2576/2025

LDC ARGENTINA SA (TF 39736-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de julio de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Jorge F. Alemany y Pablo Gallegos Fedriani dicen:

I.- Que el 3 de septiembre de 2024 el Tribunal Fiscal de la Nación, rechazó el recurso interpuesto por la firma actora y; por ende, confirmó la RESOL-2018-94-E-AFIP-DIPARA#SDGOAI y RESOL-2018 -91-E-AFIP-DIPARA#SDGOAI, mediante las cuales el Subdirector General de Operaciones Aduaneras del Interior, había rechazado el reclamo de repetición de los derechos de exportación presuntamente abonados en demasía, correspondientes a los permisos de embarque nº 08 040 EC01 000091 B y 08 040 EC01 000142 V, que fueron oficializados el 25 de enero de 2008 y el 6 de febrero de 2008, relativos a ventas cerradas el 22 y 23 de noviembre de 2007, respectivamente. Impuso las costas por su orden "…en atención a la complejidad de la cuestión en trato".

Para así resolver, puso de manifiesto que las cuestiones eran sustancialmente análogas a las examinadas en el Acuerdo Plenario del 26 de abril de 2022, dictado por ese Tribunal Fiscal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación" (EX2020-24600163-APN-SGASAD#TFN). Señaló que en el marco de aquél, la mayoría de los Vocales habían fijado la siguiente doctrina legal "ARTÍCULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante un planteo efectuado por un recurrente. ARTÍCULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTÍCULO 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 en el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación

Fecha de firma: 01/07/2025
Alta en sistema: 02/07/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#39724943#461896541#20250630093600264

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, concluyó que debía rechazarse pedido de repetición de los derechos de exportación liquidados y pagados en relación con las destinaciones referidas en el primer párrafo, respecto de la mercadería involucrada en el caso.

II.- Que, la parte actora apeló y expresó agravios a fs. 183/196, los que no fueron replicados por la parte contraria.

La parte actora sostiene, primeramente, que la decisión plenaria empleada como basamento de la sentencia recurrida no contiene un fundamento jurídico claro, ni resulta de ella una doctrina consistente, lo cual vulnera su defensa. Además, afirma que la decisión adoptada en tal sentido se aparta de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica SA” (Fallos: 337:388).

Expresa que el 8 de abril de 2002 fue publicada en el Boletín Oficial la Resolución del Ministerio de Economía y Producción n° 35/02 mediante la cual se estableció en un 20% la alícuota del derecho de exportación aplicable a la mercadería del caso (1001.90.90.110 B). Pone de manifiesto que aquélla fue aprobada legislativamente a través del artículo 3º de la ley 25.645 (B.O. 24/8/02).

Hace referencia a que, con posterioridad, fueron dictadas una serie de resoluciones ministeriales y decretos que modificaron la alícuota de los derechos de exportación, pero que nunca fueron aprobadas por una ley formal del Congreso (resolución MEyP n° 10/07; Decreto n° 509/07; Resoluciones MEyP n° 368/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08). En tales condiciones, expresa que oportunamente solicitó 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” (cfr. fs. 191).

Plantea que tampoco fueron respetadas 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.

En último término, cuestiona la tasa de interés aplicable. Sostiene que la aplicación de la tasa prevista en la resolución MEyP n° 314/04 conduce a un resultado irrazonable ya que denota una evidente

desproporción con la tasa de interés resarcitorio que percibía el Fisco. Además, cuestiona la limitación de la tasa que tuvo lugar a partir del dictado de la resolución ME n° 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, pone de manifiesto que la afectación de su derecho de propiedad se advierte aún más gravosa en tanto las tasas de interés que considera irrisorias deben ser aplicadas sobre el monto de los tributos convertido a pesos, de acuerdo al tipo de cambio histórico del momento en que se efectuó el pago.

III.- Que el 12 de marzo de 2025 tomó intervención el Sr. Fiscal General.

En lo relativo a los agravios de la actora, indicó que –a su parecer- el caso debía ser resuelto de conformidad con los lineamientos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 337:388.

Además, propició que se declare inaplicable la tasa de interés prevista en el artículo 4° de la Resolución del Ministerio de Economía y Producción n° 314/04 y se ordene la utilización de la que se estime más apropiada y; opinó que correspondía "…rechazar el planteo de inconstitucionalidad de la Resolución N° 559/2022 del Ministerio de Economía, toda vez que la apelante se limitó a señalar genéricamente que la aplicación de la tasa prevista en el arts. 4° de esa norma respectivamente— ha devenido irrazonable y no refleja la evolución inflacionaria, sin efectuar un análisis riguroso que compruebe que esa norma resulte lesiva de sus derechos constitucionales".

IV.- Que, la cuestión a resolver debe ser examinada a la luz de lo establecido en el precedente de Fallos 337:388 y de lo resuelto por esta Sala en causas sustancialmente análogas (cfr. causa n° 51.468/19, caratulada "Gut Metal SRL C/ EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas", del 5 de mayo de 2022 y n° 21.909/21, caratulada **"** Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. (TF 15395348-A) C/ DGA S/recurso directo de organismo externo", del 24 de junio de 2022, entre otras, a cuyos fundamentos cabe remitir, por razones de brevedad, y que pueden ser consultados en la página de la CSJN, en el link "Causas en Trámite - Consulta de Expedientes" (www.csjn.gov.ar).

Primeramente, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos precedentes (cfr. Fallos 105:50; 100:318; 136:287; 284:319; 337:703), reconoció a los "derechos de exportación" como tributos respecto de los cuales rige el principio de

reserva de ley, tal como resulta del texto literal del artículo 4° de la Constitución Nacional, que los caracteriza como una de las especies de “contribuciones” que puede imponer el Congreso de la Nación.

Además, históricamente, el uso de las denominaciones “tributos” o “derechos aduaneros” fueron utilizadas de manera indistinta puesto que los denominados “tributos reales” eran, al mismo tiempo, “derechos” del rey (cfr. John Lynch en “Administración Colonial Española”, Eudeba, 1962, páginas 114 a 142, José Damián González Arce en “La composición de los almojarifazgos del reino de Sevilla, siglos XIII-XV”, Universidad de Murcia, cuyo texto puede ser consultado en https://dialnet.unirioja.es , Emiliano Gil en “La fiscalidad como fuente de información del comercio y el tráfico colonial (1573-1650): el almojarifazgo de la Caja Real de Veracruz, texto disponible en https://www.redalyc.org/journal/2791/279162404005/html/, en la Ordenanza de Intendentes de 1782, cuyo texto puede ser consultado en http://bibliotecavirtual.larioja.org/bvrioja/es/catalogo_imagenes/grupo.do?path=15301 , en las Ordenanzas de Aduana –Ley n° 810 de 1876- y en la Ley de Aduanas n° 3672 de 1898).

En el sentido indicado, la Corte Suprema ha expresado “… que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 248:482; 303:245; 312:912; entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 321:366 y 2683; 323:240, entre muchos otros).

La Corte Suprema afirmó reiteradamente que el principio de legalidad o de reserva de ley no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, abarcando tanto la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554; 340:1884).

Asimismo, en el referido precedente de Fallos 337:388 se expresó 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”. A su vez, 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 [en referencia a la Resolución del Ministerio de Economía n° 11/02] no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo”.

V.- Que, en tales condiciones, corresponde precisar que mediante el permiso de embarque 08 040 EC01 000091 B la actora documentó la exportación de una partida de trigo correspondiente a la posición arancelaria 1001.90.90.110 B y al amparo del régimen previsto en Ley n° 21.453, relativo a una venta cerrada el 22 de noviembre de 2007 y; mediante el permiso de embarque 08 040 EC01 000142 V documentó la exportación de mercadería clasificada en la misma posición arancelaria (1001.90.90.110 B), al amparo del régimen previsto en Ley n° 21.453 y relativa a una venta cerrada el 23 de noviembre de 2007. En ambos casos, declaró un precio oficial unitario de 294 dólares por tonelada y se abonó una alícuota del 28% de derechos de exportación (cfr. documentación obrante en el sobre contenedor de los permisos de embarque agregados a fs. 58 de la actuación SIGEA n° 12607-436-2013 y 67 de la actuación SIGEA n° 12607-434-2013). En lo que interesa al caso, cabe destacar que la firma actora consintió que se aplicase a las operaciones una alícuota del 20% de derechos de exportación –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 $1.567.674,68 (cfr. formulario F4, obrante a fs. 1), equivalente a una diferencia de 8 puntos porcentuales relativos a ambas destinaciones.

Corresponde aclarar que, más allá de las diversas normas que enuncia la parte actora en sus presentaciones, lo cierto es que la alícuota que tuvo real incidencia en el caso fue la establecida mediante la Resolución MEyP n° 369/07 (BO 09/11/07), que se hallaba vigente a la fecha de cierre de las ventas y estableció un derecho de exportación del 28% para la mercadería de la PA 1001.90.90.110 B (cfr. anexo I de la resolución citada).

VI.- Que, en las condiciones expuestas, la pretendida diferencia de derechos de exportación le fue exigida al exportador sin la preexistencia de una disposición legal que los haya establecido y tampoco se advierte que hayan sido fijados con base en el mecanismo de delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución

Nacional. Es decir, tampoco existió una ley formal que haya especificado la política legislativa y fijado las escalas y los límites concretos al Poder Ejecutivo Nacional para poder ser implementados.

Al respecto, cabe señalar que la Resolución MEyP n° 369/07 (BO 09/11/2007) sustituyó el anexo XIV del Decreto 509/07 y estableció para la posición arancelaria involucrada en esta causa un derecho de exportación del 28%. El incremento de la alícuota no había sido objeto de ratificación legislativa a la fecha en que se cerraron las ventas ni tampoco al tiempo en que fueron oficializadas las operaciones de exportación involucradas en autos; por ello, de conformidad con la doctrina emanada del precedente “Camaronera Patagónica” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada, declarar la nulidad de la Resolución del Ministerio de Economía y Producción n° 369/07 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa con relación al permiso de embarque n° 08 040 EC01 000091 B, que fue oficializado el 25 de enero de 2008 (cfr. sobre contenedor obrante a fs. 58 de la actuación SIGEA n° 12607-436-2013), cuyo pago por la suma de 1.430.528,74 pesos (cfr. comprobante de pago n° 08 040 LMAN 000099 D, obrante a fs. 33 de las aludidas actuaciones) no fue desconocido en autos por la demandada y; asimismo, el derecho a la restitución de los derechos de exportación abonados en relación con el permiso de embarque n° 08 0410 EC01 000142 V, que fue oficializado el 6 de febrero de 2008 (cfr. sobre contenedor obrante a fs. 67 de la actuación SIGEA n° 12607-434-2013), cuyo pago por la suma de 4.056.332,72 pesos (cfr. comprobante de pago n° 08 040 LMAN 000160 P, obrante a fs. 41 de las aludidas actuaciones) no fue desconocido en autos por la demandada.

Al respecto, corresponde destacar que el pago efectuado oportunamente en sede administrativa lo fue tomando en consideración la alícuota del 28% que el sistema liquidó al tiempo de documentar los permisos de embarque por aplicación de lo establecido en la cuestionada Resolución del Ministerio de Economía y Producción n° 369/07. Ahora bien, en el caso, la procedencia de restitución se limita a la suma representativa del 8% por incremento de alícuota en los derechos de exportación, es decir, a la suma de 1.567.674,68 pesos, tal como resulta de los términos del recurso presentado ante el Tribunal Fiscal de la Nación obrante a fs. 75/88 y de lo consignado en el Formulario F4 obrante a fs. 1 de los presentes autos.

Ello, toda vez que como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Suprema tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, sin perjuicio de la posibilidad de que la parte interesada pueda invocar nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta, situación que en el caso no se da (Fallos 212:51, considerandos 4° a 6°; 307:1094, considerando 2°, 315: 2386, considerando 7°, 325:2723, 332:1488, considerando 3° del dictamen del procurador al que se remitió la Corte en su totalidad, 334:582, entre otros; Bianchi, Alberto: "*De la obligatoriedad de los fallos de la Corte Suprema [Una reflexión sobre la aplicación del stare decisis]",* Revista El Derecho Constitucional, El Derecho, Buenos Aires, 2000-2001, pág. 340).

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Sala V en la causa n° 13.180/24, caratulada "LDC Argentina S.A. (TF 39.690-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 6 de marzo de 2025, la Sala IV de esta Cámara en la causa n° 51.372/22, caratulada "Bunge Argentina S.A. –TF 36.695 -A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 13 de diciembre de 2023, la Sala III en la causa n° 65.461/22 caratulada "LDC Argentina S.A. (TF 36454-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 7 de noviembre de 2023, Sala II en la causa n° 1914/2024, caratulada "Bunge Argentina SA (TF 37364-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", del 13 de agosto de 2024 y Sala I en la causa n° 30436/2023, caratulada "Bunge Argentina SA (TF 37994-A) c/ DGA s /recurso directo de organismo externo", del 21 de diciembre de 2023, entre muchas otras.

VII.- Que, en lo relacionado con la tasa de interés aplicable, concretamente en orden a determinar si resulta razonable adicionar a las sumas cuya restitución fue admitida, la tasa de interés prevista en la resolución n° 314/04 del ex Ministerio de Economía y Producción, o bien si ella conduce a una solución manifiestamente irrazonable, corresponde remitir a lo expuesto por esta Sala V en las causas "Osram Argentina SACI c/EN-AFIP-DGI Resol. 30/11 s/Dirección General de Aduanas", expte. n° 15.885/2011, del 17 de agosto de 2017, "Driollet Laspiur, Rogelio c/EN-AFIP s/Dirección General Impositiva", expte. n° 29.472/2014, del 13 de diciembre de 2017, "Oleaginosa Moreno Hermanos SAC c/Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo", expediente n° 8070/2018, del 5 de septiembre de 2018, entre muchas otras.

Por tales motivos, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y disponer que a las sumas

cuya devolución fue admitida en el marco de la presente causa corresponde adicionar los intereses devengados a partir del momento establecido en el artículo 811 del Código Aduanero, es decir, desde el 23 de diciembre de 2013 (cfr. fs. 13vta. de la actuación SIGEA n° 12607-436 -2013 y 13vta. de la actuación SIGEA n° 12607-434-2013) a la tasa de interés pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina.

Por lo demás, es del caso advertir que por medio de la Resolución nro. 598/19, publicada en el Boletín Oficial el 18 de julio de 2019, el Ministerio de Hacienda dispuso que *"la tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el artículo 179 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la citada ley y a los supuestos previstos en los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre"* (cfr. artículo 4º).

Finalmente, corresponde poner de manifiesto que el 1° de septiembre de 2022 se publicó en el Boletín Oficial la Resolución n° 559/2022 del Ministerio de Economía que en su artículo 4º estableció la tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en los artículos 811 y 838 del Código Aduanero en un 3,84 % mensual. En tales condiciones corresponde señalar que, tal como fue expresado por el Fiscal General en su dictamen, la apelante formuló consideraciones genéricas que no evidencian la lesión que su aplicación le provocaría de manera concreta, ni tampoco demostró que la misma se advierta irrazonable en comparación con la aplicación de la tasa pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina, de modo que aquella debe ser aplicada a partir del momento de su entrada en vigencia. Ello, teniendo en consideración que tal resolución constituye una reglamentación de la ley fiscal, que desplaza a las disposiciones de carácter más general.

Por último, desde el 1° de febrero de 2024, corresponderá adicionar intereses de conformidad con la tasa de prevista en la Resolución Nº 3/2024 del Ministerio de Economía. Luego, desde el 1° de marzo de 2025, corresponderá adicionar intereses de conformidad con la tasa prevista en la Resolución del Ministerio de Economía n° 199/25 y; a partir del 1° de julio de 2025, se deberán adicionar intereses de conformidad con la tasa prevista en la Resolución del Ministerio de Economía n° 823/25.

Fecha de firma: 01/07/2025
Alta en sistema: 02/07/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#39724943#461896541#20250630093600264

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

Que adhiero a la solución propuesta dada la analogía que el caso presenta con el resuelto por esta Sala en su pronunciamiento del 05/11/2024 en la causa nº 337/2024 “Bunge Argentina SA (TF 37427 -A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”. A los fundamentos allí expuestos corresponde remitir por razones de brevedad.

ASÍ VOTO.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada, declarar la nulidad de la Resolución del Ministerio de Economía y Producción n° 369/07 y; consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de la porción de los derechos de exportación abonados sin causa al oficializar los permisos de embarque nº 08 040 EC01 000091 B y 08 040 EC01 000142 V, más los respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en el considerando VII; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); **3)** Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 01/07/2025
Alta en sistema: 02/07/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#39724943#461896541#20250630093600264