48061/2023 "LDC ARGENTINA SA (TF 80575027-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, marzo de 2024.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por resolución del 4/5/23, el **Tribunal Fiscal de la Nación** confirmó la resolución 100/19, dictada en la actuación SIGEA 12607-408-2013, en cuanto había denegado la repetición de una diferencia de derechos de exportación abonada por la destinación 08 040 EC01 000577K.

Para resolver como lo hizo, consideró aplicable la doctrina de su plenario del 26/4/22, dictado en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" (EX-2020-24600163-APNSGASAD#TFN).

Sobre esa base, rechazó pronunciarse sobre la validez constitucional de las resoluciones ministeriales involucradas en el caso y denegó la pretensión de la empresa actora.

Distribuyó las costas por su orden dado que la cuestión era compleja y se decidía en virtud de doctrina legal posterior al inicio de las actuaciones, lo que pudo hacer creer a las partes que tenían derecho a litigar (v. pp. 258-261 de la versión digital del expediente TF 80575027-A, remitida con el oficio del 2/2/24).

2º) Que la **actora** interpuso un recurso de apelación el 11/5/23, que se concedió el 12/5/23, se fundó en igual fecha, y no tuvo réplica de la contraria (v. pp. 264, 270 y 274-300).

Principalmente, sostuvo que debían revisarse las conclusiones del organismo jurisdiccional porque se apartaban del principio de legalidad en materia tributaria, tal como fue entendido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Camaronera Patagónica SA" (Fallos: 337:388).

Narró que el 8/4/02 se había publicado en el Boletín Oficial la resolución 35/02 del Ministerio de Economía y Producción, que estableció en el 20% la alícuota del derecho de exportación aplicable a la mercadería del caso; disposición, ésta, que fue aprobada legislativamente a través del artículo 3º de la ley 25.645 (BO 24/8/02). Agregó que, con posterioridad, se dictaron una serie de resoluciones ministeriales y decretos que modificaron el porcentaje de derechos, pero nunca fueron aprobadas por una ley formal del Congreso (resolución MEyP 10/07; dto. 509/07; resoluciones MEyP 368/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08). Dijo que por ese motivo había solicitado la devolución de *"la diferencia resultante entre el 20% pagado en concepto de derechos de exportación aprobado legalmente por la Ley 25.645 y la mayor alícuota que debió pagar en el año 2008 por aplicación de las resoluciones 10/07, 368/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08*" (p. 291, expte. cit.).

Planteó que tampoco se habían respetado las condiciones para subdelegar la facultad que otorga el artículo 755 del Código Aduanero en el Ministerio de

Economía y Producción, y que las resoluciones en cuestión fueron dictadas por un órgano incompetente, lo que también determinaba su nulidad.

Por otro lado, argumentó que el plenario al cual remitía la resolución apelada era inaplicable al caso porque –precisamente– se cuestionaba un derecho de exportación establecido mediante resoluciones ministerales, y no por decreto del Poder Ejecutivo Nacional. A ello añadió que, tras la reforma constitucional de 1994, no cabía interpretar que el Tribunal Fiscal de la Nación careciera de facultades para examinar la constitucionalidad de las normas.

En último término, impugnó la tasa de interés aplicable a las repeticiones aduaneras. Al respecto, sostuvo que la resolución MEyP 314/04 afectaba sus garantías constitucionales de igualdad ante la ley, inviolabilidad de la propiedad y razonabilidad (arts. 16, 17 y 28, CN), esto así, por la evidente desproporción con la tasa de interés resarcitorio que percibía el Fisco. Indicó que ese agravio debía mantenerse por el período comprendido entre la interposición de la repetición y el 1/8/19; esto último, en atención al dictado de la resolución SH 598/19, que había reconocido para las repeticiones aduaneras la pretendida tasa pasiva promedio mensual del Banco Central de la República Argentina (BCRA). Agregó que también cuestionaba la limitación de la tasa que tuvo lugar a partir del dictado de la resolución ME 559/22 pues, al fijarla en el 3,84% mensual, volvió a causar un atraso significativo respecto de la inflación que azota al país. Finalmente, destacó que la afectación de su derecho de propiedad era más grave de lo pensado, ya que esas tasas irrisorias se aplicaban sobre un monto convertido a pesos, de acuerdo al tipo de cambio histórico del momento en que se efectuó el pago.

3º) Que, el 19/2/24, dictaminó la **Fiscalía General** sobre la competencia del tribunal, la procedencia formal del recurso y los planteos de inconstitucionalidad deducidos en la causa; con lo que quedaron las actuaciones en estado de resolver.

4º) Que, ante todo, es relevante precisar que por el permiso de embarque 08 040 EC01 000577K la actora documentó la exportación de una partida de trigo de la posición arancelaria 1001.90.90.110B, al amparo del régimen de la ley 21.453 y con relación a una venta cerrada el 19/6/08. Allí declaró un precio oficial unitario de 365 dólares por tonelada y abonó una alícuota del 28,3% de derechos de exportación (v. pp. 465-467, expte. cit.).

También se debe hacer hincapié en que la empresa consintió que se aplicase a la operación un 20% de derechos –en el entendimiento de que ese nivel de imposición había sido aprobado por el Poder Legislativo–, por lo que limitó su reclamo a la repetición de la suma de $986.765,5 (v. formulario F.4, p. 45 expte. cit.), equivalente a una diferencia de 8,3 puntos porcentuales.

Resta aclarar que, más allá del plexo de normas que la actora mencionó en sus presentaciones, la que tuvo real incidencia en el caso fue la resolución MEyP 64/08 (BO 2/6/08), que se hallaba vigente a la fecha de cierre de venta y estableció un derecho de exportación del 28,3% para la mercadería de la PA 1001.90.90.110B que tuviese un precio FOB oficial de 365 dólares por tonelada (cfr. anexo I de la resolución citada).

En esos términos, los agravios de LDC Argentina SA exigen considerar estas cuestiones, y en el siguiente orden: 1) si el Tribunal Fiscal de la Nación podía declarar la inconstitucionalidad de las normas involucradas en el caso, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 1164 del Código Aduanero; 2) si el derecho de exportación establecido en la resolución MEyP 64/08 es constitucional, o si vulnera el principio de legalidad en materia tributaria, en cuyo caso correspondería reintegrar lo abonado por tal concepto, con el alcance pretendido en la demanda; y 3) en la hipótesis de admitir el reclamo, si la tasa de interés prevista en el artículo 812 del Código Aduanero vulnera las garantías constitucionales de la actora y debe ser sustituida por otra.

5º) Que la primera cuestión ya ha sido examinada por este Tribunal en la causa 51372/22 "Bunge Argentina SA (TF 36695-A) c/ DGA", sentencia del 13/12/22; a cuyos fundamentos se remite por razones de brevedad (v. esp. consid. 7º).

6º) Que la resolución **MEyP 64/08** (BO 2/6/08) fijó los derechos de exportación aplicables a las mercaderías detalladas en su anexo de acuerdo con los distintos niveles de precios internacionales, sustituyendo así los que estaban establecidos en el anexo XIV del decreto 509/07 (BO 23/5/07) y sus modificaciones.

La norma 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*".

En lo que ahora interesa señalar, el artículo 755 del Código Aduanero dispone que "*en las condiciones previstas en este Código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) Gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) Desgravar…; c) Modificar el derecho de exportación establecido*…".

Por su parte, la ley 22.520 de Ministerios (t.o. dto. 438/92) faculta al Poder Ejecutivo Nacional para "*delegar en los Ministros y en los Secretarios de la Presidencia de la Nación facultades relacionadas con las materias que les competen, de acuerdo con lo que determine expresa y taxativamente por decreto*" (art. 13).

En tanto que, mediante el decreto 2752/91 (BO 13/1/92), se delegaron en el Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos las facultades conferidas, entre otros, por el artículo 755 del Código Aduanero.

Se sigue de esta reseña normativa que la medida bajo examen se adoptó con invocación de facultades legislativas delegadas en el Poder Ejecutivo, que este último, a su vez, habría subdelegado en el ministerio emisor.

7º) Que, la doctrina establecida por la Corte federal en la citada causa "Camaronera Patagónica SA*"* (Fallos: 337:388) puede sintetizarse en los siguientes postulados:

(i) El principio de legalidad o reserva de ley, aplicable a los derechos de exportación dada su naturaleza tributaria, "*abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones*" (consid. 8º del voto de la mayoría; énfasis añadido).

(ii) Ese principio no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución Nacional.

En este sentido la Corte ratifica, con remisión a anteriores precedentes, que "*los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (Fallos: 326:4251)*" (consid. 9° del voto de la mayoría).

(iii) Aun cuando se soslayase lo sostenido en el punto ii, no resultaría admisible sostener que la ley 22.415 ni mucho menos la ley de emergencia 25.561 —y sus sucesivas prórrogas— han otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para establecer el tributo cuestionado, toda vez que no establecen "*siquiera con mínimos recaudos*" sus elementos esenciales (consid. 9° del voto de la mayoría).

En particular, el Código Aduanero "*prevé la existencia de derechos de exportación y regula aspectos atinentes a tal tipo de gravámenes, los arts. 733 y ss. establecen que el derecho de exportación puede ser ad valorem (es decir, de base imponible variable en función del valor de la mercadería) o bien específico (una cantidad determinada, fija o variable en función de la cantidad de mercadería que se exporte), pero para el caso en concreto aquí discutido, como puede observarse, no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cuál es la forma de cuantificar la prestación…En efecto, el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y*


#38563630#403010808#20240307110552526

principios constitucionales antes reseñados" (consid. 9° del voto de la mayoría; énfasis añadido).

(iv) En el ámbito de los derechos aduaneros cobra relevancia la doctrina según la cual "*tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos: 246:345 y 328:940). En el contexto detallado, resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza 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….Sin embargo, tal como se expuso en el considerando anterior, 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*" (consid.10 del voto de la mayoría; énfasis añadido).

(v) El Congreso Nacional puede sanear, hacia el futuro, cualquier nulidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de tales atribuciones.

En este sentido, la Corte afirma que, aunque no sea posible "*convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable*", no existe razón alguna para privarla de efectos desde la entrada en vigencia de aquella ley que "*otorga a su contenido rango legal*"; siendo para ello necesario que se identifique la norma aprobada, o bien, que el universo de normas aprobadas resulte, por lo menos, determinable (v. consid. 11 del voto de la mayoría).

8º) Que ese fallo proporciona un estándar de validez y no una solución definitiva para todos los casos en que se discuta la constitucionalidad de un derecho de exportación.

Siguiendo sus términos, el aumento o disminución de alícuotas de derechos de exportación por parte del Poder Ejecutivo, dentro de un margen claramente delimitado por una ley del Congreso, podría hallar fundamento válido tanto en el ejercicio de la potestad reglamentaria prevista en el artículo 99, inciso 2º, de la Constitución Nacional, como en la técnica de la delegación legislativa y bajo los lineamientos del artículo 76 de la Constitución (doctr. esta sala, causas 20415/21 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA", sent. del 31/5/22, y 51372/22 "Bunge Argentina SA", sent. del 13/12/22, entre otras).

Sin embargo, cualquier sea el marco escogido por el Ejecutivo para implementar la medida, el Congreso debe haber preestablecido pautas y límites precisos en lo relativo al aspecto cuantitativo del tributo o, por lo menos, la alícuota máxima aplicable, a fin de proporcionar una "clara política legislativa" o una "base de delegación suficiente", y así dar plena satisfacción al principio de reserva de ley en materia tributaria.

9º) Que el derecho de exportación que estableció la resolución MEyP 64/08, pretendiendo ejercer facultades legislativas delegadas, **no cumplió con el estándar señalado por el Máximo Tribunal, toda vez que el aspecto cuantitativo del tributo había quedado completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo**.

Como se ha visto, la resolución ministerial invocó las facultades otorgadas por el **artículo 755 del Código Aduanero** que, si bien es constitucionalmente válido, **resulta insuficiente, por sí solo, para otorgar una delegación suficiente al Poder Ejecutivo, en la medida en que guarda silencio con respecto a la alícuota máxima aplicable** (v. esp. consids. 9º y 10 del voto mayoritario del fallo).

Las restantes normas que citó la resolución tampoco permiten tener por cumplido ese parámetro, en tanto no se identifica ninguna ley formal que haya establecido un nivel máximo de imposición para las ventas al exterior de la mercadería de que se trata.

Esto coloca a la resolución bajo examen a extramuros de la Constitución Nacional, del modo en que lo entendió la Corte en el tantas veces citado precedente "Camaronera Patagónica SA", y exime a este tribunal de evaluar el cumplimiento de la exigencia relativa al plazo para el ejercicio, prevista en el artículo 76 de la Constitución Nacional, así como de los requisitos para que la subdelegación de facultades tenga lugar válidamente.

10) Que, a todo evento, se dan por reproducidas –cambiando lo que se deba cambiar– las consideraciones hechas por esta Sala en la citada causa 51372/22 "Bunge Argentina SA", sentencia del 13/12/22, en cuanto a la nula incidencia que pudo tener en el caso lo dispuesto por los artículos 17 y 24 de la ley 26.122.

11) Que, en razón de lo expuesto, no caben dudas de la invalidez constitucional de la resolución MEyP 64/08, toda vez que por su intermedio se creó una carga tributaria y se fijó una alícuota de derechos de exportación sin que existiese una clara política legislativa o base de delegación suficiente; incursionando de esta manera el Poder Ejecutivo Nacional en una materia reservada exclusivamente al Congreso de la Nación. Además, porque –de conformidad con la señalado criterio jurisprudencial– tampoco es posible identificar una ley formal que, a la fecha en que se fijó el régimen tributario de la operación bajo examen, hubiese otorgado rango

legal al porcentaje de derechos establecido por la citada resolución ministerial, en la porción que aquí se discute.

Por consiguiente, corresponde admitir los agravios de la parte actora, **revocar la resolución del 4/5/23**, declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en la resolución MEyP 64/08 para la mercadería de la posición arancelaria 1001.90.90.110B, y hacer lugar a la devolución del importe reclamado ($986.765,5), más los intereses del artículo 811 del Código Aduanero.

12) Que, en cuanto a la **tasa de interés** aplicable, se remite a lo decidido por esta Sala, entre otras, en las causas homónimas 49628/18 y 19255/21 "Oleaginosa Moreno Hermanos SA", sentencias del 26/3/19 y 10/2/22, respectivamente.

Sobre esa base, corresponde **declarar la inconstitucionalidad del art. 3º de la resolución MEyP 314/04 y disponer la aplicación al caso de la tasa de interés pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA, 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.

Por otra parte, se dan por reproducidos los argumentos vertidos en la causa 63190/19 "Industrial and Commercial Bank of China c/ AFIP – DGI s/ DGI", sentencia del 7/11/23 (esp. consid. 16), que conducen a **rechazar el planteo de inconstitucionalidad de la tasa prevista en el artículo 4º de la resolución ME 559/22**.

13) Que las **costas de ambas instancias** se imponen al demandado vencido, al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arg. arts. 1163 y 1182 del CA; y arts. 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

Todo lo cual, **ASÍ SE RESUELVE.**

Regístrese, notifíquese —a las partes y a la Fiscalía General— y **pasen los autos al Representante del Fisco** para que se expida sobre la liquidación y el pago de la tasa de justicia efectuados por la parte actora (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI