Buenos Aires, 10 de junio de 2025.-

VISTA esta causa n° 3.436/2025, caratulada: “Bodegas Esmeralda SA (TF 112424548-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”; y,

CONSIDERANDO:

I.-) Que, con fecha 11/12/2023, la Sr. Jede del Departamento Aduanero de la provincia de Mendoza, dictó la RESOLUCIÓN FALLO 361-2023 (AD MEND), mediante la cual se denegó la acción de repetición incoada por la empresa BODEGAS ESMERALDA SA (de ahora en más: “BODEGAS ESMERALDA SA” o “BODEGAS ESMERALDA”, indistintamente) con respecto a las operaciones documentadas mediante las Destinaciones números: 18038EC03006195W; 18038EC03006060N; 18038EC03006059V; 18038EC03006056S; 18038EC03006018Z; 18038EC03006017P y 18038EC03006015N; por los que abonó la suma de $751.209,33, en concepto de derechos de exportación.

En la mentada repetición la recurrente solicitó la devolución. de los derechos de exportación cobrados, a su entender, indebidamente, puesto que su exigencia no fue legítima sino hasta la vigencia de la Ley n° 27.467 (ver fs. 114 y siguientes del expediente administrativo identificado como DEO: 17437193 - OFICIO COMUNICACIÓN - 60000016902 TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, agregado al Sistema informático *Lex100* con fecha 28/02/2025).

II.-) Que, contra lo así decidido, la parte actora solicitó la revisión de la RESOLUCIÓN FALLO 361-2023 (AD MEND), ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN (ver fs. 5/38 del expediente administrativos, *supra* mencionado)

En función de lo expuesto llegaron las actuaciones a la Sala la “G”, que con fecha 25/06/2024, confirmó la resolución aduanera en cuanto rechazó la acción de repetición intentada por BODEGAS ESMERALDA, con costas por su orden (ver esp. fs. 880/882 del expediente administrativo identificado como DEO: 17437193 - OFICIO COMUNICACIÓN - 60000016902 TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, agregado al Sistema informático *Lex100* con fecha 28/02/2025).

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. Así, a fs. 887/894 lo hizo el Fisco Nacional, mientras que la parte actora lo hizo a fs. 913 y expreso sus agravios a fs. 923/942 del expediente administrativo, ya mencionado.

Corridos los pertinentes traslados las partes replicaron los recursos de sus respectivas contrarias. Así, a fs. 970/974 lo hizo la parte actora, mientras que el FISCO NACIONAL lo hizo a fs 974/980 (ver expediente administrativo citado).

(i) Agravios de Bodegas Esmeralda:

Tras referir los antecedentes del caso, en sustancial síntesis, la exportadora cuestionó la aplicación de la solución plenaria adoptada en la causa "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA"*.

En la misma línea recordó que los derechos de exportación resultan ser impuestos, sobre los cuales rige el principio de legalidad en materia tributaria.

Asimismo, 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 el sentido expuesto, 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.

Por lo demás, 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).

Señaló que el derecho de exportación creado por el Decreto n° 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.

En igual sentido 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.

Para más abundamiento, apunto 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.

En sentido concordante con la línea seguida en sus agravios, la parte recurrente precisó 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.

Añadió a lo expuesto, 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.

Finalmente, 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 ME n° 559/2022 en irrisoria y violatoria de su derecho de propiedad.

Por ello, cuestionó la tasa de interés prevista en la Resolución ME n° 559/2022 y solicitó 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 día 25/08/2022 y el día 1°/02/2024.

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

Por lo expuesto, BODEGAS ESMERALDA 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) Agravios del Fisco Nacional:

Sostiene la recurrente que el dictado del plenario de ninguna manera resulta ser un justificativo para apartarse del principio general que dispone que las costas deben ser soportadas por el vencido.

que, para apartarse del principio general de la derrota se requieren fundamentos suficientes que den lugar al a eximición de costas, y el hecho de que se haya dictado el plenario con posterioridad a la interposición del recurso de apelación, no resulta ser un justificativo adecuado.

En definitiva, afirma que su parte ha resultado vencedor en cada una de estas causas correspondiendo la imposición de costas a la vencida.

Por ello, solicitó se revoque el pronunciamiento recurrido en lo que es materia de agravio y se impongan las costas de ambas instancias a la actora.

Finalmente, es de señalar que con fecha 27/03/2025 el Sr. FISCAL GENERAL ANTE LAS CÁMARAS NACIONALES DE APELACIONES EN LO CIVIL Y COMERCIAL FEDERAL Y EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL emitió el pertinente dictamen.

En sustancial síntesis, señaló que la cuestión de fondo traída a conocimiento de esta Alzada debía ser resuelta conforme los lineamientos resultantes del fallo dictado por el Alto Tribunal en autos "*Camaronera Patagónica SA*".

Asimismo, respecto del planteo de inconstitucionalidad de los artículos 17 y 24 de la Ley n° 26.122, sostuvo que debía ser desestimado, puesto que, la accionante se había limitado a señalar que la norma modificaba el procedimiento de sanción de leyes establecido constitucionalmente, sin explicar de qué forma sus derechos constitucionales se veían afectados, en su caso concreto, por aplicación de los artículos impugnados.

Finalmente, en lo referente al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución ME n° 559/2022, sostuvo que debía ser desestimado, toda vez que la parte apelante se había limitado a señalar genéricamente que la aplicación de la tasa allí prevista no compensaba la inflación registrada en el período comprendido en autos, pero, no había efectuado un análisis riguroso que comprobara que esa norma resultara lesiva de sus derechos constitucionales.

IV.-) Que, en este contexto, cuadra advertir que no se encuentra controvertida la operación de exportación en trato, ni los elementos resultantes de su declaración, 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, la firma BODEGAS ESMERALDA, exportó mercadería declaradas mediante las destinaciones números: 18038EC03006195W; 18038EC03006060N; 18038EC03006059V; 18038EC03006056S; 18038EC03006018Z; 18038EC03006017P y 18038EC03006015N, oficializadas con fecha 5/10/2018; 28/09/2018; 28/09/2018; 28/09/2018; 27/09/2018; 27/09/2018; y, 27/09/2018, respectivamente (ver fs. 40 y siguientes 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, concibió 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 invalides, 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 Máximo Tribunal, no cabe sino admitir la apelación deducida por BODEGAS ESMERALDA 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 parte actora reclamó el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados respecto de las destinaciones números: destinaciones números: 18038EC03006195W; 18038EC03006060N; 18038EC03006059V; 18038EC03006056S; 18038EC03006018Z; 18038EC03006017P y 18038EC03006015N, oficializadas con fecha 5/10/2018; 28/09/2018; 28/09/2018; 28/09/2018; 27/09/2018; 27/09/2018; y, 27/09/2018, 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

#39744222#459154247#20250609221459767

interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Camaronera Patagónica SA" (*op. 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 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 este 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 n° 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, 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 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 autos 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).

XIII.-) Que, el reintegro al que da derecho esta decisión deberá ser comprensivo de los accesorios devengados desde el reclamo de repetición, calculados hasta el efectivo pago, a las tasas que según corresponda a los respectivos lapsos, fije la Secretaría de Estado de Hacienda (arts.811 y 812 CA), 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.

A tales efectos, de conformidad con el criterio expuesto por el Sr. Fiscal General de Cámara, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad formulado por la exportadora respecto de la Resolución ME n° 559/2022, puesto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como última *ratio* del orden jurídico (conf. C.S.J.N., *Fallo*s, 302:1149 y 303:241, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o

#39744222#459154247#20250609221459767

garantía constitucional invocados; supuesto que no se encuentra suficientemente acreditado en el *sub examine*.

Es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma impone a quien la pretende, demostrar claramente de qué forma aquélla contraría la Constitución Nacional, causándole un gravamen y, para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente en el supuesto concreto el perjuicio que le genera la aplicación del dispositivo (conf. C.S.J.N., *Fallos*, 316:687; 324:3345; 325:645; 327:1899; 328:4282; entre muchos otros).

En dicho contexto, lo cierto y determinante es que la actora se limitó a efectuar manifestaciones genéricas respecto a la lesividad de la normativa impugnada, sin acreditar de qué modo la resolución ME 559/2022, conculcaría sus derechos constitucionales.

En definitiva, BODEGAS ESMERALDA no efectuó un análisis riguroso que compruebe debidamente la lesión constitucional denunciada en el caso concreto; lo que determina el rechazo del planteo dirigido a cuestionar la validez de la resolución Ministerio de Economía 559/2022, que -por tanto, según fuera previamente indicado- ha de ser aplicada a los efectos del cobro de los intereses adeudados por la condena de autos, durante el período en el que rigiera.

A todo evento, se añade que si bien la exportadora se reservó el derecho a cuestionar la tasa prevista en la Resolución ME n° 3/2024, no hizo efectiva impugnación alguna en tal sentido, por lo que nada cuadra agregar al respecto.

XIV.-) 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 BODEGAS ESMERALDA, revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, dictado con fecha 25/06/2024, 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 XII y XIII; **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.

Regístrese, notifíquese al Sr. Fiscal General y a las partes y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 10/06/2025
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

#39744222#459154247#20250609221459767