**42766/2023 LDC ARGENTINA SA (TF 52066126-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

En Buenos Aires, a los 4 días del mes de abril de 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “LDC Argentina SA (TF 52066126-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

**El Juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:**

**I.** El Tribunal Fiscal de la Nación desestimó los planteos formulados por la firma LDC Argentina SA, confirmó las resoluciones n° 42/2020, 43 /2020, 45/2020, 51/2020 y 54/2020 dictadas por el administrador de la aduana de Rosario, en las actuaciones SIGEA n° 12542-4365-2014, 12542-4373-2014, 12542-3990-2013, 12542-4366-2014 y 12542-4374-2014, que habían rechazado la solicitud de devolución de los derechos de exportación abonados por dicha firma y distribuyó las costas en el orden causado.

Para decidir de esa manera realizó una reseña de las normas involucradas y consideró que las cuestiones planteadas eran sustancialmente análogas a las que fueron examinadas en el acuerdo plenario “*Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/recurso de apelación*” suscripto por ese tribunal el 26 de abril de 2022, en el que acordó:

“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".

**II.** La firma actora y el Fisco Nacional apelaron el pronunciamiento y expresaron agravios.

La firma actora replicó los agravios del Fisco Nacional.

**III.** Las críticas exteriorizadas por la firma actora pueden ser sintetizadas del siguiente modo:

i. El Tribunal Fiscal de la Nación reseñó normas en su pronunciamiento que no están vinculadas con los decretos aquí cuestionados.

ii. "[N]inguna de las resoluciones dictadas con posterioridad a la Resolución (MEP) 35/02 tuvo ratificación legislativa posterior sancionada a través de una ley formal del Congreso que satisfaga el principio de legalidad en materia tributaria".

iii. "[L]os pagos efectuados [...] en exceso de la alícuota del 20% fijada por la Resolución (MEP) 35/02, que cuenta con ratificación legislativa, fueron efectuados en forma indebida. Por lo tanto, y de conformidad a la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo 'Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo', sentencia del 15 de abril de 2014, corresponde la restitución de dichos pagos en exceso".

iv. "El principio de reserva legal exige que una ley formal del Congreso determine todo lo relativo a la creación, modificación y derogación de tributos y todo lo relativo a la definición de sus elementos fundamentales. Aún la interpretación más laxa del principio de reserva

establece que una ley del Congreso debe regular los elementos fundamentales de la relación tributaria: sujetos, hecho imponible y ámbito de aplicación espacial".

v. "[N]inguna norma posterior dictada por el Poder Ejecutivo que fije o modifique los derechos de exportación y cite el artículo 755 del Código Aduanero o a la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, como norma delegante puede considerarse que respete el mecanismo de delegación legislativa, y es inconstitucional".

vi. "Las Resoluciones 10/07, 368/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08 del Ministerio de Economía fijaron alícuotas de derechos de exportación superiores al 20% [por lo que] no correspondía el pago del incremento en los derechos de exportación aplicado [...] toda vez que al tiempo de registrarse la declaración jurada de venta al exterior en los términos del artículo 6° de la ley 21.453, dichas resoluciones no habían merecido ratificación legislativa" .

vii. El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y el Ministerio de la Producción eran incompetentes para dictar las resoluciones n° 10 /2007, 368/2007, 369/2007, 125/2008, 64/2008 y 182/2008 porque "[c]uando el Poder Ejecutivo recibe por delegación facultades legislativas, existe un impedimento constitucional a la subdelegación".

viii. Debe aplicarse en la devolución de las sumas abonadas la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina y no la tasa prevista por la resolución n° 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción, desde la fecha de interposición de cada repetición en sede administrativa.

**IV.** El Fisco Nacional objeta, únicamente, la distribución de las costas en el orden causado y solicita que sean impuestas íntegramente a la firma actora que resultó vencida.

**V.** Es útil retener los siguientes datos:

—La resolución n° 35/2002, que aquí no está cuestionada, fijó para las posiciones arancelarias “N.C.M. 1001.90.90”, “N.C.M. 1507.10.00” y “N.C.M. 2304.00.10” una alícuota del 20% en concepto de derechos de exportación.

—La resolución n° 10/2007 estableció un derecho de exportación adicional de un 4% para las posiciones arancelarias “N.C.M. 1507.10.00” y “N.C.M. 2304.00.10”.

—El decreto 509/2007 mantuvo para la posición arancelaria “N.C.M. 1001.90.90” una alícuota del 20% y fijó para las posiciones arancelarias “N.C.M. 1507.10.00” y “N.C.M. 2304.00.10” una alícuota del 24%.

—La resolución n° 368/2007 estableció un incremento de los derechos de exportación para la posición arancelaria “N.C.M. 2304.00.10” de un 24% a un 32%.

—La resolución n° 369/2007 estableció un incremento de los derechos de exportación para la posición arancelaria “N.C.M. 1001.90.90” de un 20% a un 28% y para la posición arancelaria “N.C.M. 1507.10.00” de un 24% a un 32% .

—Las resoluciones n° 64/2008 y 125/2008 establecieron un esquema de derechos de exportación móviles para las posiciones arancelarias “N.C.M. 1507.10.00” y “N.C.M. 2304.00.10”.

—La resolución n° 181/2008 fijó para la posición arancelaria “N.C.M. 2304.00.10” una alícuota nuevamente del 32%.

—La resolución n° 182/2008 fijó para la posición arancelaria “N.C.M. 1001.90.90” nuevamente una alícuota del 28% y para la posición arancelaria “N.C.M. 1507.10.00” nuevamente una alícuota del 32%.

—Las resoluciones n° 10/2007, 368/2007, 369/2007, 64/2008, 125 /2008, 181/2008 y 182/2008 fueron dictadas con fundamento en el artículo 755 del Código Aduanero, la ley de ministerios (ley 22.520, texto ordenado por el decreto 438/1992), el decreto 2752/1991 y el decreto 2275/1994.

—El decreto 509/2007 fue dictado "en ejercicio de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del Artículo 99 de la CONSTITUCION NACIONAL, por los Artículos 11, apartado 2 y 12 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y por el art. 6º de la Ley de Emergencia Nº 25.561 modificada por la Ley Nº 26.217".

**VI.** En tanto se hallan involucradas diversas exportaciones para consumo de productos de origen agrícola, el régimen tributario que deberá ser examinado es el que estaba vigente en el momento del cierre de cada una de las ventas, en los términos del artículo 6° de la ley 21.453 (esta sala, causa "*Amaggi SA (TF 42930495-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 2 de noviembre de 2023).

**VII.** Los permisos de exportación que integran el reclamo tienen fecha de cierre de venta el 8 de agosto de 2008 (PE 0852EC010028F), 9 de diciembre de 2008 (PE 09052EC01001953N), 15 de diciembre de 2008 (PE 09052EC01002745N), 17 de diciembre de 2008 (PE 09052EC01002732J) y 12 de mayo de 2009 (PE 09052EC01005132G).

Durante ese período se encontraban vigentes las resoluciones n° 181 /2008 y 182/2008, que fueron publicadas en el Boletín Oficial el día 21 de junio de 2008.

El decreto 509/2007 y las resoluciones n° 10/2007, 368/2007, 369 /2007, 125/2008 y 64/2008, que modificaron sucesivamente las alícuotas de los derechos de exportación, ya habían sido reemplazadas por estás últimas.

**VIII.** Esta sala, en la causa "*Bunge Argentina SA (TF 37994-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (pronunciamiento del 21 de diciembre de 2023), declaró la inconstitucionalidad de la resolución n° 369 /2007.

Para así decidir, consideró que el artículo 755 del Código Aduanero, la ley de ministerios (ley 22.520, texto ordenado por el decreto 438/1992), el decreto 2752/1991 y el decreto 2275/1994 no autorizaron al Poder Ejecutivo Nacional a modificar las alícuotas de los derechos de exportación porque "no se hallaba delineada o trazada una clara política legislativa, como exige la jurisprudencia de la Corte Suprema" a la luz de las consideraciones expuestas en el precedente "*Camaronera Patagónica*" (Fallos: 337:388).

**IX.** Con ese mismo fundamento debe declararse la inconstitucionalidad de las resoluciones n° 181/2008 y 182/2008.

**X.** Paralelamente debe ponerse de resalto que no es posible identificar una ley formal que haya otorgado un rango legal a los incrementos establecidos en las resoluciones n° 181/2008 y 182/2008 (esta sala, causa "*Bunge Argentina SA*", citada; Sala IV, causa "*Molino Cañuelas SACIFIA (TF 56397479-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 3 de octubre de 2023).

**XI.** Relativamente al decreto 509/2007 cabe señalar que en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional, en los artículos 11 y 12 del Código Aduanero y en el artículo 6º de la ley 25.561 modificada por la ley 26.217 —que refiere a las alícuotas de los derechos de exportación de hidrocarburos— tampoco "se hallaba delineada o trazada una clara política legislativa" que permita considerar que haya existido una delegación válida en el Poder Ejecutivo de la facultad de modificar las alícuotas de los derechos de exportación aquí involucrados.

Empero, a diferencia de las resoluciones que modificaron las alícuotas, el decreto 509/2007 fue ratificado por el Senado Nacional (22 de agosto de 2007) y por la Cámara de Diputados de la Nación (28 de noviembre de 2007).

Por tanto, no existe ninguna razón para privar su aplicación respecto de los permisos de exportación efectuados con posterioridad a su ratificación (Fallos: 337:388; esta sala, causa "*Newsan S.A. c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 2 de febrero de 2023; Sala II, causa "*Stylus SA c/EN - DGA s/Dirección General de Aduanas*", pronunciamiento del 27 de diciembre de 2022).

**XII**. En suma, las alícuotas que debieron ser abonadas en los permisos de exportación 08052EC010028F, 09052EC01001953N, 09052EC01002745N, 09052EC01002732J y 09052EC01005132G eran las establecidas en el decreto 509/2007, es decir para la posición arancelaria "N.C.M. 1001.90.90" una alícuota del 20% y para las posiciones arancelarias "N.C.M. 1507.10.00" y "N.C.M. 2304.00.10" una alícuota del 24%.

**XIII.** Corresponde, pues, admitir los agravios ofrecidos por la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado, declarar la inconstitucionalidad de las resoluciones 181/2008 y 182/2008 dejar sin efecto las resoluciones n° 42/2020, 43/2020, 45/2020, 51/2020 y 54/017 dictadas por el administrador de la aduana de Rosario y reconocer su derecho a obtener el reintegro de los importes que fueron abonados en exceso sin sustento legal.

**XIV.** Dado que la firma actora cuestionó la legitimidad de la tasa de interés prevista en la resolución n° 314/2004 (Ministerio de Economía), corresponde aplicar la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina hasta el 31 de julio de 2019.

A partir del 1° de agosto de 2019 deberá aplicarse la tasa que está prevista en el artículo 4º de las resoluciones nº 598/2019 (Ministerio de Hacienda), 559/2022 (Ministerio de Economía) y 3/2024 (Ministerio de Economía), según la vigencia temporal de esas normas (esta sala, causas "

*Lufkin Argentina SRL c/ AFIP s/ dirección general impositiva*" y "*Deni Víctor Hugo c/ AFIP s/ proceso de conocimiento*", pronunciamientos del 15 de noviembre de 2022 y del 16 de mayo de 2023 y "*Amaggi SA*", citada ).

**XV.** Las costas de ambas instancias deben ser impuestas al Fisco Nacional, en tanto resulta vencido (artículos 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y artículo 1163 del Código Aduanero).

**XVI.** Dado el modo en que se decide, es insustancial el tratamiento de las objeciones formuladas por la parte demandada.

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Admitir las críticas ofrecidas por la firma LDC Argentina SA; 2. Revocar el pronunciamiento apelado; 3. Declarar la inconstitucionalidad de las resoluciones n° 181/2008 y 182/2008; 4. Dejar sin efecto las resoluciones n° 42/2020, 43/2020, 45/2020, 51/2020 y 54/017 dictadas por el administrador de la aduana de Rosario y reconocer el derecho de la firma actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados en exceso al oficializar los permisos de embarque; 5. Declarar insustancial el tratamiento de los agravios del Fisco Nacional; y 6. Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

**La jueza Clara María do Pico adhiere a la solución propuesta.**

**La jueza Liliana M. Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).**

*Fecha de firma: 04/04/2024*
*Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA*
*Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA*

#38382575#396238056#20240404081624072

**42766/2023 LDC ARGENTINA SA (TF 52066126-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir las críticas ofrecidas por la firma LDC Argentina SA; **2.** Revocar el pronunciamiento apelado; **3.** Declarar la inconstitucionalidad de las resoluciones n° 181/2008 y 182/2008; **4.** Dejar sin efecto las resoluciones n° 42/2020, 43/2020, 45/2020, 51/2020 y 54/017 dictadas por el administrador de la aduana de Rosario y reconocer el derecho de la firma actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados en exceso al oficializar los permisos de embarque; **5.** Declarar insustancial el tratamiento de los agravios del Fisco Nacional; y **6.** Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

*Fecha de firma: 04/04/2024*
*Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA*
*Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA*

#38382575#396238056#20240404081624072