En Buenos Aires, a los 22 días del mes de abril del año 2025 reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en autos "**Viterra Argentina SA (TF 25142270-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Por pronunciamiento del 5/02/24, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) **confirmó la res. 142/23** del Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO, dictada en las actuaciones SIGEA 17134-1870-2018), **que rechazó la solicitud de devolución de los derechos de exportación** abonados por Viterra Argentina SA con sustento en el dec. 1719/12 (B.O. 20/09/12). Con costas en el orden causado.

Para así decidir, consideró aplicable el plenario de ese Tribunal de fecha 26/04/22 en la causa "*Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación*" (v. págs. 317/319, expte. digital).

II. Disconforme, **Viterra Argentina SA apeló** y expresó agravios, que fueron contestados (págs. 173, 327/372 y 381/416, del expediente digital).

En síntesis, cuestionó la res. MEyP 126/08 por ser inconstitucional la alícuota establecida sin sustento legal, conforme el precedente de la Corte Suprema "*Camaronera*" (Fallos: 337:388).

III. El 14/02/25 dictaminó el Fiscal General sobre los planteos de inconstitucionalidad formulados por Viterra Argentina SA.

IV. En tales condiciones, se impone recordar que mediante la res. AD SALO 142/23 (aquí impugnada) se rechazó el reclamo de repetición iniciado por la aquí actora (fs. 169/171, del expte. adm.).

Para así decidir, el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo sostuvo que la exportadora promovió "recurso de repetición, por la diferencia entre los derechos de exportación efectivamente abonados (calculados en base a la alícuota del 23,63% fijada por el Decreto 1719/2012 y el menor importe que le hubiere correspondido abonar si el tributo se hubiese estimado en base a la última norma que fijó los derechos de exportación aplicables al biodiesel (esto es, la alícuota nominal del 5% fijada por el Decreto 509/2007)".

Precisó que "[la] firma entiende que la alícuota utilizada para liquidar los derechos de exportación correspondientes a las operaciones que detalla (es decir, la alícuota nominal del 23,63% fijada por el Decreto 1719/2012), es improcedente por inconstitucional".

En este contexto, destacó que la Sección Inspección Simultánea de esa Aduana indicó que "al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente el Decreto 1719/12 (vigente 19/09/12), donde fija una alícuota móvil resultante de la aplicación de una fórmula matemática allí descripta, y se abonó CONFORME, el importe correspondiente por e[se] concepto".

En esa línea, señaló que resultaba "procedente rechazar el recurso de repetición promovido, atento que los derechos de exportación fueron abonados conforme la normativa vigente a la fecha del hecho imponible".

V. En tales condiciones, tal como lo advirtió el Fiscal, si bien la exportadora solicitó ante la Aduana la repetición de la diferencia entre lo pagado por aplicación del dec. 1719/12 (23,63%) y la del dec. 509/07 (5%; v. reclamo a fs. 113/144 del expte. digital); también lo es, que, ante el TFN, modificó su pretensión y requirió la repetición

de la diferencia entre lo abonado por aplicación de la res. 126/08 (alícuota del 20%), al considerar que esa norma resulta inconstitucional por carecer de ratificación legislativa, y la establecida en el dec. 509/07 (5%, v. recurso a fs. 5/32, del expte. digital).

Ese cambio de enfoque defensivo fue especialmente señalado por el Fisco al contestar el recurso ante el TFN en tanto sostuvo que: “Siendo que en la actuación administrativa que da origen a la Resolución N°142/23 (AD SALO) aquí apelada, se trató la repetición solicitada por la actora por los derechos abonados en la destinación 13057EC03000060D, por aplicación del Decreto N° 1719/12 y que en esta instancia se aparta de dicha solicitud y solicita la inconstitucionalidad de una norma no discutida en el procedimiento de repetición ante mi mandante (Resolución 126/08 MEyP) y que, asimismo, no fue de aplicación para la determinación de los derechos cuya repetición se pretende, el presente recurso debe ser rechazado… la actora en su escrito inicial, efectúa un desarrollo de agravios en relación a la presunta aplicación de una norma (Resolución 126/08 MEyP) que no fue aplicada a la destinación en trato. No existiendo un agravio real, el recurso de apelación interpuesto debe ser rechazado, imponiendo las costas a la actora” (v. fs. 289/314, del expte. digital).

Como bien lo indicó la AFIP-DGA, de las constancias administrativas surge que a la fecha en que se oficializó el Permiso de Embarque 13057EC03000060D -9/01/13 (v. pág. 208, del expediente digital)-, se encontraba vigente el dec. 1719/12, sobre la base del cual los derechos de exportación se liquidaron conforme a las alícuotas móviles allí establecidas.

Siendo ello así, concordantemente a lo dictaminado por el Fiscal General, corresponde desestimar los agravios de Viterra SA en tanto se limitó a cuestionar la constitucionalidad de la res. MECON 126/08. Empero, insisto, el sustento tributario cuya repetición aquí se

intenta, no se fundó en esa norma, sino en una posterior (dec. 1719/12) que no fue específicamente atacada por la exportadora en sus agravios (v. en igual sentido, Sala V, "*Viterra Argentina SA, (TF 25965681-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (expte. 15.336/24), del 3/12/24).

VI. Por todo lo expuesto y de conformidad con lo dictaminado por el Fiscal General, propongo al Acuerdo desestimar los agravios de Viterra Argentina SA, con costas porque no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota contenido en el primer párrafo del art. 68 del C.P.C.C.N.

La jueza Clara do Pico dijo:

I. Adhiero al voto que antecede en lo que respecta a los considerandos I a III, pero discrepo con la solución propuesta por mi colega, por los motivos que paso a exponer.

En efecto, si bien la firma actora incurrió en un error al identificar la norma cuya inconstitucionalidad pretende, ello no obsta al análisis de la validez constitucional de la norma efectivamente aplicable, tratándose de una cuestión de derecho, en la que rige el principio *iura novit curia*.

En definitiva, más allá del error formal en la norma invocada, la actora planteó —en términos sustanciales— que se le exigieron derechos de exportación sin sustento legal y solicitó la aplicación del precedente "Camaronera Patagónica S.A.".

En ese contexto, corresponde señalar que la empresa, en sede aduanera, cuestionó la constitucionalidad del decreto 1719/12, interpuso recurso de apelación contra el acto administrativo que rechazó su pedido de repetición, y que la demandada no formuló objeción alguna en relación con el principio de congruencia, ni al contestar el recurso ante el Tribunal Fiscal ni al responder los agravios

en esta instancia. En consecuencia, no se verifica impedimento para examinar la constitucionalidad de la alícuota establecida por el decreto nro. 1719/2012 (B.O. 20/09/12), que fijó una alícuota nominal del 23,63 %.

Aunque la actora no identificó con precisión la norma vigente al momento de los hechos, lo cierto es que cuestionó la legalidad de una disposición anterior que forma parte del mismo esquema normativo. La sucesiva emisión de normas con alícuotas variables, dictadas en distintos momentos, puede razonablemente generar confusión respecto de cuál resulta aplicable, especialmente cuando existen otros casos sustancialmente análogos en los que se plantearon objeciones similares.

Lo aquí resuelto se encuentra en línea con la postura adoptada por la Sala IV en las causas nro. 12.686/2024, “Viterra Argentina S.A. (TF 25146995-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 11 de febrero de 2025, y nro. 16.275/2024, “Viterra Argentina S.A. (TF 25645280-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 14 de noviembre de 2024.

II. El PEN, mediante el decreto nro. 1719/2012 (B.O. 20/09/12), modificó la alícuota correspondiente al derecho de exportación aplicable a la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 3826.00.00 consignada en el Anexo XIV del decreto nro. 509/2007 y sus modificaciones, la que se fijó según la fórmula consignada en su primer artículo.

Fundó dicha medida en el "ejercicio de las facultades delegadas conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del artículo 99 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL y por el artículo

755 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero (Ley N° 22.415 y sus modificaciones)".

III. Esta sala tuvo oportunidad de declarar la inconstitucionalidad de la alícuota exigida sin sustento legal por la resolución nro. 126/2008 en las causas nros. 45.067/2023 "Molinos Rio de la Plata SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 27 de agosto de 2024 y 343/2024 "Molinos Rio de la Plata SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 5 de septiembre de 2024.

Allí se dijo, en lo pertinente, que:

— el decreto nro. 509/2007 se dictó con fundamento en la delegación realizada en el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) mediante la ley 22.415 —y su similar 25.561— y estableció determinados derechos de exportación para consumo, en lo que al caso interesa la exportación de biodiesel, con un alícuota del 5%. Dicha tasa fue modificada —incrementada— por la resolución nº 126/2008 y el decreto100/2012 al 20%.

De los considerandos del decreto 100/2012 se desprende que se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo por los incs. 1º y 2º del art. 99 de la Constitución Nacional y los art. 11, ap. 2º, y 12 de la ley 22.415 y por la ley 25.561, prorrogada por su similar 26.729.

Por su parte, de los considerandos de la resolución nº 126/2008 se desprende que la medida se emitió en función de lo previsto en la ley 22.415, en la ley de ministerios (t.o. por decreto 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los decretos 2752/1991 y 2275/94, y sus modificatorios.

— que el "derecho" establecido por la ley 25.561 y modificado por la resolución nº 126/2008 y el decreto 100/2012 es, por naturaleza, un tributo —específicamente un impuesto— lo que hace necesario examinar la compatibilidad de dichas normas con las que la

Constitución Nacional fija para el establecimiento de dichos gravámenes.

En ese contexto, los principios y preceptos constitucionales (arts. 4º, 17, 52 y 75) prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312 :912, entre otros).

El principio de reserva de ley no se limita a la creación del impuesto, tasa o contribución, sino que exige que estén expresamente determinados en el texto legal el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria —hecho imponible—, los sujetos obligados a su ingreso —contribuyentes y/o responsables—, así como los parámetros que se tomarán para calcular la materia imponible —base imponible —, la cuantificación de la obligación tributaria —alícuota y/o tasa—, y, de corresponder, las excepciones a dicha obligación —exenciones —.

— La delegación realizada en el Poder Ejecutivo resulta inadmisible bajo el prisma constitucional, ya que ni en la ley 22.415 ni en su similar 25.561 —normas invocadas para emitir el decreto 100/2012— se han establecidos parámetros, o porcentajes mínimos y máximos, ente los cuales resulta procedente cuantificar la obligación tributaria, lo cual es por sí, suficiente para invalidar el tributo, atento a la falta de uno de los elementos esenciales del tributo.

Y, en lo relativo al decreto nro. 509/2007, esta sala sostuvo que al haber sido ratificado por el Senado Nacional (22 de agosto de 2007) y por la Cámara de Diputados de la Nación (28 de noviembre de 2007), no existe ninguna razón para privar su aplicación respecto de los permisos de exportación efectuados con posterioridad a su ratificación (causa nro. 42.766/2023 "LDC Argentina SA (TF 52066126-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 4 de abril de 2024).

Cabe mencionar, finalmente, que esta sala examinó diversos decretos y resoluciones ministeriales que establecieron tributos, similares al examinado en autos, que fueron declarados inconstitucionales a la luz de las consideraciones expuestas por el Máximo Tribunal en el precedente "Camaronera" y a los que cabe remitirse en todo aquello que sea pertinente, por razones de brevedad (causas nro. 13.061/2022 "Newsan S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 2 de febrero de 2023, "Molinos" y "LDC" citadas; causa nro. 30.436/2023 "Bunge Argentina SA (TF 37994-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 21 de diciembre de 2023; causa nro. 13.172/2024 "Viterra Argentina SA (TF 25078180-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 15 de abril de 2025, entre otras).

IV. Debe, entonces, revocarse el pronunciamiento recurrido, declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido sin sustento legal por el decreto nro. 1719/2012 que fuera liquidado y abonado por la firma actora, en exceso de la alícuota establecida por el decreto nro. 509/2007 y admitirse el pedido de repetición formulado por la demandante.

Es que, según los criterios establecidos en en "Camaronera", las delegaciones previstas en las leyes 22.415 y 25.561, como en el art. 755 del C.A., desde una perspectiva constitucional, no resultan suficientes para fijar, por sí solas, una clara política legislativa.

V. Otras salas resolvieron en igual sentido, declarando la inconstitucionalidad del decreto nro. 1719/2012 (sala II, causa nro. 47.777/2023 "Bunge Argentina SA (TF 48385959-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 3 de abril de 2024; sala III, causa nro. 41.273/2023 "Molinos Rio de la Plata SA (TF 38343-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo",


#39340841#445877572#20250422092458735

pronunciamiento del 25 de abril de 2024; y sala IV, causa nro. 41.274/2023 "Molinos Rio de la Plata SA (TF 39038-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 7 de marzo de 2023).

VI. Corresponde, en consecuencia, reconocer el derecho de la firma actora a obtener la repetición de las sumas abonadas en exceso de la alícuota fijada por el decreto nro. 509/2007, fijado a la fecha de registro de las destinaciones de exportación (confr. art. 726 del C.A.).

La devolución debe efectuarse en pesos, en atención a lo determinado en el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su precedente “Cencosud SA (TF 29.535-A) c/ DGA” de fecha 15 de mayo de 2014 (consid. 8°); y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas el tributo cuyo derecho de restitución se reconoce fue abonado en pesos (en igual sentido, esta sala, causa nro. 29.350/2014 “ Siderca SAIC c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 11 de febrero de 2016, y sus citas).

A esos monto deberán adicionarse intereses a partir de la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición (confr. art. 811 del C.A.) y hasta su efectivo pago.

La impugnación dirigida contra la tasa de interés determinada por la resolución nº 314/2004 encuentran una adecuada respuesta en los fundamentos expuestos por esta sala en la causa nro. 38.067/2017 “Linos, Gustavo Pedro (TF 45593-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, pronunciamiento del 20 de febrero de 2018; entre otros (ver también causas nro. 45.067/2023 "Molinos" y nro. 343/2024 "Molinos" citadas), a los que cabe remitirse por razones de brevedad.

La impugnación formulada por la firma actora sobre la tasa de interés determinada por la resolución nro. 559/22 (ME) debe ser desestimada, atento lo dicho por esta sala en las causas nro. 16.521/2020 "Tortorelli Pedro c/ EN AFIP s/ proceso de conocimiento", pronunciamiento del 2 de marzo de 2023; nro. 33.226/2023 "Vilaplana, Floreal Bautista c/ EN - AFIP -ley 20628 s/ amparo ley 16.986", pronunciamiento del 30 de abril de 2024; nro. 45.067/2023 "Molinos" y nro. 343/2024 "Molinos" citadas; a las que cabe remitirse por razones de brevedad.

De ese modo, para el cálculo de esos intereses deberá aplicarse la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina hasta el 31 de julio de 2019. A partir del 1º de agosto de 2019 deberá aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, según la resolución nº 598/2019 (MH) y las resoluciones nros. 559/2022 y 3/2024 (ME), según la vigencia temporal de esas normas (ver art. 9º de la resolución nº 559/2022 y 10 de la resolución nº 3/2024) (art. 812 del C.A.).

VII. Teniendo en cuenta las particularidades procesales del caso, conforme lo expuesto (considerando I), considero que existen motivos justificados para apartarse del principio general de la derrota establecido en el artículo 68 del CPCCN.

Dicha excepción se fundamenta en la configuración del trámite y en la forma en que finalmente se resuelven las cuestiones planteadas, por lo que corresponde distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (doctr. causa 13.570/2021 “Wolff, Waldo Ezequiel y otros c/ EN s/ medida cautelar”, pronunciamiento del 21 de abril de 2022).

Por lo hasta aquí expuesto, **VOTO** por: 1. Admitir parcialmente el recurso interpuesto por la actora; 2. Declarar la inconstitucionalidad del decreto nro. 1719/12; 3. Reconocer, en consecuencia, el derecho

de la demandante al reintegro de los derechos de exportación abonados sin sustento legal; 4. Declarar la inaplicabilidad de la resolución nro. 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción; y 5. Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto de la jueza Liliana María Heiland.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría, **RESUELVE**: desestimar los agravios de la firma Viterra Argentina SA, con costas.

Regístrese, notifíquese –a las partes y al fiscal general– y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland **Rodolfo Eduardo Facio**

Clara María do Pico
(en disidencia)