30436/2023 BUNGE ARGENTINA SA (TF 37994-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En Buenos Aires, a los 21 días del mes de diciembre de 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “Bunge Argentina SA (TF 37994-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

El Juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación desestimó los planteos formulados por la firma Bunge Argentina SA, confirmó las resoluciones n° 70/2016, 71 /2016, 15/2017, 18/2017, 19/2017, 20/2017, 29/2017, 35/2017, 43/2017 y 44 /2017 dictadas por el director de la Dirección Regional Aduanera Hidrovía y las resoluciones n° 30/2017 y 32/2017 dictadas por el subdirector general de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA n° 12509-1960-2012/66, 12509-1558-2014, 12509-1523-2013, 12509-1640-2014, 12509-1960-2012/51, 12509-1960-2012/55, 12509-1960-2012/62, 12509-1960-2012/50, 12509-2066-2014, 12509-1527/2013, 12509-1960-2012/61, 12509-1960-2012/72, que habían rechazado la solicitud de devolución de los derechos de exportación abonados por dicha firma y distribuyó las costas en el orden causado.

Para decidir de esa manera consideró “plenamente aplicable” el acuerdo plenario “*Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/recurso de apelación*” suscripto por ese tribunal el 26 de abril de 2022, en el que acordó:

“ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793 /2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de

resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467".

II. La firma actora apeló el pronunciamiento y expresó agravios que no fueron replicados.

Las críticas pueden sintetizarse del siguiente modo:

i. El plenario "*Petroquímica Comodoro Rivadavia*" no es aplicable porque hace referencia a una norma distinta a la que aquí está impugnada.

ii. El Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra facultado para declarar la inconstitucionalidad de la resolución 369/2007, en tanto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente "*Camaronera Patagónica*", declaró la inconstitucionalidad "de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia".

iii. "[L]a resolución MEP N° 369/2007 (y por tanto, la alícuota del 28% exigida), es ilegítima, en tanto su dictado no tuvo sustento en una Ley del Congreso que haya establecido pautas claras para fijar derechos de exportación como los que se aplicaron y, además, tampoco contó con expresa ratificación por parte del Congreso Nacional".

iv. El artículo 755 del Código Aduanero "no constituye una clara política legislativa que le permita al Poder Ejecutivo establecer un derecho de exportación o modificar alguno de sus elementos esenciales".

v. "[**L**]**a única alícuota válida y que podía exigírsele** […] **era la dispuesta por la Resolución Nro. 35/02, ratificada por la Ley 26.135 (BO 23/08/2006)** […] **en tanto la Resolución MEP 369/07 (BO 9/11/07) fue dictada con posterioridad a la Ley 26.135, y por tanto, carecía de ratificación legislativa y afectaba el principio de reserva de ley en**

materia tributaria, a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente 'Camaronera Patagónica'". (el destacado corresponde al texto original).

vi. "[L]as operaciones involucradas en [esta causa] se documentaron sin que mediara a tal fecha ratificación expresa alguna por parte del Congreso Nacional".

vii. "[L]a subdelegación aceptada por el sentenciante también es inconstitucional, en tanto se opone a la clara manda constitucional de delegar ciertas materias SOLO EN CABEZA DEL PRESIDENTE DE LA NACIÓN, con la refrenda del Jefe de Gabinete de Ministros".

viii. "[L]os derechos de exportación de la mercadería que nos ocupa, que fueron aumentados del 20% al 28% por la Resolución del Ministerio de Economía 369/2007, violentan el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria" de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema en los precedentes "*Selcro*" y "*Camaronera Patagónica*".

ix. El Congreso Nacional ratificó sucesivamente la delegación legislativa y aprobó la legislación delegada en forma ininterrumpida desde la reforma constitucional mediante las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135.

Sin embargo, la ley 26.519 —última ley de ratificación—, publicada en el Boletín Oficial el 24 de agosto de 2009, no ratificó ni aprobó la legislación delegada.

x. "[L]os derechos de exportación de trigo dispuestos por la Resolución MEP 35/02, a la alícuota de 20% son los que debieron ser exigidos en el caso (por encontrarse aprobada/ratificada por el Congreso mediante [la] Ley 26.135 con vigencia desde el 23/8/06) y no los derechos resultantes de la aplicación de la Resolución MEP 369/07" que deben ser restituidos con los intereses previstos en el artículo 811 del Código Aduanero.

III. El fiscal general dictaminó que la cuestión debe ser resuelta a luz de la doctrina establecida por la Corte Suprema en el precedente " *Camaronera Patagónica*" (Fallos: 337:338).

IV. Esta sala examinó, la validez de decretos y resoluciones ministeriales que establecieron tributos, similares a la resolución que aquí es impugnada, a la luz de las consideraciones expuestas por el Máximo Tribunal en el precedente "*Camaronera Patagónica*" (Fallos: 337:388), (causas "*Sancor Cooperativas Unidas Ltdas c/ EN- M J Y DDHH s/ proceso de conocimiento*", "*Newsan S.A. c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", "*Transportadora de Gas del Sur SA (TF 39070-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo"* y "*Transportadora de Gas del Sur SA –TF 38422-a c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamientos del 30 de octubre de 2018, del 2 de febrero de 2023, del 16 de marzo y del 4 de abril de 2023).

V. En esas causas la sala expuso y aplicó los lineamientos establecidos por la Corte Suprema en el precedente recordado:

i. "Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que 'los principios y preceptos constitucionales 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) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321: 366 y 263; 323:240, entre muchos otros)".

ii. “Esta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aún en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos: 318: 1154; 319: 3400 y 323: 3770, entre otros)”.

iii. “[El principio de legalidad o de reserva de la ley] de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen un tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554)”.

iv. “[E]se valladar inconmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución. En efecto este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que ‘no pueden caber en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (Fallos: 326: 4251)”.

v. “[E]l Código Aduanero posibilitó que se fijen derechos de exportación no sólo con la finalidad recaudatoria, sino también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales, de manera directa, como útil herramienta de política económica, social o monetaria (arg. artículo 755, inciso 2° y sus apartados)”.

vi. “La naturaleza tributaria del derecho de exportación, surge del artículo 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas. Es, por su naturaleza, un tributo —específicamente un impuesto—, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr”.

vii. “La autorización prevista en el artículo 755 del Código Aduanero, con el objeto de cumplir algunas de las amplias finalidades fiscales y extrafiscales que la norma señala, ha sido conferida sin establecer mínimamente los elementos esenciales del tributo de que se trata”.

viii. “Se admite que el legislador sancione una ley estableciendo una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada, en tanto constituya la voluntad expresa del Congreso Nacional de conferir rango de ley al contenido de las normas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia. Sin embargo, esa ratificación legislativa, carece de eficacia para convalidar una norma con efectos retroactivos, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia (arg. Fallos 321:347, consid. 10)”.

VI. Aquí, en tanto se hallan involucradas diversas exportaciones para consumo de productos de origen agrícola, el régimen tributario que deberá ser examinado es el que estaba vigente en el momento del cierre de cada una de las ventas, en los términos del artículo 6° de la ley 21.453 (esta sala, causa “*Amaggi SA (TF 42930495-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, pronunciamiento del 2 de noviembre de 2023).

VII. Es útil retener los siguientes datos:

—Los permisos de exportación que integran el reclamo tienen fecha de cierre de la venta entre el 12 de noviembre de 2007 y el 17 de diciembre de 2008.

—La resolución del Ministerio de Economía 35/2002, que aquí no está cuestionada, fijó para la posición arancelaria “N.C.M. 1001.90.90” una alícuota del 20% en concepto de derechos de exportación.

—La resolución 369/2007 del Ministerio de Economía y Producción, publicada en el Boletín Oficial del 9 de noviembre de 2007:

i. Fue dictada con fundamento en “lo previsto en la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº

438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991 y 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994 y sus modificatorios".

ii. Estableció un incremento de los derechos de exportación para la posición arancelaria "N.C.M. 1001.90.90", de un 20% a un 28%.

iii. Dispuso que comenzaba regir a partir del día siguiente al día de su publicación en el Boletín Oficial, es decir el 10 de noviembre de 2007.

VIII. La resolución 369/2007, al fundar su dictado, citó las siguientes normas:

—El Código Aduanero, que en su artículo 755 establece: "En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido".

—La ley de ministerios (ley 22.520, texto ordenado por el decreto 438 /1992), que faculta al Poder Ejecutivo Nacional a "delegar en los Ministros y en los Secretarios de la Presidencia de la Nación facultades relacionadas con las materias que les competen, de acuerdo con lo que determine expresa y taxativamente por decreto" (artículo 13).

—El decreto 2752/1991, que delegó en el Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos las facultades conferidas, entre otros, por el artículo 755 del Código Aduanero.

—El decreto 2275/1994, que aprobó la "nomenclatura armonizada única" del Mercosur.

IX. En este contexto fáctico y normativo debe concluirse en que en las normas examinadas no se hallaba delineada o trazada una clara política legislativa, como exige la jurisprudencia de la Corte Suprema, para afirmar

la validez de la delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad para modificar la alícuota de los derechos de exportación (Fallos: 377:388, considerando 9°).

Paralelamente, esta cámara ha dicho, al examinar planteos análogos, que la mera invocación del Código Aduanero no resulta suficiente, por sí sola, para considerar que esa delegación existió o que hayan sido establecidas las pautas de una clara política legislativa (esta sala, causa *"Newsan"*, citada; Sala IV, causa "*Bunge Argentina SA-TF 36695-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 13 de diciembre de 2022).

X. Puede añadirse, todavía, que no es posible identificar una ley formal que, a la fecha en que fueron cerradas las ventas de las exportaciones aquí involucradas, haya otorgado un rango legal al incremento del 8% establecido por el decreto 369/2007 (Sala IV, causa "*Bunge Argentina SA*", citada).

XI. Corresponde, pues, admitir los agravios ofrecidos por la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado, declarar la inconstitucionalidad de la resolución 369/2007, dejar sin efecto las resoluciones n° 70/2016, 71 /2016, 15/2017, 18/2017, 19/2017, 20/2017, 29/2017, 30/2017, 32/2017, 35 /2017, 43/2017 y 44/2017 y reconocer su derecho a obtener el reintegro de los importes que fueron abonados en exceso sin sustento legal.

XII. A las sumas cuya repetición aquí se reconoce deberá adicionarse los intereses a partir del día en que se presentó cada uno de los reclamos de repetición de acuerdo con el artículo 811 del Código Aduanero hasta su efectivo pago.

Para el cálculo de esos intereses deberá aplicarse la tasa que está prevista en el artículo 4° de la resolución n° 314/2004, en tanto no ha sido cuestionada por la firma actora, y las resoluciones n° 598/2019 (Ministerio

de Hacienda) y n° 559/2022 (Ministerio de Economía), según la vigencia temporal de esas normas (artículo 9° de la resolución n° 559/2022).

XIII. Las costas de ambas instancias deben ser impuestas al Fisco Nacional, en tanto resulta vencido (artículos 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y artículo 1163 del Código Aduanero).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Admitir las críticas ofrecidas por la firma Bunge Argentina SA; 2. Revocar el pronunciamiento apelado; 3. Declarar la inconstitucionalidad de la resolución 369/2007; 4. Dejar sin efecto las resoluciones cuestionadas y reconocer el derecho de la firma actora a obtener el reintegro del derecho de exportación abonados en exceso al oficializar los permisos de embarque; 5. Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

La jueza Liliana M. Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir las críticas ofrecidas por la firma Bunge Argentina SA; **2.** Revocar el pronunciamiento apelado; **3.** Declarar la inconstitucionalidad de la resolución 369/2007; **4**. Dejar sin efecto las resoluciones cuestionadas y reconocer el derecho de la firma actora a obtener el reintegro del derecho de exportación abonados en exceso**; 5.** Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.