CAF 02545/2025

“BODEGAS ESMERALDA SA (TF 112420083-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 26 de septiembre de 2025.- VS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Que mediante el pronunciamiento de fecha 11/3/2024, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación -por unanimidad- confirmó la resolución nro. 353/2023 AD MEND, en cuanto dispuso denegar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Bodegas Esmeralda SA. 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.”*

En tales condiciones, consideró que debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a las destinaciones nros. 18038EC03007007P; 18038EC03007026Z; 18038EC03007043P; 18038EC03007045R; 18038EC03007048U; 18038EC03007074T; 18038EC03007097B y 18038EC03007046S.

Por último, estimó que las costas debían imponerse por su orden, en virtud de la complejidad de la cuestión en trato (v. págs. 923/925 del DEO: 17346278 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 24/02/2025).

II. Que, disconforme con lo resuelto, ambas partes interpusieron recurso de apelación, la parte actora con fecha 24/04/2024, fundándolo en idéntica fecha (ver fs. 936 y 938/954, respectivamente, del expediente administrativo), y el 30/04/2024 lo hizo el Fisco Nacional, quien lo fundó en ese acto (ver fs. 983/986 del expediente administrativo).

Corridos los pertinentes traslados, la parte actora con fecha 18/10/2024 replicó los fundamentos de su contraria (ver fs. 996/1001); y la parte demandada hizo lo propio con fecha 24/10/2024 (ver. Fs. 1005/1019) e informe de fs. 1021 del DEO: 17346278 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 24/02/2025).

Con fecha 11/06/2025 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, cuestionó la aplicación de la solución plenaria adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA”.

Sostuvo sobre el punto que el Plenario del Tribunal Fiscal merecía una profunda revisión, no solo porque se oponía a los claros conceptos fijados por la Corte Suprema en los autos “Camaronera Patagónica”, sino porque además no determinaba una doctrina legal unívoca, sino que por fundamentos aparecían los votos individuales de los vocales opinantes que arribaban a la misma conclusión por caminos diversos.

Dicha circunstancia, a su entender, no constituía una doctrina legal aplicable, puesto que se atentaba contra el principio de seguridad jurídica; máxime cuando esas posiciones se oponían a un fallo de Corte dictado sobre un tema análogo.

Seguidamente destacó lo dispuesto por el Tribunal Fiscal de la Nación debía ser revocado puesto que:

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 artículo 755 del Código Aduanero, no resultaba una norma delegante válida, en tanto no establecía los elementos esenciales del tributo;

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

En función de lo expuesto, consideró que correspondía admitir su pedido de repetición, con más los intereses resarcitorios correspondientes y costas, por ende, solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

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 entre el 27/09/2018 al 21/11/2018, mediante las destinaciones objeto del recurso, la actora efectuó el pago de la suma de $2.171.759,70 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 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 denunciados (oficializadas entre el 27/9/2018 al 21/11/2018), 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.

VIII. Que, definida la moneda de pago, en orden al alcance de la condena, la cuestión a resolver en estos actuados resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en la causa 20.372/2024 caratulada “Viterra Argentina SA (TF 2299742-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 30/12/2024 (considerando XVII), a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad.

Así las cosas, 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 periodo.

IX. 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, dejar sin efecto la resolución cuestionada, 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, VII y VIII, 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).

La Dra. María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (Art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 26/09/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39724462#471107817#20250924114518395