13.173/2024

Viterra Argentina SA (TF 22884252-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 10 de octubre de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 13/12/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución N° 71/2023 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, recaída en la actuación SIGEA Nº 17134-1761-2017. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver sostuvo que, las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por ese Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A c/ DGA s/ recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APNSGASAD#TFN,) en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal *“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".

En tales condiciones y habida cuenta de que en autos se discutía la Resolución MEyP N° 126/08 (B.O.10/03/2008) y sus sucesivas modificaciones -que fijaban derechos de exportación para la mercadería biodiesel bajo la posición arancelaria 3826.00.00 y elevaba la alícuota del 5% al 20%-, consideró que correspondía confirmar la resolución apelada y por consiguiente, rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación en relación a la destinación N° 12057 EC03000780 L.

Precisó que, las costas debían imponerse por su orden, en atención a la complejidad de la cuestión debatida.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 22/12/2023 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios el 15/02/2024, los que fueron replicados por la contraria el 12/04/2024.

Asimismo, con fecha 20/02/2024 interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional, expresando agravios en el mismo acto, los que fueron contestados por la contraparte el 15/04/2024.

Con fecha 30/09/2024 el señor Fiscal de Cámara emitió su dictamen.

III.- Apelación de la actora:

Sostiene la recurrente que la ilegitimidad del pago efectuado -que constituye la razón de ser de la devolución que se solicitó ante la DGA-, encuentra sustento en que la Resolución 126/08, que estableció la alícuota aplicable para los derechos de exportación cancelados, es nula de nulidad absoluta e insalvable, pues no reconoce fuente en una norma legal.

En materia tributaria, el principio de reserva legal rige de forma más estricta. En efecto, a la luz del principio de legalidad tributaria, sólo el Congreso Nacional se encuentra habilitado a crear el hecho imponible o disponer sobre sus

elementos esenciales, que incluyen, la fijación de la alícuota aplicable. Adicionalmente, aun cuando el art. 76 de la Constitución Nacional prevé, en determinados casos de excepción, la posibilidad de que el PEN pueda dictar reglamentos delegados. Pero sólo en determinadas materias, que no incluyen la tributaria. Pero, en el hipotético supuesto que se admitiese su aplicación a dicha materia, la Resolución 126/08 no reconoce su fuente en una norma legal delegante válida, en los términos exigidos por la manda constitucional, lo que torna en inconstitucional las alícuotas fijadas por aquél por vulnerar los artículos 1, 29, 4, 17, 52, 75 inc. 1°, 76 y 99 inc. 3, de la Constitución Nacional.

Aduce que, en subsidio de lo anterior, sería igualmente inconstitucional aún si se considerara que la aludida Resolución se dictó haciendo uso de una delegación impropia autorizada, dado que esta autorización solamente puede ser ejercida por el Presidente de la República conforme el Código Aduanero, sin existir autorización expresa de la subdelegación en el Ministro de Economía conforme la ley 22.792 conforme lo exige la jurisprudencia sobre la materia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Consecuentemente, encontrándose acabadamente cumplidos los requisitos exigidos por la normativa para la procedencia de la acción de repetición, la devolución de los derechos de exportación, ingresados indebidamente por mi mandante, resulta a todas luces procedente.

Asimismo, en función de la forma en la que resolvió la cuestión de fondo, el tribunal a quo no se expidió acerca de la actualización del capital reclamado. En efecto, solicita que, al revocar la sentencia, se reconozca su actualización, o -en su defecto- que se ordene la devolución del capital reconociendo una tasa de interés que esté en línea con los índices de inflación que se registren en nuestro país, la cual actualmente se encuentra provista por la tasa de interés de las operaciones de pase activas para el BCRA o en su defecto,

la aplicación de una tasa de interés que, en el contexto inflacionario actual, no sea negativa, debido a los altos niveles de inflación.

La Resolución 126/08 del Ministerio de Economía fue dictada en fecha 10.02.2008 modificando el Decreto 509/2007. El mismo en su artículo 1 fija derechos de exportación a “las mezclas de esteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel") en una alícuota nominal del 20%, cuando el Decreto 509/2007, vigente hasta la sanción de la Resolución, fijaba una alícuota de 5%.

Asevera que la Resolución no ha sido ratificada por el Congreso con anterioridad a la oficialización del Permiso de Embarque, de modo que su aplicación contradice el principio de reserva de ley conforme los lineamientos de la CSJN que transcribe. Tampoco han sido ratificados por el Congreso los posteriores Decretos 1339/12 y 1719/12 que aumentaron dicha alícuota.

En rigor, se entiende que, en el caso del biodiesel, la última alícuota con ratificación legislativa es la nominal del 5% establecida por Decreto 509/2007.

Consecuentemente con ello, y en tanto los derechos de exportación correspondientes a la destinación individualizada en el punto precedente han sido liquidados y abonados en base a una alícuota inaplicable (nominal del 20%) por estar fijada por una norma inconstitucional (Res. ME 126/08), corresponde restituir a su parte la diferencia entre (i) los derechos de exportación efectivamente abonados (calculados en base a la alícuota inconstitucional del 20% fijada por la Res. 126/08 ME); y (ii) el menor importe que le hubiese correspondido abonar si el tributo se hubiese estimado en base a la última norma que fijó válidamente los derechos de exportación aplicables al biodiesel (esto es, la alícuota nominal del 5% fijada por el Decreto 509/2007).

Destaca que, la modificación de la alícuota de derechos de exportación efectuada por la Resolución resulta inconstitucional, pues encuentra

su origen en una norma de rango infralegal y el artículo 755 del CA en que se fundamenta su dictado no subsana dicha circunstancia, en tanto no constituye una delegación legislativa válida, en los términos requeridos por el artículo 76 de la Constitución Nacional. Esto se sustenta, entre otras consideraciones, en la posición asumida por la CSJN en el Fallo “Camaronera”. Recuerda que allí la Corte Suprema concluyó que los derechos de exportación son tributos -específicamente, impuestos- y, por ello: (i) deben ser creados por ley del Congreso Nacional, en aplicación del principio de legalidad tributaria receptado desde antiguo por la CSJN en Fallos 155:290, 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros; (ii) sus elementos esenciales, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones, deben ser establecidos por una norma de ese mismo rango (conf. Fallos 329:1554); y (iii) las respectivas alícuotas pueden ser fijadas por el PEN en tanto exista una delegación legislativa clara y precisa en la que se determine -entre otras cuestiones- un parámetro de mínimas y máximas respecto de su quantum. En caso que la norma que establezca derechos de exportación no cumpla con esos requisitos sería inconstitucional y sólo podría ser validada por una ley posterior del Congreso Nacional que disponga su ratificación (en este caso, la validez operaría hacia futuro y nunca con efectos retroactivos).

Hace hincapié, en que las consideraciones expuestas precedentemente revelan que la Resolución 126/08 resulta inconstitucional, que resultó ilegítimo el pago realizado en concepto de derechos de exportación con relación al Permiso de Embarque objeto de autos y -en efecto- que con la doctrina legal resultante del Plenario el tribunal *a quo* ha ratificado la violación de garantías constitucionales de su parte, lo que obliga a que la Sentencia deba ser revocada.

Refiere que la jurisprudencia de la CSJN, en el caso “Camaronera Patagónica”, determinó, de modo unánime, que el art. 755 del Código Aduanero

no resulta una norma delegante suficiente para, de modo autónomo, autorizar al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas de derechos de exportación, por su inadecuación al art. 76 de la Constitución nacional. Conforme el mismo fallo de la Corte Suprema, tal insuficiencia del art. 755 del CA no la convierte en una norma inconstitucional, pues sigue sirviendo como régimen de base respecto de las normas legales complementarias que se dicten. Sea para fijar o aumentar las alícuotas, como para disponer su delegación en el PEN, cumpliendo tales leyes las prescripciones del art. 76 de la Constitución Nacional.

Postula que, la fijación de la alícuota del tributo (derechos de exportación) no constituye una facultad autónoma o reglamentaria del PEN (art. 99, incs. 1° y 2°, de la Constitución Nacional). De la misma forma, se ha invocado, como fundamento del dictado de la Resolución 216/08, el ámbito de reserva del PEN y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1° y 2°, de la Constitución nacional). Lo cierto es que el ámbito de reserva del PEN, tal como está regulado en los arts. 99, incs. 1° y 2°, de la Constitución Nacional, no puede de ninguna manera abarcar la definición de la alícuota del tributo. Así lo ha sostenido contundentemente la Corte Suprema *in re* “Camaronera Patagónica” en virtud del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria (arts. 4°, 17, 19, 52 y 75, inc. 1°, de la Constitución nacional).

En dicho contexto, postula que la fijación de la alícuota del tributo es una materia legislativa por antonomasia, por lo que no resulta válido invocar el ámbito de reserva de la Administración o sus potestades reglamentarias (art. 99, incs. 1° y 2°, de la Constitución nacional) para justificar la constitucionalidad de una resolución ministerial.

Afirma la identidad del caso de autos con el precedente “Camaronera Patagónica”.

En apretada síntesis, considera que, en el precedente “Camaronera Patagónica” se discutía la inconstitucionalidad de normas inferiores dictadas por el Ministerio de Economía (Resoluciones 11/02 y 150/02), mientras que en el presente caso también se discute la inconstitucionalidad de una norma dictada por el Ministerio de Economía (Resolución 126/08), resolución que ni siquiera fue ratificada luego por el Congreso de la Nación. En el aludido precedente se discutía un caso de “delegación legislativa impropia”, mientras que la Resolución 126/08 habría sido dictado en el marco de las facultades otorgadas por la Constitución Nacional y en el art. 755 del Código Aduanero. En este punto, que por medio de la aplicación del Plenario al caso concreto, se valida la utilización de normas de la Constitución nacional que paradójicamente refieren a la potestad exclusiva del Congreso de la Nación para crear o modificar tributos, tales como los arts. 4°, 17, 75, inc. 1°, de la Constitución nacional; normas que, según destaca, instauran el principio de reserva de ley o legalidad en materia tributaria, que es justamente el que interpreta ha sido vulnerado a través de la emisión de la Resolución 126/08.

En mérito de lo expuesto, solicita que se haga lugar al presente recurso de apelación, revoque la Sentencia y, consecuentemente, se ordene a la AFIP - DGA el reembolso de la suma de $216.999,15, abonados en forma indebida por su parte, con más los intereses resarcitorios correspondientes.

Por otra parte, solicita la declaración de inconstitucionalidad de la resolución 559/2022.

Sostiene que, la prohibición de actualización de los créditos fiscales y la tasa de interés aplicable para los casos de repetición, conforme el artículo 4 de la Resolución 559/2022 del Ministerio de Hacienda con vigencia a partir del 1.9.2022 (en adelante, la “Resolución 559”) afectan el derecho de propiedad de su parte y viola los principios constitucionales de no confiscatoriedad y razonabilidad.

El artículo 4 de la Ley 25.561 modificó los artículos 7 y 10 de la Ley 23.928, manteniendo la prohibición de la actualización de los créditos fiscales. Específicamente, el artículo 7 determina que el deudor de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada, a la vez que prohíbe la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en dicha ley. El artículo 10 mantiene derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas. La misma prohibición fue reiterada también por el artículo 5 del Decreto 214/02.

Aduce que, esta situación, determinaría que resulten inaplicables las disposiciones de los artículos 813, 814 y 1079 del CA.

Por su parte, el artículo 4 de la Resolución 559 establece que la tasa de interés prevista por el artículo 811 del CA, aplicable en los casos de repetición, a partir del 1/9/2022 es del 3,84% mensual. El interés referido se devenga desde la fecha de interposición del reclamo administrativo de repetición hasta la fecha del efectivo pago. De acuerdo a lo establecido en los propios considerandos de la Resolución 559, su propósito fue adecuar las tasas a las condiciones económicas actuales, aunque como se verá, falla en hacerlo en atención al contexto inflacionario existente, lo que ocasiona agravio a su parte. Máxime cuando la tasa prevista para obligaciones en moneda dura no resulta operativa para repeticiones de tributos aduaneros, en función de lo fallado por la CSJN en la causa “Cencosud”; así, teniendo particularmente en consideración el contexto inflacionario de los últimos años y la creciente desvalorización de la moneda nacional, afirmar que la prohibición de actualización de los créditos fiscales y la

tasa de interés del art. 4 de la Resolución 559 resultan ilegítimas e inconstitucionales, pues producen un daño económico y financiero cierto a su patrimonio.

Efectúa un cuadro comparativo.

En consecuencia, la tasa de interés se convierte en negativa, y de tal modo se neutraliza la función resarcitoria de estos accesorios. Asimismo, importa un retroceso respecto de las tasas vigentes bajo la Resolución 598/2019, que estaban determinadas en función de la tasa pasiva promedio del BCRA, que contempla (solo en parte) el componente inflacionario, quedando ahora bajo un esquema de tasa fija que el Ministerio de Economía define a su arbitrio. Es decir, un retroceso hacia la Resolución 314/2004. El incremento en la tasa de inflación doméstica y la consecuente desvalorización de la moneda es un hecho de público y de notorio conocimiento y no necesita prueba alguna para acreditarlo.

Añade que, la situación se agrava aún más si se considera la actual inconstitucionalidad de la prohibición de actualización monetaria, lo que se traduce en la imposibilidad de mantener incólume el capital cuya repetición se solicita. Anteriormente, el contribuyente que pretendía la repetición de tributos pagados quedaba amparado por un régimen jurídico en el cual su crédito se ajustaba para compensar la desvalorización monetaria (conf. artículos 813 y 814 del CA), con más un interés resarcitorio. En cambio, la legislación vigente no sólo no autoriza sino que por el contrario prohíbe la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas (conf. Leyes 23.928 y 25.561) y reconoce un interés nimio que no alcanza siquiera a cubrir los niveles de inflación. Ello resulta palmariamente irrazonable y violenta los más elementales principios, garantías y derechos constitucionales. En estas circunstancias, todo lo expuesto se traduce en un grave daño económico y atenta contra el derecho de propiedad garantizado por el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Expresa que, aplicar la tasa prevista en la Resolución 559, que se encuentra 8 puntos porcentuales por debajo de la inflación, importa una violación de los principios de legalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, y resulta en consecuencia en una limitación irrazonable sobre el derecho de propiedad de su parte (conf. artículo 17 de la Constitución Nacional). Esa limitación excede toda pauta de proporcionalidad, y deviene por ello indefectiblemente inconstitucional, sin que el Estado haya justificado en forma adecuada el porqué del mantenimiento de la vigencia de los referidos artículos. Por este motivo, postula que esas normas violan abiertamente los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.

En tales condiciones, solicita que se declare su inconstitucionalidad o inaplicabilidad de la tasa de interés prevista en la Resolución 559, y peticiona la aplicación de la tasa de interés de las operaciones de pase activas para el BCRA. En su defecto, la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada por el BCRA.

IV.- Apelación de la demandada:

Se agravia la recurrente de la imposición de costas resuelta por el *a quo*, dado que la sentencia en trato confirma la Resolución Aduanera dictada por su parte.

En primer lugar, señala que, el *a quo* ha aplicado – erróneamente - el art. 1163 modificado por la ley 27.430 que en su parte pertinente dice “...Sin embargo, la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición.”.

Expresa que, son dos las cuestiones que agravian a su parte, a saber: a) Por un lado, no resulta aplicable a criterio de esta parte el art. 1163 actualizado por la ley 27.430 (sancionada en el año 2017), en virtud de que los actuados que derivaron en la sentencia aquí apelada lo han sido bajo el amparo

del art. 1163 introducido por el Decreto 1684/93, art. 9, el cual específicamente establece que *"La parte vencida en el juicio deberá, sin excepción alguna, pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando esta no lo hubiere solicitado".*

Añade que, asimismo, y siguiendo en esta línea, tampoco existen razones suficientes para apartarse de este principio objetivo de la derrota, y aplicar el art. 184 de la ley 11.683, con la modificación introducida por la ley 25.239, que en materia impositiva permite eximir total o parcialmente de costas al litigante vencido. En materia aduanera no corresponde aplicar este precepto por estar ello concreta y expresamente regulado en el antiguo art. 1163 del C.A. (Dec. 1684/93, hoy modificado por la ley 27430) bajo el amparo del cual tramitaron estos actuados, y que establece que sin excepción alguna los gastos y costas de la contraria deben ser pagados por la vencida.

Destaca que, en autos, no cabe duda que la aquí actora resultó vencida. Si bien se resolvió aplicando lo resuelto en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por el TFN en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" (EX-2020-24600163—APNSGASAD#TFN) concluyendo el rechazo de la pretensión de la devolución de los derechos de exportación abonados en relación a la Exportación a Consumo N.º 18 014 EC01 000381 F, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 793/2018.

Por otro lado, aduce que, ante el hipotético caso de que este Tribunal considere que debe aplicarse el actual art. 1163 del C.A., su parte se agravia por considerar la imposición de costas como arbitraria por parte del TFN. Surge de dicha norma que *"la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición".*

En tales condiciones, entiende que el Tribunal Fiscal no ha expresado en su pronunciamiento cuál ha sido el motivo que le dio mérito para eximir del pago de las costas a la vencida, máxime teniendo en consideración que fue ella la que incumplió con el régimen y que por ello se está discutiendo por las costas y graduación de la multa.

Asevera que, atento ello, su parte entiende que no se debería apartar del principio objetivo de la derrota, menos aún sin haberse justificado cabalmente dicho apartamiento, bajo pena de nulidad.

V.- Que, a título preliminar, cabe precisar que no existe obligación de tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquéllos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (*Fallos:* 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

VI.- Que, sentado ello, cuadra advertir que no se encuentra controvertida la operación de exportación en trato, ni los elementos resultantes de su declaración aduanera, las características de la mercadería involucrada, su posición arancelaria, etcétera; limitándose la controversia suscitada, atento los términos del reclamo seguido, a determinar si se ajusta a derecho el pago de derechos de exportación al 20% de su valor FOB según lo normado por la resolución ex MEyP 126/2008, o bien si se pagó, con sustento en una norma constitucionalmente inválida, en cuyo caso debería admitirse la repetición.

Al punto, resulta atinado destacar que, en el caso, Viterra Argentina SA, oficializó con fecha 19/04/2012, el Permiso de Embarque n° 12057EC03000780L, correspondiente a una exportación de biodiesel (P.A. 3826.00.00).

VII.- Que, para examinar la validez de la resolución 126/2008 (B.O. 12/03/2008), se deben tener en cuenta sus términos y el marco normativo con arreglo al cual se justificó su dictado.

En concreto, y en lo que al caso interesa, no se encuentra controvertido que el decreto 509/07 había fijado una alícuota de derecho de exportación de biodiesel del 5%, que fue posteriormente elevada al 20% mediante la resolución 126/08, que textualmente dispuso: *"Artículo 1º- Incorpórase en el Anexo XIV del Decreto Nº 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 3824.90.29, conforme se indica a continuación: (…) 5 % (…) (29) Excepto las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales* ***("biodiesel"), que tributarán un derecho de exportación del VEINTE POR CIENTO (20%)"*** (énfasis añadido).

De los considerandos de la resolución ex MEyP 126/2008 se desprende que se dictó en función de 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.

El acto, de fecha 10/03/2008, indicó que entraría en vigencia desde el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, lo cual tuvo lugar el día 12/03/2008 (art. 2°).

VIII.- Que la Corte Suprema de Justicia en la causa "Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo" (*Fallos*: 337:338), del 15 de abril del 2014, analizó la validez de la Resolución N° 11/02 por la que se fijaron ciertos "derechos a la exportación" para consumo, a determinadas

mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

El Máximo Tribunal destacó que *"el principio de reserva de ley en materia tributaria [n]o cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución"*.

Asimismo, expuso que, si bien resulta admisible que el Congreso de la Nación atribuya ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, *"la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo"*.

Sostuvo que el Poder Legislativo *"dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1°) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994"*.

Expuso que *"[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron"*. Y, concluyó que *"la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia"*.

A partir de ello, determinó que *"la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal".*

IX.- Que en el *sub examine*, resulta de toda claridad que las consideraciones del Máximo Tribunal en el precedente citado en el considerando anterior, resuelven la cuestión bajo estudio y obligan a acoger la apelación de la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la invalidez de la resolución ex MEyP nº 126/2008 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa, al oficializar, el despacho de exportación, objeto de autos, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada.

Es que, como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Federal tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, cuando -como en autos- la parte interesada no ha invocado nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta (*Fallos*, 212:51, 307:1094, 315: 2386, 325:2723, 332:1488, entre otros).

X.- Que, a todo evento, cuadra precisar que, en la especie, no concurren los presupuestos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó en "*Camaronera Patagónica SA*" (*op. cit.*) para permitir eventualmente, por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone, la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles concernientes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso Nacional (conf. arg. artículo 99, inciso 2°, de la Constitución Nacional).

En efecto, tal como resulta de lineamientos referidos al tiempo de reseñar la decisión adoptada en el fallo en cuestión, a criterio del Alto Tribunal,

resultaría admisible que el Congreso Nacional atribuyera al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, autorizando así a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

En el caso, se advierte que la atacada resolución ex MEyP 126/2008 no cumple con los presupuestos legales y constitucionales requeridos en la materia impositiva, careciendo de sustento legal al crear una carga tributaria y fijar una alícuota de derechos de exportación; materia que se encuentra materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación.

Es que, tal como la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresara en "*Camaronera Patagónica SA*" (*op. cit.*), el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues éste refiere exclusivamente a determinadas materias de administración o de emergencia económica, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Al margen de ello, la delegación legislativa se encuentra prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo, así como por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por tanto, la delegación contenida en el artículo 755 del Código Aduanero, en cuanto dispone que el Poder Ejecutivo Nacional podrá gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviera gravada con este tributo; desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y modificar el derecho de exportación establecido, en modo alguno alcanza para dar validez a la impugnada resolución ministerial.

Fecha de firma: 10/10/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39199775#430508679#20241009151211241

En este sentido, cuadra advertir que la resolución ex MEyP 126/2008 no se ajustó a los parámetros antes señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó (a tenor del texto contenido en la norma delegante) librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional, careciendo -por tanto- de sustento legal el ejercicio de tal facultad delegada; ello así, en tanto el precepto cuestionado fijó unilateralmente y sin contar con el imprescindible respaldo de una “clara política legislativa”, la totalidad de los aspectos cuantitativos del impuesto (mediante el mecanismo de cálculo contenido en su artículo 3°), materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación, el cual por cierto omitió toda indicación sobre el particular al disponer la delegación.

En consecuencia, corresponde hacer lugar a la acción de repetición intentada por la actora por la diferencia de tributos entre la aplicación de las previsiones de la resolución ex MEyP 126/2008 y el régimen que hubiera regido la operatoria, esto es, el decreto 509/2007; importando en los hechos un porcentual diferencial de 15%.

XI.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", del 15/05/2014), y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/14, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos".

En consecuencia, si se percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares (considerando 8º del pronunciamiento "Cencosud").

XII.- Que definida la moneda de pago, en orden al alcance de la condena, se dispone que el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde que fueran formuladas las peticiones de repetición en sede administrativa y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero).

XIII.- Que, con respecto a la tasa de interés aplicable desde el reclamo de repetición y hasta la fecha del efectivo pago, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad formulado por la exportadora respecto de la resolución Ministerio de Economía 559/2022, puesto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como última *ratio* del orden jurídico (conf. CSJN, *Fallo*s: 302:1149 y 303:241, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados; supuesto que no se encuentra mínimamente acreditado en el *sub examine*.

Es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma impone a quien la pretende, demostrar claramente de qué forma aquélla contraría la Constitución Nacional, causándole un gravamen y, para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente en el supuesto concreto el perjuicio que le

genera la aplicación del dispositivo (conf. CSJN, *Fallos*: 316:687; 324:3345; 325:645; 327:1899; 328:4282; entre muchos otros).

En dicho contexto, lo cierto y determinante es que la actora se limitó a efectuar manifestaciones genéricas respecto a la lesividad de la normativa impugnada, sin intentar acreditar de qué modo la resolución del Ministerio de Economía, conculcaría sus derechos constitucionales.

En definitiva, Viterra Argentina no efectuó un análisis riguroso que compruebe debidamente la lesión constitucional denunciada en el caso concreto; lo que determina el rechazo del planteo dirigido a cuestionar la validez de la resolución Ministerio de Economía 559/2022, que -por tanto, según fuera previamente indicado- ha de ser aplicada a los efectos del cobro de los intereses adeudados por la condena de autos.

Por lo demás, a mayor abundamiento, recuérdese que existen normas específicas que regulan la materia (es decir, las resoluciones ministeriales que establecen los intereses para los casos de repetición de los impuestos), razón por la cual han de ser seguidas (conf., en este sentido, esta Sala, en autos 41.253/2022 *“Parra, Mónica Mercedes y otro c/EN - AFIP - Ley 20.628 s/proceso de conocimiento”*, sent. del 3/10/2023 y sus citas).

Por lo tanto, y según se adelantó, el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde que fueran formuladas las peticiones de repetición en sede administrativa y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular del siguiente modo:

-desde los reclamos a la autoridad aduanera y hasta el 31/8/2022, según lo normado por la resolución del ex Ministerio de Hacienda 598/2019; y

-a partir del 1/9/2022, conforme la tasa prevista en los artículos 4° y 6° de la resolución del Ministerio de Economía 559/2022; y

- a partir del 1/02/2024, conforme la tasa prevista en los artículos 4° y 6° de la resolución del Ministerio de Economía 3/2024 y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

XIV.- Que en atención al modo en que se deciden las cuestiones traídas a conocimiento de esta Alzada por parte de los recurrentes y resultado final del pleito, al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Estas mismas circunstancias y análogos fundamentos, determinan naturalmente el rechazo del agravio del Fisco Nacional en lo que al punto refiere.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la invalidez de la resolución ex MEyP nº 126/2008 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados, al oficializar el despacho de exportación n° 12057EC03000780L, de conformidad con lo establecido en los considerandos XI, XII y XIII; y 2°) rechazar el recurso de la demandada, en cuanto es materia de agravio e imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN y 1163 CA).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

Fecha de firma: 10/10/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39199775#430508679#20241009151211241

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 10/10/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39199775#430508679#20241009151211241