Causa n° 21895/2024 “Early Crop SA (TF 143649598-A) c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”

Buenos Aires, 08 de agosto de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante el pronunciamiento de fecha 25/06/2024 (fs.379/381) el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la RE-2023-75-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Dirección Aduana de Ezeiza, en la Actuación SIGEA 19144-6655-2019, imponiendo las costas por su orden.

Para así resolver, sostuvo que, en virtud del Fallo Plenario de fecha 26/04/2022, dictado por ese Tribunal Fiscal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163-APNSGASAD#TFN), la 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, estimó que las costas debían imponerse por su orden, en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

II.- Que, contra dicho pronunciamiento apelaron ambas partes.

Con fecha 10/07/2024 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios en la misma fecha (fs. 393/419 del documento digitalizado), los que fueron replicados por la contraria con fecha 5/09/2024(fs. 466/494 del documento PDF).

Con fecha 12/08/2024 interpuso recurso de apelación y expresó sus agravios la demandada, los que fueron contestados por la contraria con fecha 20/08/2024.

Con fecha 13/05/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

Apelación de la actora:

A título preliminar, la apelante alega que el plenario del Tribunal Fiscal merece una profunda revisión, no solo porque se opone a los claros conceptos fijados por la Corte en “Camaronera Patagónica”, sino porque además no determina una doctrina legal unívoca, sino que los fundamentos están constituidos por los votos individuales de los vocales opinantes, que arriban a la misma conclusión por caminos diversos. Apunta que, es claro que tal dispersión de opiniones no constituye una doctrina legal aplicable y ello atenta contra el principio de seguridad jurídica; máxime cuando esas posiciones se oponen a un fallo de Corte dictado sobre un tema análogo.

Advierte que, de aplicar esta doctrina, se violarían los siguientes conceptos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

a) los derechos de exportación son impuestos, es decir, tienen naturaleza tributaria;

b) en materia tributaria, rige el insoslayable principio de legalidad establecido expresamente en nuestra Constitución Nacional;

c) el principio de legalidad en materia tributaria no cede en circunstancias de emergencia pública y se refiere a la creación, pero también a la modificación de los aspectos sustanciales de un tributo;

d) el principio de legalidad en materia tributaria tampoco cede en circunstancias en que se actúa con el mecanismo de delegación legislativa.

e) en materia de derechos de exportación, el art. 755 del CA, no resulta una norma delegante válida, en tanto no establece los elementos esenciales del tributo de que se trata.”;

f) la ilegitimidad de los derechos de exportación impuestos por normas extra-legales, se limita al período en que no fue ratificada por una Ley del Congreso y que la ratificación de una norma constitucionalmente inválida sólo puede operar para el futuro.

Por último, citó jurisprudencia y requirió se revoque la sentencia apelada con costas.

Apelación de la demandada (fs.423/431 del documento en formato PDF):

La demandada solicitó se revoque la imposición de costas recaída en la sentencia del TFN, imponiéndolas a la parte actora vencida.

Se agravió de la imposición de costas resuelta por el *a quo*, dado que la sentencia en trato confirma la resolución aduanera apelada por la parte actora.

Señaló 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".*

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

Arguyó que resulta injustificada la falta de imposición de costas a la vencida en la sentencia recaída en autos, atento que agravia a quien en todo momento se ajustó al derecho aplicable; situación que, según entiende, se ve empeorada, asimismo, toda vez que el TFN solamente justifica el apartamiento al principio general de la derrota tan solo indicando la supuesta complejidad de la cuestión; y que los fundamentos brindados por el *a quo* no resultan en modo alguno un pronunciamiento expreso acerca de las razones que razonarían el apartamiento de un principio general del derecho, como es el de las costas a la vencida.

En virtud de lo expuesto, solicitó que se revoque la sentencia recurrida en lo que es materia de agravio y se impongan las costas de ambas instancias a la actora.

Con fecha 22/05/2025 el Sr. Fiscal General emitió el pertinente dictamen.

III.- Que, en primer lugar, 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).

En efecto, atento la multiplicidad de cuestionamientos y objeciones que se formulan, debe advertirse que sólo se abordará el tratamiento de aquéllos que resulten decisivos a fin de resolver acerca de los aspectos sustanciales y decisivos de la *litis.*

IV.- Que, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante las destinaciones ("PE") nros. 18073EC01028971C, 18073EC01028973E, 18073EC01028958H, 18073EC01028926C, 18073EC01028735A, 18073EC01028745B, 18073EC01027133Y, 18073EC01027192T, 18073EC01027195W 18073EC01027208R, oficializados entre el 28/09/2018 y 12/10/2018, la actora efectuó el pago de la suma de $ 994.295,48, en concepto de derechos de exportación, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/09/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo.

V.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero - aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1 y 2, CN)- *"[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)"* (art. 1). Y, asimismo, estableció *que "[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1° no podrá exceder de PESOS CUATRO ($4) por cada Dólar Estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda"* (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente -en lo que al caso interesa-, la Ley n° 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que *"en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha"* (art. 81). Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".*

VI.- 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).

#39589853#460338007#20250807090955498

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”.*

VII.- Que, en el *sub examine* la 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, la cual –de acuerdo con los términos de las previsiones antes transcriptas, y con arreglo a la interpretación de la Corte en el caso citado– dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro.

En tales condiciones, 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 nulidad del Decreto Nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa, al oficializar los despachos de exportación nros 18073EC01028971C, 18073EC01028973E,18073EC01028958H, 18073EC01028926C, 18073EC01028735A, 18073EC01028745B, 18073EC01027133Y, 18073EC01027192T, 18073EC01027195W y 18073EC01027208R, cuyo pago, por lo demás, no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, causa n° 51.458/2019, “Gut Metal SRL c/EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 6/05/2021).

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).

VIII.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, no concurren en el caso los presupuestos que la Corte fijó en “Camaronera” para permitir eventualmente -por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone- la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles tocantes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso (arg. art. 99, inc. 2, CN).

A criterio del Tribunal Cimero, resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorice a 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.

El decreto 793/2018 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, que es materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

IX.- Que, tal como la Corte Suprema expresa en “Camaronera”, el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso de que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues este se 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.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el art. 755 del C.A., en cuanto dispone: "*[e]n 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 del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido"*, no alcanza para dar validez al Decreto n° 793/2018.

Adviértase que el Decreto nº 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

X.- Que, resta señalar que, el Decreto n° 793/2018 fue ratificado por ley posterior, en el caso, la Ley nº 27.467 denominada "Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional 2019", publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018.

En el artículo 82 de dicha ley se establecía que mantenía su vigencia y validez, entre otras normas, el Decreto nº 793/2018, de fecha 3/09/2019 y sus modificaciones, surgiendo así en forma expresa que el Poder Legislativo tuvo la clara y expresa voluntad de conferir rango de ley al mismo. Ahora bien, es claro que la Ley n° 27.467 no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro. El aludido art. 82 de la Ley n 27.467 entró en vigor a partir de los 8 días de su publicación en el Boletín Oficial (art. 5 del C.C. y C.N.). Por tal razón, no pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por la Dirección General de Aduanas entre el 4/9/2018 y el 13/12/2018 al amparo del Decreto nº 793/2018.

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 ("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 (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/2014, 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 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.

XIII.- 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).

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 nulidad del Decreto nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados, al oficializar los despachos de exportación nros. 18073EC01028971C, 18073EC01028973E, 18073EC01028958H, 18073EC01028926C, 18073EC01028735A, 18073EC01028745B, 18073EC01027133Y, 18073EC01027192T, 18073EC01027195W y 18073EC01027208R, de conformidad con los términos que surgen del presente pronunciamiento; y, **2°)** imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 1163 CA).

Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal General y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 08/08/2025
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

#39589853#460338007#20250807090955498

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 08/08/2025
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

#39589853#460338007#20250807090955498