18.640/2024

Viterra Argentina SA (TF 25104194-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 18 de febrero de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 18/03/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- confirmó la Resolución N°157/2023 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, recaída en la actuación SIGEA Nº17134-1737-2017. 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° 12057EC03000429L.

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

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 9/05/2024 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios el 29/05/2024, los que fueron replicados por la contraria el 30/06/2024.

Asimismo, con fecha 25/04/2024 interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional, expresando agravios en el mismo acto, los que fueron contestados por la contraparte el 20/05/2024.

Con fecha 17/12/2024 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.

Explica que, 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 advierte que, 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, interpreta que, 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 consecuencia, solicita a que, al revocar la Sentencia, se reconozca su actualización, o -en su defecto- solicita 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.

Agrega que 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%.

Observa 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.

Al respecto, indica que, 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 que tacha de 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”. 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.

Manifiesta 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). Considera 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. Detalla que 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, vale destacar, instauran el principio de reserva de ley o legalidad en materia tributaria, que es justamente el que tiene como 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, se 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, conforme la consolidada jurisprudencia existentes sobre esta temática, a los fines de calcular los intereses resarcitorios previstos en los artículos 811, 812 y concordantes del Código Aduanero, se reconozca una tasa de interés positiva, que no sea inferior a la tasa de inflación

publicada por el IPC, desde el mes de promoción de la demanda hasta la fecha de efectivo pago.

En su defecto, solicita que se aplique la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina, solo para el caso que ésta resulte, para el periodo reclamado, superior a la reconocida por la Resolución 3/2024 (y sus modificatorias).

En este sentido, solicita que se declare inconstitucional o inaplicable la tasa de interés mensual de 0,5% prevista en el art. 4 de la N° 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción, vigente hasta el 31/07/2019 (en adelante, la "Resolución 314") y la aplicable por Resolución 598/2019 dictada por el ex Ministerio de Hacienda de la Nación (en adelante, la "Resolución 598"), Resolución 559/2022 del Ministerio de Economía y por la Resolución (Ministerio de Economía) N° 3/2024. Ello, en el entendimiento de que ésta no constituye un razonable resarcimiento por la privación del uso del capital en el tiempo que estuvo bajo el poder del organismo fiscal.

Aduce que, en este punto, debe valorarse concretamente el contexto macroeconómico vigente en el año 2004, en que fue fijada dicha tasa a través de la Resolución 314.

En ese momento, la tasa de inflación era irrelevante, ascendiendo la acumulada a 3,7% en el 2003 y 6,1% en el 2004; mientras que, con posterioridad, comenzó a registrar un alza constante y progresiva. Esas modificaciones de la situación macroeconómica llevaron a modificar las tasas de interés previstas en los arts. 794, 797, 845 y 924 del Código Aduanero, pero no los establecidos por el art. 812 de dicho plexo. Afirma, entonces, que esto es justamente lo irrazonable, que esas modificaciones únicamente hayan tenido virtualidad para incrementar las tasas de los intereses que la AFIP-DGA percibe de los contribuyentes, pero no la

tasa de interés que éstos tienen derecho a percibir del organismo cuando éste es el deudor de tributos percibidos indebidamente, y sin causa válida.

Precisa que, en concreto, el cuestionamiento que realiza su parte se refiere a la insignificancia de la tasa del 0,5% mensual, a partir del cambio de la coyuntura que sirvió de base para elevar las tasas de los intereses resarcitorios y punitorios a favor del fisco. En tal sentido, resalta que la tasa de interés, cuya aplicación estableció la Resolución 314, resulta significativamente inferior a la inflación anual que surge del Índice de Precios al Consumidor - Nivel General (en adelante, el "IPC") y del Índice de Precios Internos al por Mayor – Nivel General (en adelante, el "IPIM") que pública el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (el "INDEC"). En consecuencia, la tasa de interés se convierte en negativa, y de tal modo se neutraliza la función resarcitoria de estos accesorios.

Por tales motivos, entiende que, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la tasa prevista en el artículo 4 de la Resolución 314 y declarar aplicable la tasa de interés prevista en la Comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina que, como regla, es la aplicable a los supuestos en los que el Estado Nacional incurre en mora, en función del criterio unificado adoptado por las cinco salas de la CNACAF.

Destaca que, ante la batería de fallos descriptos *supra*, el Estado Nacional tomó nota del criterio de la Justicia Federal y, como consecuencia, en el año 2019 modificó la tasa aplicable para repeticiones, devoluciones y reintegros a favor de los contribuyentes, mediante la Resolución 598/2019 dictada por el ex Ministerio de Hacienda de la Nación (en adelante, la "Resolución 598").

Por ello, a partir del 1° de agosto modificó la tasa aplicable, estableciendo la misma que hubiese sido fijada por la Excma. Cámara de Apelaciones. Es decir, la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina. Ahora bien, lo cierto es que, a partir del dictado de la

Resolución 559/2022 del Ministerio de Economía –vigente desde el 25/08/2022–, el Estado Nacional ha vuelto a establecer una tasa fija de interés para la devolución de tributos pagados indebidamente.

Manifiesta que, dicha tasa asciende al 46,08% anual -3,84% mensual, conf. art. 4° de dicho plexo-. Sin embargo, y como entiende que es de público y notorio conocimiento, la inflación interanual actual supera ampliamente dicha tasa.

Por tal motivo, y en atención a los mismos fundamentos y jurisprudencia expuesta supra, solicita que también se declare la inconstitucionalidad de la Resolución 559/2022 del Ministerio de Economía. Posteriormente, aquella resolución fue modificada por la Resolución (Ministerio de Economía) N° 3/2024, la retomó a un esquema de tasa de interés actualizable automáticamente, determinable y vigente por bimestre, con base en “el promedio de la tasa publicada por el Banco Central de la República Argentina en el apartado ‘Tasas de interés por depósitos a 30 días de plazo en entidades financieras” para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido bimestre”.

Expone que, en sus considerandos se esgrime que resulta necesario “adecuar las referidas tasas a las condiciones económicas actuales, a fin de estimular la cancelación en término de las obligaciones y evitar que los contribuyentes morosos financien sus actividades mediante el incumplimiento de los impuestos, restableciendo, a tales efectos, un esquema de actualización automático” y por ello, fija la tasa a favor del Fisco Nacional, “vigente en cada bimestre” en el “equivalente a una coma tres (1,3) veces la tasa activa efectiva mensual de descubiertos en cuenta corriente no solicitado previamente del Banco de la Nación Argentina, vigente el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido bimestre”.

Puntualiza que, de tal forma, mientras que en el período abril – mayo 2024, la tasa de interés resarcitorio a favor del Fisco se encuentra establecida en 12,07% mensual, la favorable al contribuyente por el mismo período se encuentra en 7,95%. Y para el período anterior (febrero-marzo), la favorable al fisco se estableció en 15,27 % mensual, mientras la fijada a favor del contribuyente, en 8,99% mensual.

Considera que, así las cosas, las tasas establecidas por estas resoluciones -559/2022 y 3/2024- a favor de los contribuyentes, lejos están de recomponer por la falta de disposición del capital, por cuanto se ven excedidas ampliamente por la inflación mensual, lo que le ocasiona agravio.

Así, teniendo particularmente en consideración el contexto inflacionario de los últimos años y la creciente desvalorización de la moneda nacional, cabe afirmar que la prohibición de actualización de los créditos fiscales y la tasa de interés del art. 4 de la Resolución 559 y art. 4 de la Resolución 3/2024, resultan ilegítimas e inconstitucionales pues producen un daño económico y financiero cierto al patrimonio de mi representada. Es que aun cuando dichas tasas han importado una notable mejora respecto de su antecedente (Resolución 314/2014), sigue siendo significativamente inferior a la inflación mensual que surge del Índice de Precios al Consumidor que publica el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (“IPC INDEC”) y del Índice de Precios Internos al por Mayor que pública ese mismo organismo (en adelante, el “IPIM”) o de los mismos índices calculados por organismos de estadística locales. Sin ir más lejos, mientras que la inflación mensual fue medida en un 11% según el IPC – INDEC para el mes de marzo de 2024, la tasa de interés reconocida al contribuyente se encuentra en 2,01 puntos porcentuales menos.

Indica que, si se toma el último mes de vigencia de la Resolución 559/2022, resulta que bajo aquella se reconocía una tasa de interés mensual del

3,84%, mientras que la inflación de enero 2024 cerró en 20,6%, según el INDEC. Es decir, una diferencia entre la tasa de interés y la inflación mensual registrada, de 16,76 puntos porcentuales. En definitiva, la tasa de interés fijada por el Ministerio de Economía bajo la vigencia de las Resoluciones 559/2022 y 3/2024, en los términos del art. 811 del CA, se convierte en negativa, y de tal modo se neutraliza la función resarcitoria de estos accesorios.

Pondera que, el derecho de propiedad de su parte exige para su protección que el monto a ser reintegrado en concepto de derechos de exportación pagados en exceso sea actualizado, pues de otra manera se estaría absorbiendo una parte sustancial del capital. Semejante prescindencia de la realidad configura un claro supuesto de arbitrariedad e implicaría anteponer los intereses inmediatos del Estado Nacional -sean ellos económicos o de cualquier otra índole- a los derechos y garantías individuales rígidamente establecidos por la Constitución Nacional.

En función de todo lo expuesto, solicita que se aplique, desde la fecha de presentación del escrito mediante el cual se solicitó la repetición hasta el día del efectivo pago, la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para la devolución de los intereses resarcitorios.

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 principio general sobre imposición de costas se halla contenido en el artículo 68, apartado 1, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en tanto dispone que "la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado". Lo que instala el ordenamiento procesal nacional vigente se sostiene en el hecho

objetivo de la derrota, con prescindencia de la buena o mala fe con que la parte vencida pudo haber actuado durante la sustanciación del proceso.

Apunta que, teniendo en consideración que su parte es ganadora del pleito, las costas deberán imponerse en su totalidad a la parte actora dado que, de acuerdo al principio objetivo de la derrota, las costas deben ser cargadas íntegramente a la parte vencida.

Asevera que, se desprende de la simple lectura de las constancias administrativas que la Resolución apelada por la actora y que motivara la presente acción judicial fue confirmada por el *a quo* en su totalidad. Es decir que, el acto administrativo atacado se había expedido de acuerdo a la legislación específicamente vigente, según los hechos acreditados y los antecedentes disponibles.

Añade que, su parte aplicó la normativa vigente al momento de contestar el recurso de apelación rechazando la repetición interpuesta, respetando la inteligencia del Código Aduanero y desarrollando la jurisprudencia imperante en la materia.

Por tales fundamentos, solicita se revoque la sentencia del TFN en cuanto hace a las costas, estableciéndolas en cabeza de la actora que es quien debe soportarlas por haber sido vencida en autos, y en tal sentido no puede verse beneficiada con lo resuelto por el *a quo*.

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 24/02/2012, el Permiso de Embarque n°12057EC03000429L, 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 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.

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 en autos "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 (cfr. 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").

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 efectuar las siguientes consideraciones para su efectivo tratamiento.

En primer lugar, debe advertirse el plexo normativo de aplicación al caso de autos, que se compone de los artículos 794, 811 y 812 del Código Aduanero –

Ley 22.415–, así como la Resolución nº 314/04 del Ministerio de Economía y Producción.

De este modo, cabe recordar que el artículo 812 del Código Aduanero dispone "*[e]n los supuestos previstos en el artículo 811, la tasa de interés aplicable será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794*".

El art. 811 establece que *"[e]n los supuestos en que se reclamare la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago".*

A su vez, el artículo 794 del mismo cuerpo normativo reza *"[v]encido el plazo de DIEZ (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales".*

Finalmente, la Resolución 314/04 del Ministerio de Economía y Producción, que en sus artículos 1º y 3º determina la cuantía de las tasas de interés enunciadas en los artículos precedentes. Así, el art. 1º dispone *"[e]stablécese la tasa de interés resarcitorio prevista (…) por los Artículos 794, 845 y 924 del Código Aduanero -Ley Nº 22.415 y sus modificaciones- en el tres por ciento (3%) mensual" de conformidad con la modificación efectuada por la Resolución 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (B.O. 14/12/2010); mientras el art.*

3º manda establecer "la tasa de interés prevista por los Artículos 811 y 838 del Código Aduanero — Ley Nº 22.415 y sus modificaciones— en el cincuenta centésimos por ciento".

XIV.- Que sentado ello, cabe señalar que, respecto de la resolución ME n° 314/04 (art. 3°), este Tribunal ha sostenido, en numerosas oportunidades que, dicha resolución, en su art. 3º establece una tasa de interés del 0,50% mensual para los casos en que el Fisco debe reintegrar lo abonado en forma indebida por el contribuyente y, por otro lado, fija en su art. 1º los intereses resarcitorios en un 2% mensual; porcentaje que ulteriormente fue elevado por la resolución 841/10 a un 3% mensual.

Las razones explicitadas en los considerandos de la resol. nº 314/04 para fijar los valores de las tasas de interés en los guarismos mencionados descansan en la siguiente afirmación: "*se hace necesario adecuar las referidas tasas a las condiciones económicas actuales, en virtud de constatarse una baja de las tasas de intereses usuales para préstamos, con el objeto de no agravar la situación económico financiera de los contribuyentes deudores en su relación con el fisco*".

Resta aclarar que la Resolución importó una disminución en los valores de las tasas que había dispuesto su predecesora (resol. 36/03), en lo que aquí interesa, la relativa a los intereses resarcitorios, que había sido fijada previamente en un 3%.

Asimismo, los fundamentos que cimientan el dictado de la resolución 841/2010 –modificatoria de la res. 314/04–, mediante la cual –en lo que aquí interesa– se aumentó la tasa de interés resarcitoria del 2% al 3% mensual, y se mantuvieron los 0,5 puntos porcentuales de la aplicable a los casos de repetición y devolución de tributos por parte de la Aduana, se encuentran en el siguiente párrafo que se extrae de sus considerandos: "*[q]ue se hace necesario adecuar las referidas tasas a las condiciones económicas actuales, a fin de estimular el*

#39433197#443535199#20250217213233325

cumplimiento en término de las obligaciones y evitar que los contribuyentes morosos financien sus actividades mediante el incumplimiento de los impuestos".

Así, sin mengua de advertir como razonable que sean diferentes las tasas de interés según se trate de deudas derivadas de la falta de pago oportuno de los impuestos o de reintegros que debe hacer el organismo fiscal (tal como surge de la doctrina del Alto Tribunal citada en el considerando precedente), diferencia ésta que se encuentra plasmada en las distintas resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía al fijar las respectivas alícuotas, debe también ponderase que, si por las circunstancias generales de la economía del país se generan novedosas situaciones que justifican –en cada oportunidad– el aumento de la tasa de interés para el primer supuesto (intereses resarcitorios y punitorios aplicables a los créditos del fisco), tal como lo han reconocido los propios actos administrativos ya citados, negar la procedencia de un incremento siquiera proporcional en el supuesto inverso, que no es sino la contracara de los créditos de que es titular el fisco (en el caso, intereses derivados del lapso que insume el cumplimiento de la obligación estatal de cumplir con el reintegro, devolución o compensación de tributos) implicaría consagrar una distinción en perjuicio del patrimonio del contribuyente, alcanzado por la misma situación económica general, sin que se haya alegado o exista motivo alguno que lo justifique.

Es que las diferencias que pueden existir entre los intereses fijados para uno y otro caso (de los que se viene haciendo referencia), no autorizan a que el Estado Nacional pretenda la aplicación de una tasa de interés que él mismo ha fijado y que ha devenido en irrazonable (por lo exiguo de su porcentual) en vista de la modificación de las circunstancias configuradas desde el momento en que se estableciera originalmente, hasta la situación actual (confr. esta Sala *in re*: "American Express Argentina S.A. c/EN - AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva", del 27/04/2017).

Fecha de firma: 18/02/2025
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

#39433197#443535199#20250217213233325

De tal modo y como resultado del análisis precedente, surge clara evidencia de la irrazonabilidad, el efecto lesivo para el patrimonio del contribuyente (titular del crédito por repetición, devolución o compensación de tributos), y consiguiente inconstitucionalidad del rédito fijado a tal fin, en tanto y cuanto la tasa en cuestión no solo ha devenido desproporcionadamente inferior a la que percibe el Fisco por el cobro de sus créditos, sino que al incrementarse esta última atendiendo a la modificación de circunstancias económicas de orden general, la omisión de hacer lo propio con el interés debido a causa de la obligación de restitución de tributos, configura además una situación de tratamiento diferencial, injustificado, carente de debido sustento y por cierto ilegítimo, frente a la configuración e impacto de análogas circunstancias respecto del contribuyente titular de créditos por repetición.

Por tal motivo, atendiendo a las circunstancias del presente caso, y atendiendo asimismo a las pautas corrientes tenidas en cuenta para los réditos que devengan las deudas del Estado Nacional, se considera razonable la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicado nº 14.920), que supone un aumento respecto de la fijada por la resolución ME nº 314/2004 (confr. esta Sala *in re:* “American Express”, ya cit.).

Por lo expuesto, se declara la inconstitucionalidad de la tasa establecida en el art. 3 de la resolución ME nº 314/2004 –actualizada por la resol. ME nº 841/2010– aplicable en los casos de devolución, reintegro o compensación de tributos, correspondiendo disponer en este caso, la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicado Nº 14.290), que regirá desde la fecha de la solicitud de repetición hasta el 1/08/19 y, a partir de entonces, se aplicará hasta el efectivo pago, la tasa prevista en la Resolución Nº 598/2019 (ver esta Sala, *in re,* expte.: 25.216/2023,

"Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 36646-A) c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 14/07/2023 y expte. n° 44.036/2023, "Molinos Río de la Plata SA (TF 92681777-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 5/04/2024, entre otros).

XV.- Que, por otra parte, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad formulado por la actora con respecto a las Resoluciones nros. 559/2022 y 3/2024, 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, *Fallos*: 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.

Es decir, la firma demandante se limita a solicitar la inconstitucionalidad mencionada, refiere a un supuesto perjuicio a su derecho de propiedad así como también a los principios de igualdad y razonabilidad. Sin embargo, ninguno de

estos extremos resultan acreditados por la actora, siendo entonces meros eufemismos jurídicos utilizados para tildar subrepticiamente de inconstitucional las distintas resoluciones que fueran dictadas por expresa delegación legal y respetando dicho marco.

De hecho, ni siquiera ofreció prueba alguna que permita concluir lo pretendido. Tal y como fuera expuesto el único argumento que expone refiere a la inflación experimentada en el período reclamado, sin embargo ello no resulta ser un agravio suficiente ya que justamente las resoluciones 559/2022 y 3/2024 aumentaron la tasa de interés aplicable de manera considerable.

En definitiva, la recurrente, 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 las resoluciones 559/2022 y 3/2024, que -por tanto, según fuera previamente indicado- han de ser aplicadas 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).

XVI.- Que, en tales condiciones, corresponde disponer la aplicación al caso de la tasa de interés pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina, desde la fecha del reclamo de repetición y hasta el 31/07/19 –esto último, en consideración a la entrada en vigencia de la resolución MH 598/19 y sus modificatorias, o las que la reemplacen–. A partir del 1/08/2019 y hasta el 31/8/2022, según lo normado por la resolución del ex Ministerio de

Hacienda 598/2019; 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.

XVII.- 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° 12057EC03000429L, de conformidad con lo establecido en los considerandos XI, XIV, XV y XVI 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.

Fecha de firma: 18/02/2025
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

#39433197#443535199#20250217213233325

MARIA CLAUDIA CAPUTI

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ

Fecha de firma: 18/02/2025
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

#39433197#443535199#20250217213233325