18793/2024

"LDC ARGENTINA SA (TF 132995258-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 23 de mayo de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 2/5/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- confirmó la Resolución Fallo N° 567/2023 (AD ROSA), dictada por el Director de Aduanas de Buenos Aires en las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12542-37-2023, en cuanto dispuso denegar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma LDC ARGENTINA SA. 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 SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#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, consideró que, debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a la destinación de exportación 18052EC01009481R.

Por último, estimó que las costas debían imponerse por su orden, en atención a que la actora, pese al plenario, tuvo, desde siempre, sobrados fundamentos para realizar su planteo de devolución. Indicó que, tales fundamentos databan de la reforma constitucional del año 1994 -nuevos arts. 76 y 99 inc. 3 CN- y la jurisprudencia de *Fallos:* 337:388 "Camaronera Patagónica" (v. págs. 39/52 del DEO: 16225840 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 7/11/2024).

II.- Que, disconforme con lo resuelto, ambas partes interpusieron recurso de apelación, la parte actora con fecha 25/06/2024 y el 25/06/2024 lo hizo el Fisco Nacional, quien lo fundó en ese acto. El recurso de la actora fue fundado con el día 25/06/2024.

Corridos los pertinentes traslados las partes replicaron los recursos de sus contrarias. El 5/08/2024 lo hizo la firma actora, mientras que, el Fisco Nacional lo hizo con fecha 6/08/2024 (v. nota de elevación pág. 456 del DEO: 16225840 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 7/11/2024).

Con fecha 22/04/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

III.- Apelación de la actora:

En primer lugar, luego de referir los antecedentes del caso, la exportadora, cuestionó la aplicación de la solución plenaria adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA".

Por otra parte, recordó que los derechos de exportación, resultan ser impuestos, sobre los cuales rige el principio de legalidad en materia tributaria.

Hizo hincapié en la prohibición de llevar a cabo delegaciones legislativas en el Poder Ejecutivo Nacional, conforme lo normado por el artículo 76 de la Constitución Nacional, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso Nacional estableciera al efecto.

En este sentido, advirtió que podría juzgarse válido el reconocimiento legal de atribuciones que quedaran libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, pero siempre que la política legislativa hubiera sido claramente establecida por el Congreso Nacional, lo que no habría acontecido en la especie.

Sostuvo que debía revisarse lo decidido por importar un apartamiento del principio de legalidad en materia tributaria, tal como fuera destacado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Camaronera Patagónica SA*" (*Fallos*, 337:388);

Explicó que el derecho de exportación creado por el decreto 793/2018 resultaba inconstitucional, por carecer de sustento en ley delegante alguna, siendo dictada sin la existencia de una clara política legislativa en la materia;

Alegó que el artículo 755 del Código Aduanero no configuraba una norma delegante válida, en tanto no establecía los elementos esenciales del tributo de que se trataba;

Señaló que, en el mejor de los escenarios, el decreto 793/2018 habría adquirido constitucionalidad recién a partir de la vigencia de la ley 27.467 que lo ratificó.

Remitió a los alcances y términos de la doctrina que emanaba del fallo dictado por el Alto Tribunal en autos "*Camaronera Patagónica SA*", que -en su entendimiento- resultaba plenamente aplicable al caso; y

Esgrimió que la ley 27.467 mal pudo convalidar el decreto impugnado retroactivamente, surtiendo efectos con relación a hechos acaecidos después de su entrada en vigencia.

Al fin de reforzar su pretensión, citó distintos precedentes jurisprudenciales en los que fuera aplicada la doctrina resultante de "*Camaronera Patagónica SA*".

En función de lo expuesto, consideró que correspondía admitir su pedido de repetición.

Luego, en cuanto a los términos en que debía ordenarse la devolución, sostuvo que el contexto inflacionario de los últimos años, tornaba a la tasa de interés prevista en la resolución ME 559/2022 en irrisoria y violatoria de su derecho de propiedad.

Por ello, cuestionó la tasa de interés prevista en la resolución ME 559/2022, solicitando que se dispusiera la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio publicada mensualmente por el BCRA por el período comprendido entre el 25/08/2022 y el 1/02/2024.

Asimismo, a todo evento, indicó reservarse el derecho a impugnar la tasa prevista en la resolución ME 3/2024.

Por último, realizó una serie de conclusiones del caso, y solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se hiciera lugar al pedido de repetición que intentara, con más los intereses resarcitorios correspondientes y costas.

IV.- Apelación de la demandada:

La recurrente cuestionó, únicamente, el modo en que fueron distribuidas las costas.

Para dar fundamento a su postura, destacó que el fallo recurrido confirma en su totalidad la resolución aduanera, por lo tanto, correspondía estar a lo así previsto por el artículo 68 del CPCCN y en el artículo 1163 del Código Aduanero.

V.- Que, en primer lugar, cuadra advertir que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada el 22/10/18 mediante la destinación 18052EC01009481R, la actora, efectuó el pago del a suma de $ 586.992,38 en concepto de derecho de exportación, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/9/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce (12%) a todas las exportaciones de consumo.

VI.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero -aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1 y 2. CN)- *"[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)"* (art. 1). Y, asimismo, estableció *que "[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de PESOS CUATRO ($4) por cada Dólar Estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda"* (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente -en lo que al caso interesa-, la Ley n° 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que *"en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha"* (art. 81).

Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".*

VII.- 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"*.

VIII.- Que en el *sub examine* la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados con posterioridad al dictado del Decreto Nº 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.467, la cual -de acuerdo a los términos de las previsiones antes transcriptas, y con arreglo a la interpretación de la Corte en el caso citado- dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro.

En tales condiciones, 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 nulidad del Decreto Nº 793/18 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 nro. 18052EC01009481R con fecha 22/10/2018, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, “Gut Metal SRL c/EN -AFIP s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 6/05/2021).

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).

IX.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, no concurren en el caso los presupuestos que la Corte fijó en “Camaronera” para permitir eventualmente -por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone- la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles tocantes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso (arg. art. 99, inc. 2, CN).

A criterio del tribunal cimero, resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorice a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

El decreto 793/2018 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, que es materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

X.- Que, tal como la Corte Suprema expresa en “Camaronera”, 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 este se 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.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el art. 755 del C.A., en cuanto dispone: “*[e]n 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”*, no alcanza para dar validez al decreto Nº 793/2018.

Adviértase que el Decreto Nº 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

XI.- Que resta señalar que, el decreto 793/2018 fue ratificado por ley posterior, en el caso, la ley nº 27.467 denominada “Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional 2019”, publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018.

En el artículo 82 de dicha ley se establecía que mantenía su vigencia y validez, entre otras normas, el Decreto Nº 793/2018, de fecha 3/9/2019 y sus modificaciones, surgiendo así en forma expresa que el Poder Legislativo tuvo la clara y expresa voluntad de conferir rango de ley al mismo. Ahora bien, es claro que la Ley 27.467 no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro. La ley 27.467 fue publicada el 4 de diciembre de 2018 y entró en vigencia a partir del 1º de enero de 2019. De este modo, el aludido artículo 82 de la ley 27.467, que entró en vigencia a partir de los ocho días de su publicación en el Boletín Oficial (conf. artículo 5° del CCyCN), mal pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por el Fisco Nacional entre el 4/9/2018 y el 13/12/2018 al amparo del decreto 793/2018.

En tales condiciones, corresponde hacer lugar al recurso, revocar el fallo recurrido así como el acto administrativo impugnado, admitiéndose la repetición intentada.

XII. 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 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").

XIII.- Que en punto a lo manifestado en relación a la tasa de interés, cabe señalar que, la apelante, en su escrito recursivo, no efectúa un planteo de inconstitucionalidad suficiente respecto de lo previsto en las resoluciones n° 559/2022 y 3/2024, para declarar la inaplicabilidad de la misma, toda vez que se limita a señalar genéricamente que la aplicación de la tasa prevista en esas resoluciones no receptan los cambios económicos del país, al no compensar la inflación registrada en el período, sin efectuar un análisis riguroso que compruebe que dichas normas resultan lesiva de sus derechos constitucionales,

Por lo tanto, y tal como ha sostenido este Tribunal en otras oportunidades, 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), a calcular:

-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, finalmente, en atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas vinculadas tanto 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 determinan -de por sí- el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto nº 793/18 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° 18052EC01009481R, con los alcances resultantes de los Considerandos XII y XIII, 2º) desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional; y 3º) disponer 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 (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MARQUEZ

Fecha de firma: 23/05/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39443408#456102764#20250522094041214