CAF 038224/2025

EXPOFRESH SA (TF 31091590-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 27 de febrero de 2026.- VS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Que mediante el pronunciamiento de fecha 28/6/2024, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación -por unanimidad- confirmó las resoluciones nro. 12,13,14, 15,16 y 17 del año 2023, dictadas por la Aduana de Tucumán en las Actuaciones Administrativas Nros.12720-541-2019, 12720-542-2019, 12720-543-2019, 12720-544-2019, 12720-545-2019 y 12720-546-2019, en cuanto rechazaron la pretensión de devolución de derechos abonados por la firma “EXPOFRESH S.A.” en relación a las destinaciones involucradas y en virtud de lo dispuesto en el Decreto 793/2018. Asimismo, impuso las costas por su orden.

Para así resolver, sostuvo que, las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por ese Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: *“ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.”*

Por último, en cuanto a las costas del proceso, estimó que atento a que se resuelve en base a una decisión de este Tribunal adoptada en pleno, y teniendo en consideración la profundidad de la cuestión debatida, circunstancia en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponerlas por su orden, conforme el art. 1163 del C.A (v. págs. 1345/1348 del DEO: 20397427-Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 16/10/2025).

II. Que, disconforme con lo resuelto, ambas partes interpusieron recurso de apelación, la parte actora con fecha 22/05/2025, fundándolo en 23/05/2025 (ver fs. 1357 y 1360/1388, respectivamente, del expediente administrativo), y el 04/06/2025 lo hizo el Fisco Nacional, quien lo fundó en ese acto (ver fs. 1479/1485 del expediente administrativo).

Corridos los pertinentes traslados, solo la parte demandada replicó los fundamentos de su contraria el 04/06/2025 (ver fs.1433/1476 e informe de fs. 1546 del DEO: 20397427 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 16/10/2025).

Con fecha 11/11/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal General.

III. Apelación de la firma actora:

En primer lugar, luego de referir los antecedentes del caso, la exportadora, expresó que, mediante el Decreto N° 793/2018 se estableció un derecho de exportación del 12% para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur, aplicable desde el 4 de septiembre de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2020; de manera tal que el Poder Ejecutivo utilizó la vía de decreto, para establecer un tributo que viene a grabar la exportación de mercadería.

Sostuvo que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, que no cede ni aún mediante decretos de necesidad y urgencia como el del presente caso.

Señaló también que es clara tanto la Constitución Nacional, como la jurisprudencia de la CSJN, en que en materia tributaria la creación de impuestos, contribuciones y tasas es facultad del Poder Legislativo, siendo una limitación determinante hacia el Poder Ejecutivo en sus atribuciones. En el caso de autos, la creación de los derechos de exportación mediante un decreto, viola de manera tajante la división de poderes y el principio de legalidad o de reserva de ley.

Indicó además que el hecho de que se haya obligado a esa parte a cancelar el pago de un tributo en concepto de derechos de exportación instaurados y determinados por un decreto genera un grave perjuicio económico hacia la firma, ya que el mismo no se encontraba determinado correctamente por ley.

Es por ello, que solicitó se declare la inconstitucionalidad del mencionado decreto y en consecuencia, se ordene la devolución de las sumas indebidamente cobradas en concepto de derechos de exportación.

Manifestó además que, en “Camaronera Patagónica” (15/04/14, Fallos 337:388), la Suprema Corte resaltó que *“…debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inconmovible que supone el principio de reserva de*

ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución…”.

Enfatizó asimismo que en materias determinadas de administración o de emergencia pública, y siempre y cuando tal delegación cuente con un plazo fijado para su ejercicio y ésta sea realizada dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca, sería posible delegar determinadas facultades al Poder Ejecutivo; y que la emergencia pública autoriza a la delegación legislativa en materia tributaria en tanto: exista emergencia pública declarada por ley del Congreso Nacional; la ley delegante establezca una clara política legislativa; la delegación no comprenda los elementos sustanciales de la obligación tributaria; y exista un plazo concreto y determinado de la delegación.

Indicó que la falta de cumplimiento con estos requisitos, tal como en el caso de autos, eliminan cualquier posibilidad de delegación legislativa, encontrándose por ende el Poder Ejecutivo imposibilitado de dictar normas tributarias tales como el decreto en cuestión.

Concluyó así que el decreto 793/18 establece la totalidad de los elementos sustanciales del tributo, lo cual va mucho más allá de la facultad reglamentaria que le corresponde al poder administrador de conformidad con el artículo 99, inciso 2, de la Constitución nacional, e importa legislar en materia reservada al Congreso, en franca violación al principio de división de poderes.

Recordó además que la última norma ratificatoria de la delegación del Congreso a favor del Poder Ejecutivo se produjo mediante el dictado de la ley 26.519, sancionada el 20/08/09. Esta ley ratificó la mencionada delegación de facultades por sólo un año contado a partir del 24/08/09, por lo que tal ratificación concluyó el 24/08/10. Esto generó que este tipo de facultades delegadas al PEN perdieron vigencia desde el 24/08/10, fecha en la que – como se dijo – concluyó la ratificación decidida por la ley 26.519. Solo mantendrían vigencia las cuestiones que fueran ratificadas por ley posterior. Por lo tanto, en la actualidad el artículo 755 del CA ya no es de aplicación, dado que la propia Constitución nacional prohíbe al Poder Ejecutivo establecer impuestos, contribuciones y tasas. Asimismo, las facultades delegadas que en su momento podrían haber estado prorrogadas por ley, ya han perdido su vigencia. Por lo que la aplicación de derechos de exportación establecidos por “decreto” deviene completamente inconstitucional.

De otra parte, resumiendo lo sostenido por la CSJN en el fallo “Camaronera Patagónica”, indicó que la Corte declaró la invalidez de la Resolución Nº 11/02 – que estableció derechos de exportación – para el período comprendido entre el

#40565651#490971409#20260226110809813

05/03/02 (fecha de su entrada en vigencia) y el 24/08/02, día a partir del cual entró en vigor la Ley 25.645. Para así decidir, la Corte Suprema – por mayoría – consideró que, según la Constitución nacional, la creación y alteración de los tributos y de sus elementos esenciales requería de una ley del Congreso (principio de legalidad tributaria), y que esa exigencia no puede entenderse cumplida con la mera cita de las disposiciones del Código Aduanero que permiten al Poder Ejecutivo la fijación de derechos de exportación. El artículo 3 de la Ley 25.645 había aprobado la legislación delegada (Resolución Nº 11/02) dictada al amparo de la legislación delegante (Ley 22.415), pero esa aprobación no podía ser de carácter retroactivo, por lo que, para la Corte, los derechos de exportación tenían validez hacía futuro, pero 'no' antes de la ley convalidante.

Expresó además que los derechos de exportación establecidos en el decreto 793/18, "desde el punto de vista constitucional, presentan el mismo flanco", dado que han sido establecidos "sin una norma del Congreso que los ampare"; y de modo análogo a lo ocurrido en Camaronera Patagónica (CSJN, 15/04/14, Fallos 337:388), el Poder Ejecutivo Nacional pretendió subsanar el vicio de nulidad que aquejó al decreto 793/18 a través de la Ley de Presupuesto para el año 2019, Nº 27.467 (promulgada por decreto 1094/19 del 03/12/18; publicada en el BO del 04/12/18, pág. 3)

Consecuentemente, cuestionó el cobro de derechos de exportación por aplicación del decreto 793/18, en el período comprendido entre la fecha de publicación de ese decreto (BO 04/09/18) y la de la ley 27.467 (BO 04/12/18), como así también la constitucionalidad de dicha ley (ley 27.467) en cuanto se pretendiera su aplicación retroactiva y con ello – tergiversando el derecho constitucional – convalidar "hacia el pasado" el vicio de nulidad de la violación del principio de reserva de ley tributaria, del que adolece el aquel decreto (793/18).

Se refirió así a la sentencia de la Corte Suprema, en el fallo "Camaronera Patagónica" (15/04/14, Fallos 337:388), al considerar que *«corresponde señalar 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 –, (…) 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…»* (considerando 11, párrafo 17º, del voto de la mayoría).

Ella así, sintetizó que se está cuestionando la constitucionalidad del decreto 793/18 desde su publicación y aplicación hasta la fecha de promulgación de la ley 27.467, como así también de la eventual pretensión de aplicar de forma retroactiva

#40565651#490971409#20260226110809813

de dicha ley (ley 27.467), en cuanto se pretendiera con ello convalidar “hacia el pasado” el vicio de nulidad de la violación del principio de reserva de ley tributaria, del que adolece el aquel decreto (793/18), toda vez que, como lo hemos visto, la Corte Suprema – en Camaronera Patagónica, 15/04/14, Fallos 337:388 – ha rechazado la aplicación retroactiva de la ratificación por ley de derechos de exportación establecidos, previamente por el Poder Ejecutivo Nacional, mediante normas que carecen de estatus de ley del parlamento.

Finalmente, citó numerosa jurisprudencia que avala su postura y solicitó que se declare le inconstitucionalidad de decreto 793/18 (y sus complementarios), como así también de cualquier pretensión de aplicar de forma retroactiva la ley 27.467 a fin de validar el citado decreto, y se haga lugar al recurso de repetición, devolviendo los derechos de exportación efectivamente abonados más sus intereses devengados hasta la fecha del efectivo pago.

IV. Apelación de la parte demandada:

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

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

V. Que, en primer lugar, cuadra advertir que no se encuentra controvertido en autos que para concretar las exportaciones documentadas mediante los PE 18074EC01002417N (14/11/2018); 18074EC01002427Y (16/11/2018); 18074EC01002441K (16/11/2018); 18074EC01002446P (16/11/2018); 18074EC01002443M (16/11/2018); 18074EC01002444N (16/11/2018); 18074EC01002464P (20/11/2018); 18074EC01002483Z (21/11/2018); 18074EC01002484R (21/11/2018); 18074EC01002504K (22/11/2018); 18074EC01001947U (5/10/2018); 18074EC01002048N (15/10/2018); 18074EC01002043X (13/10/2018); 18074EC01002045K (13/10/2018); 18074EC01002047M (14/10/2018); 18074EC01002082L (18/10/2018) 18074EC01002081K (17/10/2018); 18074EC01002109L (19/10/2018); 18074EC01002120E (19/10/2018); 18074EC01002121F (19/10/2018); 18074EC01002122G (25/10/2018) 18074EC01002129N (19/10/2018); 18074EC01002132H (19/10/2018); 18074EC01002135K (22/10/2018); 18074EC01002150H (23/10/2018); 18074EC01002185P (26/10/2018); 18074EC01002191M (27/10/2018); 18074EC01002226L (30/10/2018); 18074EC01002297T (2/11/2018); 18074EC01002233J (30/10/2018); 18074EC01002231H (30/10/2018); 18074EC01002254M (31/10/2018); 18074EC01002255N (31/10/2018); 18074EC01002258Z (1/11/2018);

#40565651#490971409#20260226110809813

18074EC01002306K (3/11/2018); 18074EC01002290M (2/11/2018); 18074EC01002280L (2/11/2018); 18074EC01002281M (2/11/2018); 18074EC01002286R (2/11/2018); 18074EC01002287S (2/11/2018); 18074EC01002337Y (22/11/2018); 18074EC01002360K (8/11/2018); 18074EC01002342K (6/11/2018); 18074EC01002358R (8/11/2018); 18074EC01002382Y (10/11/2018); 18074EC01002379U (10/11/2018) 18074EC01002366Z (8/11/2018) 18074EC01002363N (8/11/2018); 18074EC01002370L (9/11/2018); 18074EC01002383P (12/11/2018); 18074EC01002516N (23/11/2018); 18074EC01002539S (26/11/2018); 18074EC01002540K (26/11/2018); 18074EC01002591Z (29/11/2018); 18074EC01002603K (30/11/2018); 18074EC01002123H (29/10/2018) y 18074ES02000201T (17/10/2018), la actora efectuó el pago de la suma de $19.183.690,99 en concepto de derechos de exportación del total de las destinaciones indicadas, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/9/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones de consumo.

VI. Que puesto ello de relieve, en el *sub examine* la firma actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados con posterioridad al dictado del Decreto Nº 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.467.

En tales condiciones, la cuestión a resolver en estos actuados resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en la causa “Molfino Hermanos S.A. (TF 32275313-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, expte. N° 13.598/2025, sentencia del 4/07/2025 (ver específicamente Considerandos V a XI), a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad. El texto íntegro del pronunciamiento puede ser consultado en la página de la CSJN, en el link “Causas en Trámite - Consulta de Expedientes” (www.csjn.gov.ar).

En esa oportunidad, este tribunal, por aplicación del precedente "Camaronera Patagónica" de la CSJN decidió que resultaba incompatible con el texto constitucional la fijación de derechos de exportación por medio de un decreto del Poder Ejecutivo Nacional y que la norma posterior que había pretendido convalidarlos sólo pudo haber tenido el efecto de instituir los mencionados tributos ex nunc.

Por lo que, en definitiva, corresponde dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la inconstitucionalidad del Decreto Nº793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de

#40565651#490971409#20260226110809813

exportación abonados sin causa, al oficializar los despachos de exportación denunciados (oficializadas entre el 5/10/2018 al 30/11/2018), cuyos pagos -por lo demás- no fueron desconocidos en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, “Gut Metal SRL c/EN -AFIP s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 6/05/2021).

VII. Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA - TF 29.535-A c/DGA", del 15/05/2014), cabe remitir –en lo que pertinente–, a lo decidido por este Tribunal en la causa “Molfino”, del 4/07/2025 (considerando XII), más arriba citada, entre otros.

Y, en orden al alcance de la condena, se dispone que el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde la petición administrativa de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular según las tasas vigentes para cada período (esta Sala “Molfino”, cit., Considerando XIII).

VIII. Que, finalmente, en atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero). Estas mismas circunstancias determinan -de por sí- el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la inconstitucionalidad del Decreto nº 793/18 y, consecuentemente, admitir la acción de repetición seguida por la nombrada firma, en los términos y con los alcances resultantes de los Considerandos VI y VII, 2º) desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional; y 3º) disponer que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 27/02/2026
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

#40565651#490971409#20260226110809813