24082/2025

"EARLY CROP SA (TF 144383519-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 10 de abril de 2026.- VS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 13/12/2024, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- confirmó la resolución nro. RESOL-2022-364-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Dirección de Aduana de Ezeiza, en las actuaciones SIGEA N° 19144-6656-2019, en cuanto dispuso rechazar la solicitud de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a los Permisos de Embarque Nro. 18073EC01026907W, 18073EC01026828B, 18073EC01026817W, 18073EC03004318Z, 18073EC01026000G, 18073EC01025994E, 18073EC01025993D, 18073EC01026138S, 18073EC01026018P y 18073EC01026151N en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018, mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM, fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

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 en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APNSGASAD# 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, estimó que las costas debían imponerse por su orden, en virtud de la complejidad de la cuestión en trato (v. págs. 388/391 del DEO 169071842 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 02/07/2025).

II.- Que, disconforme con lo resuelto, la parte actora interpuso recurso de apelación, con fecha 07/02/2025, fundándolo en idéntica fecha (fs. 428 y 395/421, respectivamente, del expediente administrativo).

Asimismo, la demandada apeló y expresó agravios con fecha 26/02/2025 (fs.438/445 del DEO 169071842)

Corridos los pertinentes traslados la accionante contestó los agravios del Fisco Nacional con fecha 01/04/2025, y la parte demandada replicó el recurso de su contraria el 05/03/2025 (fs.490/497 y 455/483, respectivamente, de las actuaciones mencionadas) (v. nota de elevación pág. 501 del DEO: 19071842 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 02/07/2025-).

Con fecha 26/02/2026 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

III.- Agravios de la actora:

Luego de realizar una síntesis de los antecedentes de la causa y de los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal en el fallo recurrido, la apelante se agravió, en primer término, de la aplicación de la doctrina emanada del fallo plenario "Petroquímica Comodoro Rivadavia" del Tribunal Fiscal.

Sostuvo que en el referido Plenario no existe una mayoría sustancial que convalide la constitucionalidad del Decreto 793/18, ya que los votos que

conforman la mayoría técnica presentan fundamentos jurídicos contradictorios entre sí.

Señaló que la ausencia de coincidencia sustancial de fundamentos por la mayoría absoluta de las opiniones, vacía al decisorio de toda fundamentación, puesto que no habría razón valedera para optar por un voto u otro al momento de apreciar cuál ha sido el presupuesto en que se basó la decisión apelada, por lo que consideró que el Plenario en el cual se funda el fallo recurrido, adolece de vicios procedimentales -en el decir de la Corte Suprema -que violentan garantías constitucionales.

Se quejó también de que la sentencia convalida un tributo creado por el Poder Ejecutivo. Argumentó que, de acuerdo con los artículos 4, 17, 52, 75 inc. 1 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional, la facultad de establecer impuestos —incluyendo los derechos de exportación— es exclusiva del Congreso.

Expresó asimismo que el Decreto 793/18 avanzó sobre materias prohibidas, toda vez que la fijación de la alícuota es un elemento esencial de la obligación tributaria que no puede quedar al arbitrio de la Administración.

Se agravió además de la interpretación otorgada al artículo 755 del Código Aduanero como norma delegante. Alegó que dicha norma, redactada con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, no cumple con los estándares del actual artículo 76 de la Constitución Nacional; lo que impide al Poder Ejecutivo ejercer facultades impositivas de manera válida.

De otra parte, se quejó asimismo del apartamiento de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros".

En tal sentido, sostuvo que, según el estándar de la Corte Suprema, el Poder Ejecutivo no puede fijar alícuotas de derechos de exportación sin una ley del Congreso que establezca los límites y pautas claras para su determinación; e indicó que el fallo de la instancia anterior ignoró que la CSJN ya determinó

que el artículo 755 del Código Aduanero no es una base legal suficiente para que el Ejecutivo cree o aumente alícuotas de forma discrecional.

Manifestó también que el Decreto 793/18 padece de los mismos vicios que la Resolución 11/02 analizada en el precedente "Camaronera". En tal sentido, subrayó que la reserva de ley en materia tributaria es "estricta" y que cualquier intento de delegación sin una política legislativa previa (que fije un tope o rango a la alícuota) debe ser declarado inconstitucional.

Argumentó, siguiendo el fallo citado, que el principio de legalidad en materia tributaria no cede en circunstancias de emergencia pública y se refiere, no sólo a la creación, sino también a la modificación de los aspectos sustanciales de un tributo y que este mismo principio tampoco cede en circunstancias en que se actúa con el mecanismo de delegación legislativa.

Cuestionó la validez de la Ley 27.467 como supuesta ratificación del decreto, y sostuvo que, al ser el Decreto 793/18 un acto nulo de nulidad absoluta por vicio de incompetencia constitucional no es susceptible de confirmación o saneamiento con efectos retroactivos. Afirmó que la ley posterior solo puede regir para hechos imponibles ocurridos tras su vigencia, por lo que el pago de derechos efectuado bajo el decreto sigue careciendo de causa legítima.

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 revocar la sentencia del TFN en cuanto hace a las costas, estableciéndolas en cabeza de la actora que es quien debe, según su entendimiento, soportarlas por haber sido vencida en autos.

V.- Que, en primer lugar, cuadra advertir que no se encuentra controvertido en autos que para concretar las exportaciones documentadas en los Permisos de Embarque 18073EC01026907W, 18073EC01026828B, 18073EC01026817W, 18073EC03004318Z, 18073EC01026000G, 18073EC01025994E, 18073EC01025993D, 18073EC01026138S, 18073EC01026018P y 18073EC01026151N (oficializados entre el 18/09/2018 y el 27/09/2018), la actora efectuó el pago de la suma de $665.371,50 en concepto de derecho 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 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 denunciados (oficializadas entre el 18/09/2018 al 27/09/2018), 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 resulte 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: 10/04/2026
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

#40208178#496605288#20260409140353658