Buenos Aires, 15 de mayo de 2025.-

VISTA esta causa n° 22.544/2024, caratulada: “Bodegas Esmeralda SA (TF 112346286-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”; y,

CONSIDERANDO:

I.-) Que, con fecha 23/08/2023, el Sr. Jefe del Departamento de la Dirección Regional Aduanera de la provincia de Mendoza, dictó la RESOLUCIÓN FALLO N° N° 362/2023 (AD MEND), mediante la cual rechazó la petición de la empresa BODEGAS ESMERALDA S.A., en virtud de la cual, con fecha 20/12/2019, solicitaba la devolución de dólares estadounidenses dieciséis mil novecientos cincuenta y siete con 34/100 (U$S 16.957,34), en concepto de derechos de exportación que le fueran liquidados conforme lo normado por el Decreto n° 793/2018, respecto de los permisos de embarques números 18038EC03006003K –U$S 1.793,83–; 18038EC3006005M –U$S 3.330,56–; 18038EC01025724T –U$S 1.747,87–; 18038EC01025718W –U$S 161,71–; 18038EC01025677D –U$S 4.405,48–; 18038EC01025673W –U$S 2.205,46–; y, 18038EC03006197B –U$S 3.312,43–, y que, según entendió, habrían sido cobrados indebidamente (ver fs. 41/55 del expediente administrativo, identificado como DEO: 16903778 - Oficio Comunicación -60000016902- Tribunal Fiscal de la Nación, agregado al Sistema de Gestión Judicial *Lex100* con fecha 27/12/2024), de acuerdo a las previsiones que surgen de la Ley 23.928 (Ley de Convertibilidad) convalidada por la Ley 25.561 vigente a la fecha, que —según comprendió— prohíbe expresamente la pretensión de la firma actora.

II.-) Que, contra lo así decidido, la parte actora solicitó la revisión de la RESOLUCIÓN FALLO N° 362/2023 (AD MEND) dictada por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de Mendoza (ver fs. 5/38 del expediente administrativo, *supra* mencionado), ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN.

En función de lo expuesto llegaron las actuaciones a la Sala la “G”, quienes, con fecha 25/05/2024, confirmaron la resolución aduanera en cuanto rechazó la acción de repetición intentada por BODEGAS ESMERALDA S.A., con costas por su orden (ver esp. fs. 931/934 expediente administrativo, identificado como DEO: 16903778 - Oficio Comunicación -60000016902-

Tribunal Fiscal de la Nación, agregado al Sistema de Gestión Judicial *Lex100* con fecha 27/12/2024).

Para dar fundamento a su rechazo, el mencionado Tribunal sostuvo que las cuestiones planteadas en el *sub examinen* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario, de fecha 26/04/2022, dictada en la causa "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA S.A C/ DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN", en virtud del cual, por mayoría, se había acordado de que no podían declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

Asimismo, se convino que el Poder Ejecutivo Nacional podía establecer derechos de exportación, debido a lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero.

Finalmente, se dispuso que, no correspondía declarar la invalidez del Decreto n° 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal debía expedirse respecto de resoluciones emanadas de la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS que denegaran la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto n° 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 4/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido decreto, y hasta el día 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la Ley n° 27.467.

En función de lo expuesto, se distribuyeron las costas en el orden causado, atento a la aplicación del Fallo Plenario y a la complejidad de la cuestión debatida.

III.-) Que, disconforme con lo resuelto, ambas partes interpusieron recurso de apelación a fs. 940 la parte actora y a fs. 991/996 lo hizo el Fisco Nacional, quien fundó su recurso en dicho acto, mientras que la parte actora presentó su memorial de agravios a fs. 945/962, del expediente administrativo, ya mencionado.

Corridos los pertinentes traslados las partes replicaron los recursos de sus contrarias. Así, a fs. 1014/1029 lo hizo el Fisco Nacional, mientras que, la empresa actora lo hizo a fs. 1001/1005.

***i)* Agravios de BODEGAS ESMERALDA S.A.:**

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”.

Señaló que el Tribunal Fiscal de la Nación resultaba competente para resolver la inconstitucionalidad de una ley o reglamento.

Por otra parte, recordó que los derechos de exportación resultan ser impuestos, sobre los cuales rige el principio de legalidad en materia tributaria.

Hizo hincapié en la prohibición de llevar a cabo delegaciones legislativas en el Poder Ejecutivo Nacional, conforme lo normado por el artículo 76 de la Constitución Nacional, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso Nacional estableciera al efecto.

En este sentido, advirtió que podría juzgarse válido el reconocimiento legal de atribuciones que quedaran libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, pero siempre que la política legislativa hubiera sido claramente establecida por el Congreso Nacional, lo que no habría acontecido en la especie.

Sostuvo que debía revisarse lo decidido por importar un apartamiento del principio de legalidad en materia tributaria, tal como fuera destacado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica SA” (*Fallos:* 337:388).

Explicó que el derecho de exportación creado por el decreto 793/2018 resultaba inconstitucional, por carecer de sustento en ley delegante alguna, siendo dictada sin la existencia de una clara política legislativa en la materia.

Alegó que el artículo 755 del Código Aduanero no configuraba una norma delegante válida, en tanto no establecía los elementos esenciales del tributo de que se trataba.

Señaló que, en el mejor de los escenarios, el Decreto n° 793/2018 habría adquirido constitucionalidad recién a partir de la vigencia de la Ley n° 27.467 que lo ratificó.

Remitió a los alcances y términos de la doctrina que emanaba del fallo dictado por el Alto Tribunal en autos “Camaronera Patagónica SA”, que -en su entendimiento- resultaba plenamente aplicable al caso.

Esgrimió que la Ley n° 27.467 mal pudo convalidar el decreto impugnado retroactivamente, surtiendo efectos con relación a hechos acaecidos después de su entrada en vigor.

A fin de reforzar su pretensión, citó distintos precedentes jurisprudenciales en los que fuera aplicada la doctrina resultante de “Camaronera Patagónica SA”.

En función de lo expuesto, consideró que correspondía admitir su pedido de repetición.

Luego, en cuanto a los términos en que debía ordenarse la devolución, sostuvo que el contexto inflacionario de los últimos años tornaba a la tasa de interés prevista en la Resolución n° ME 559/2022 en irrisoria y violatoria de su derecho de propiedad.

Por ello, cuestionó la tasa de interés prevista en la Resolución n° ME 559/2022, solicitando que se dispusiera la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio que publica mensualmente el B.C.R.A. por el período comprendido entre el 25/08/2022 y el 1°/02/2024.

Asimismo, a todo evento, indicó reservarse el derecho a impugnar la tasa prevista en la Resolución n° ME 3/2024.

Por último, realizó una serie de conclusiones del caso, y solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se hiciera lugar al pedido de repetición que intentara, con más los intereses resarcitorios correspondientes y costas.

ii) **<u>Agravios de la AFIP - DGA:</u>**

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 C.P.C.C.N. y en el artículo 1163 del Código Aduanero.

IV.-) Que, en este contexto, cuadra advertir que no se encuentran controvertidas las operaciones de exportación en trato, ni los elementos resultantes de tales declaraciones, las características de la mercadería involucrada ni, su posición arancelaria. La cuestión aquí se limita a determinar si se ajusta a derecho el pago de derechos de exportación al 12% de su valor FOB según lo normado por el Decreto n° 793/2018.

Al punto, resulta atinado destacar que, en el caso, BODEGAS ESMERALDA S.A., exportó mercadería declarada como: "vino varietal (vino fino) o vino calidad preferente", mediante las destinaciones: 18038EC03006003K; 18038EC3006005M; 18038EC01025724T; 18038EC01025718W; 18038EC01025677D; 18038EC01025673W; y, 18038EC03006197B; oficializadas con fecha 27/09/2018, 27/09/2018, 5/12/2018, 5/12/2018, 4/12/2018, 4/12/2018 y 5/10/2018, respectivamente (ver fs. 57/112 del expediente administrativo ya mencionado).

V.-) Que, sentado lo expuesto, a efectos de una mejor compresión de la cuestión antes delimitada, cuadra referir que el artículo 755 del Código Aduanero establece que: "1. En 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. 2. Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades: a) asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales

o las especies animales o vegetales; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; e) atender las necesidades de las finanzas públicas".

Por su parte, el Poder Ejecutivo Nacional, con fecha 3/09/2018, dictó el Decreto n° 793/2018, mediante el cual, en uso las facultades de reglamentación previstas en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional y de las previstas en el artículo 755 del Código Aduanero e invocando su ámbito de reserva, fijó hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM); y, asimismo, estableció que dicho tributo no podría exceder los cuatro pesos por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según correspondiera (conf. esp. los artículos 1° y 2° de la norma bajo referencia).

Asimismo, se señaló que, en el caso que la mercadería en cuestión ya se encontrara alcanzada por algún tributo de exportación, el gravamen bajo referencia se adicionaría a los que ya se estuviesen exigiendo (conf. esp. artículo 4° de la norma bajo estudio).

En cuanto a la vigencia temporal de la mentada norma, se dispuso que entraría en vigor a partir del día de su publicación (conf. su artículo 7°), lo que aconteció con fecha 4/09/2018.

Posteriormente, mediante la sanción de la Ley n° 27.467, por medio de la cual fue establecido el Presupuesto de gastos y recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (publicada en el BORA del 4/12/2018), se dispuso, en cuanto aquí importa, que en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo Nacional mediante el artículo 755 y concordantes del Código Aduanero y sus modificaciones, se podrían fijar derechos de exportación, cuando su alícuota no supere el 30% del valor imponible o del precio oficial FOB de la mercadería involucrada; reduciéndose al 12% el tope máximo en lo que respecta a los bienes que no se encontraran sujetos a derechos de exportación al día 2/09/2018 o bien lo estuvieran con una alícuota del 0% (ver artículo 81).

En su artículo 82 la norma dispuso mantener la validez y vigencia del Decreto n° 793/2018 –entre otros– y de toda otra norma que hubiera sido dictada en el marco de aquellas facultades previstas en el artículo 775 de Código Aduanero (conf. esp. artículo 82 de la ley bajo referencia).

VI.-) Que, precisada la plataforma fáctica y normativa involucrada en la especie, se advierte que, a los fines de la dilucidación del caso, cuadra seguir la doctrina que emana del pronunciamiento dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 15/04/2014, en la causa *"*Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo*"* (*Fallos:* 337:388).

En dicha oportunidad, el Voto de la mayoría del Alto Tribunal, al analizar la validez de la resolución del Ministerio de Economía n° 11/2002, en virtud de la cual se fijaron ciertos derechos a la exportación para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), destacó –en lo que aquí interesa– que resultaba imprescindible remarcar la indudable naturaleza tributaria del derecho de exportación, toda vez que se trataba de un tributo cuya definición podía comprenderse en el artículo 724 del Código Aduanero, en tanto gravaba el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realizaba la acción gravada prevista por la norma con destino a las arcas públicas.

Se enfatizó que la citada norma definía un presupuesto de hecho que al verificarse en la realidad del caso concreto daba origen a la obligación de ingresar al erario […] una suma de dinero, en las condiciones que establecía el texto legal. Tal obligación tenía por fuente un acto unilateral del estado –justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso–, y su cumplimiento se imponía coactivamente a los particulares, cuya voluntad carecía, a esos efectos, de toda eficacia" (ver considerando 6º).

El Máximo Tribunal resaltó que el principio de reserva legal en materia tributaria no cedía, en caso de que se actúe mediante el mecanismo

de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional (ver su considerando 9º).

Asimismo, interpretó que la Ley n° 25.561 contenía en su artículo 5º, tercer párrafo, *in fine* "una previsión de creación de un derecho de exportación de hidrocarburos, supuesto ajeno al de la especie".

En la línea expuesta, agregó que: "de su lectura no puede siquiera intuirse que el Poder Legislativo haya delegado en el Ejecutivo la posibilidad de crear este tipo de gravámenes, más allá de la admisibilidad constitucional de tal mecanismo, que como se señaló […] debe ser enérgicamente rechazado".

De esta manera, remarcó que los artículos 733 y ss. establecían que el derecho de exportación podía ser *ad valorem* (es decir, de base imponible variable en función del valor de la mercadería) o bien específico (una cantidad determinada, fija o variable en función de la cantidad de mercadería que se exporte), pero para el caso en concreto aquí discutido, como podía observarse, no era el legislador quien había determinado, de manera cierta e indudable, cuál era la forma de cuantificar la prestación, sino que había de recurrirse necesariamente, a lo dispuesto por la Resolución n° 11/2002.

Concluyó que, "el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados".

Por su parte, entendió que resultaba admisible que el Congreso atribuyera al poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorizaba elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijaren pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

Sin embargo, entendió que, la Resolución ME n° 11/2002 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho

de exportación quedaba completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo, circunstancia que conducía a declarar su invalidez (ver Considerando 10, *in fine*).

En función de lo expuesto, a fin de establecer el alcance de la mentada invalidez, indicó que en materia de delegación legislativa, los constituyentes de 1994, además de incorporar a nuestra Carta Magna el texto del actual arto 76, agregaron la cláusula transitoria octava, según la cual: "[l]a legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caduca a los cinco años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley".

Señaló que en tal contexto se habían dictado las Leyes números 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519.

Remarcó que –con excepción de la Ley n° 26.519– las leyes contenían una estructura similar, al ratificar la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que establecían y aprobaban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994.

Indicó que la Ley n° 25.148, al aprobar la totalidad de la legislación delegada (art. 3º), se refirió a las normas dictadas desde la sanción de la reforma constitucional y hasta su vigencia.

Así, concluyó que la Ley n° 25.645, al disponer en su artículo 3º que se aprobaría la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de constitucional de 1994, hacía "alusión a las normas dictadas hasta la fecha de su entrada en vigor, hecho que aconteció el 24 de agosto de 2002".

En la línea expuesta, el mentado precedente consideró que tales términos constituían "la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia" y solo podía ser interpretados en el sentido que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigor.

En función de lo expuesto, señaló que si bien la Ley n° 25.645 carecía de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolecía

de nulidad absoluta e insanable –como la Resolución n° 11/2002 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura–, no existía razón alguna para privarla de efectos con relación a los hechos acaecidos después de su entrada en vigor.

Por ello, aclaró que la invalidez declarada se circunscribía 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 regía la Ley n° 25.645, disposición que le otorgó al contenido de la Resolución n° 11/2002, rango legal (considerando 11 *in fine*).

VII.-) Que, si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquel (conf. C.S.J.N., *Fallos*, 311:1644 y 2004 y esta Sala, en autos 3950/2017 “Macchiavelli, Andrea Mariana c/EN - Mº Justicia DDHH s/proceso de conocimiento”, sentencia de fecha 28/11/2019 y su cita; entre otros).

Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley.

VIII.-) Que, por aplicación al caso de los estándares que emanan del referido pronunciamiento del Alto Tribunal, no cabe sino admitir la apelación deducida por BODEGAS ESMERALDA S.A. y, en consecuencia, hacer lugar a la acción de repetición que intentara.

En la especie, según fuera puesto de manifiesto en el Considerando I y conforme la información resultante del Considerando IV, la actora reclamó el reintegro de los derechos de exportación liquidados y

abonados respecto de las destinaciones: 18038EC03006003K; 18038EC3006005M; 18038EC01025724T; 18038EC01025718W; 18038EC01025677D; 18038EC01025673W; y, 18038EC03006197B; oficializadas con fecha 27/09/2018, 27/09/2018, 5/12/2018, 5/12/2018, 4/12/2018, 4/12/2018 y 5/10/2018, respectivamente, una vez vigente el Decreto n° 793/2018, pero en forma previa a la entrada en vigencia de la Ley n° 27.467; la que, con arreglo a la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Camaronera Patagónica SA" (*cit.*), 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 antes reseñado, dan respuesta al caso y determinan la admisión de la apelación deducida por la accionante, la revocación del pronunciamiento recurrido, la nulidad, en el caso, del Decreto n° 793/2018 y, consecuentemente, el reconocimiento del derecho de BODEGAS ESMERALDA S.A. a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa válida, al oficializar la destinación antes apuntada, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por el Fisco Nacional.

En igual sentido se ha pronunciado esta Sala, en la causa n° 22.524/2023 "Xeitosiño SA (TF 15443210-A) c/DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia de fecha 11/07/2023 y su cita; entre muchos otros).

IX.-) Que, a todo evento, cuadra precisar que, en la especie, no concurren los presupuestos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó en "Camaronera Patagónica SA" para permitir eventualmente, por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone, la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles concernientes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso Nacional (conf. arg. artículo 99, inciso 2°, de la Constitución Nacional).

En efecto, tal como resulta de lineamientos referidos al tiempo de reseñar la decisión adoptada en el fallo en cuestión, a criterio del Alto Tribunal, resultaría admisible que el Congreso Nacional atribuyera al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la

determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, autorizando así a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

En el caso, se advierte que el atacado Decreto n° 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; materia que se encuentra materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación.

Es que, tal como la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresara en "Camaronera Patagónica SA" (*op. cit.*), 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 éste 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.

Al margen de ello, la delegación legislativa se encuentra prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo, así como por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por tanto, la delegación contenida en el artículo 755 del Código Aduanero, en cuanto dispone que el Poder Ejecutivo Nacional podrá gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviera gravada con este tributo; desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y modificar el derecho de exportación establecido, en modo alguno alcanza para dar validez al impugnado Decreto n° 793/2018.

En este sentido, cuadra advertir que el Decreto n° 793/2018 no se ajustaba a los parámetros antes señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional, careciendo, por tanto, de sustento legal, en tanto creó una carga inexistente y fijó una alícuota en materia de derechos de exportación, materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de

la Nación; todo ello sumado a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

X.-) Que, a lo dicho, debe agregarse que el Decreto n° 793/2018 fue ratificado por la Ley n° 27.467, publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018 (ver esp. su artículo 82); la que, según sus términos refleja que, si bien el Poder Legislativo Nacional tuvo la clara y expresa voluntad de conferirle rango de ley, sus previsiones no tuvieron efectos retroactivos y, por ende, carecen de eficacia para ello, pues rige para el futuro.

De este modo, el aludido artículo 82 de la Ley n° 27.467, que entró en vigor a partir de los ocho días de su publicación en el Boletín Oficial (conf. artículo 5° del CCyCN), mal pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por el Fisco Nacional entre el 4/09/2018 y el 13/12/2018 al amparo del decreto 793/2018.

XI.-) Que, por lo demás, se indica que, en igual sentido se expidieron sobre la inconstitucionalidad o invalidez del Decreto n° 793/2018, aplicando el precedente "Camaronera Patagónica SA", ya citado, las restantes Salas que integran esta Cámara (conf. –a título ejemplificativo– Sala I, Fuero, en autos 13.061/2022 "Newsan SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia de fecha 2/02/2023; Sala III, en autos 377/2021 "Catajuy SRL c/EN - DGA s/Dirección General de Aduanas", sentencia de fecha 18/10/2022; Sala IV, en autos 20.415/2021 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia de fecha 31/05/2022; y Sala V, en autos 21.909/2021 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia de fecha 24/06/2022).

XII.-) Que, despejado el punto anterior, en lo que respecta a la procedencia formal de la repetición, cuadra señalar que el planteo de falta de legitimación introducido por el Fisco Nacional al tiempo de contestar el traslado del recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación (v. apartado VI.6.- fs. 898 del expediente administrativo, ya mencionado), no puede prosperar, ello en tanto el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (conf. esp. sus artículos 1068 y siguientes); recaudo que, cabe

aclarar, sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683, que -por cierto- no rige en procesos como el aquí seguido.

En efecto, la procedencia de la repetición de derechos de exportación no se encuentra sujeta ni condicionada a que no se haya producido su traslación al precio de venta; lo que surge en forma clara de lo establecido por el marco legal aplicable en materia de repeticiones de tributos aduaneros (como es el derecho de exportación), que establece expresa y claramente los requisitos y procedimientos a cumplir a tal fin, sin incluir dicha condición.

Al punto, precísese que el Código Aduanero regula expresamente en su Sección IX "Tributos regidos por la legislación aduanera", Título II, Capítulo Tercero "Devolución de los importes indebidamente percibidos en concepto de tributos", centrando únicamente el fundamento de la devolución en que los importes hubieran sido percibidos por el Fisco Nacional en forma indebida, sin exigir que con su pago se hubiera producido un empobrecimiento de parte del solicitante. Es decir, la repetición de los tributos aduaneros por pago indebido, constituye un instituto autónomo del propio marco legal aduanero, sin ordenar a la remisión de las normas civiles, impositivas ni de otra índole, ni obligar al cumplimiento de las previsiones establecidas por las mismas; sin que surja del articulado del Código Aduanero que la procedencia de la devolución se encuentre supeditada a la no traslación de los derechos al precio de venta (conf. esta Sala, en la causa n° 69.724/2022 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA - TF 15326299-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia de fecha 21/04/2023 y causa n° 16.458/2024 "Bodegas Esmeralda SA - TF 112296622-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia de fecha 22/10/2024).

XIII.-) Que, seguidamente, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, conforme las pautas resultantes del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos C.1242.XLIX.REX "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", sentencia de fecha 15/05/2014, y toda vez que según surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en

#39609768#453433311#20250514122047338

pesos argentinos, 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 artículo 20 de la Ley n° 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (conf. esta Sala, en causa n° 47.726/2012 "Sancor CUL - TF 26.219-A y otro c/ DGA", sentencia de fecha 2/12/2014, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el artículo 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 hubiera 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 Nacional una deuda en dólares (conf., en este sentido, C.S.J.N., en autos "Cencosud", *op. cit.*, esp. Considerando 8º).

XIV.-) 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:

-desde el reclamo ante la autoridad aduanera y hasta el 31/08/2022, según lo normado por la resolución del ex Ministerio de Hacienda n° 598/2019; y

-a partir del 1 /09/2022 y hasta el 1°/2/2024, conforme la tasa prevista en los artículos 4° y 6° de la resolución del Ministerio de Economía 559/2022;

-a partir del 1°/02/2024, conforme la tasa prevista en la resolución del Ministerio de Economía n° 3/2024; y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

XV.-) 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 y 279, ambos del C.P.C.C.N. y artículo 1163 del Código Aduanero).

Estas mismas circunstancias determinan, de por sí, el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

Por los fundamentos que anteceden, el Tribunal **RESUELVE**: **1º)** admitir la apelación deducida por la firma actora y revocar el pronunciamiento del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, dictado con fecha 24/05/2024, declarar –en el caso– la nulidad del Decreto n° 793/2018 y, consecuentemente, admitir la acción de repetición seguida por la nombrada firma, en los términos y con los alcances resultantes de los Considerandos XIII y XIV; **2°)** desestimar el recurso de apelación deducido por el FISCO NACIONAL; y **3°)** 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.

El Dr. Luis M. Márquez no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

Fecha de firma: 15/05/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#39609768#453433311#20250514122047338