43481/2025 “BODEGAS ESMERALDA SA (TF 112105072-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 07 de abril de 2026.- TS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Que mediante el pronunciamiento de fecha 03/12/2024, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución N° 385/2023 dictada el 25/08/2023 por la Dirección Aduana de Mendoza, recaída en las Actuaciones SIGEA N° 17445-1002-2019 en relación con los Permisos de Embarque Nro. 18038EC03007508V; 18038EC03007660U; 18038EC01020515M; 18038EC01020412X; 18038EC01020411H; 18038EC03007625V; 18038EC03007569F; 18038EC03007570U; 18038EC03007575C y 18038EC03007578F.

Asimismo, por mayoría, impuso las costas por su orden.

Para así resolver, en relación a los permisos de embarque Nro. 18038EC03007508V; 18038EC01020515M; 18038EC01020412X; 18038EC01020411H; 18038EC03007625V; 18038EC03007569F; 18038EC03007570U; 18038EC03007575C y 18038EC03007578F, 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- -APNSGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: *“ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- … 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 otro lado, en relación al permiso de embarque Nro. 18038EC03007660U, señaló que el mismo fue oficializado con fecha 04/12/2018, fecha en la que a su entender se encontraría vigente de la ley 27.467.

En tales condiciones, consideró que debía confirmarse la resolución apelada y rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a las operaciones de exportación Nº 18038EC03007508V; 18038EC03007660U; 18038EC01020515M; 18038EC01020412X; 18038EC01020411H; 18038EC03007625V; 18038EC03007569F; 18038EC03007570U; 18038EC03007575C y 18038EC03007578F (oficializadas

en fecha 28/11/2018, 04/12/2018, 04/10/2018, 25/09/2018, 25/09/2018, 03/12/2018, 30/11/2018, 30/11/2018, 30/11/2018 y 30/11/2018).

Por último, por mayoría, estimaron que las costas debían imponerse por su orden, por la naturaleza de la cuestión. (v. págs. 2020/2027 del DEO: 20930560 - Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 13/11/2025).

II. Que, disconforme con lo resuelto, la parte actora interpuso recurso de apelación con fecha 26/02/2025, quien lo fundó en la misma fecha (ver fs.2035 y 2061/2083, del expediente administrativo).

Corrido el pertinente traslado, el Fisco Nacional contesta agravios en fecha 28/08/2025 (ver fs. 2088/2129; e informe de fs. 2132/2133 del DEO: 20930560 - Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 13/11/2025).

Con fecha 03/03/2026 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”.

En ese sentido, 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.

Al fin de reforzar su pretensión, citó distintos precedentes jurisprudenciales en los que fuera aplicada la doctrina resultante de “Camaronera Patagónica SA”. A raíz de ello, consideró que correspondía admitir su pedido de repetición, con más los intereses resarcitorios correspondientes y costas.

Esgrimió que el decreto 793/2018 no fue dictado en ejercicio de facultades constitucionales propias, sino todo lo contrario, en clara violación a la Constitución Nacional, ya que ninguna de las normas citadas en sus considerandos faculta al Presidente de la Nación a establecer por decreto derechos de exportación.

Explicó el principio de legalidad y esgrimió que la ley 27.467 mal pudo convalidar el decreto impugnado retroactivamente, surtiendo efectos con relación a hechos acaecidos después de su entrada en vigencia a partir del 13 de diciembre de 2018.

Asimismo, la exportadora manifestó que la modificación introducida por el Decreto 793/2018 sería inconstitucional por violar el principio de legalidad en materia tributaria, ya que, al momento del registro de los Permisos de Embarque involucrados, el mismo aún no había sido ratificado por la Ley 27.467 (B.O. 04/12/2018 y entrada en vigencia el 13/12/2018) y dicha ley no tendría aplicación retroactiva.

Por otra parte, en cuanto a la tasa aplicable, impugna la tasa de la Resolución 559/2022 del Ministerio de Economía y solicita la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina.

En función de lo expuesto, solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

IV. Que, en primer lugar, cuadra advertir que no se encuentra controvertido en autos que para concretar las exportaciones documentadas en fecha 28/11/2018, 04/12/2018, 04/10/2018, 25/09/2018, 25/09/2018, 03/12/2018, 30/11/2018, 30/11/2018, 30/11/2018 y 30/11/2018, mediante las destinaciones Nro. 18038EC03007508V; 18038EC03007660U; 18038EC01020515M; 18038EC01020412X; 18038EC01020411H; 18038EC03007625V; 18038EC03007569F; 18038EC03007570U; 18038EC03007575C y 18038EC03007578F.; la actora efectuó el pago de la suma de $779.248,16 en concepto de derecho de exportación, 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.

V. Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde en primer lugar señalar que el decreto 793/2018 fue ratificado por la ley 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 estableció que mantenía su vigencia y validez, entre otras normas, el Decreto Nº 793/2018, de fecha 3/9/2018 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 27.467 no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro. La ley 27.467 fue publicada el 4 de diciembre de 2018.

De este modo, el aludido artículo 82 de la ley 27.467, que entró en vigencia 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 4/9/2018 y el 12/12/2018, al amparo del decreto 793/2018.

En este sentido, esta circunstancia resulta análoga a la examinada por esta Sala en la causa “PBB POLISUR SRL (TF 40655042-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, expte. N° 39513/2025, sentencia del 20/02/2026 (ver específicamente Considerandos V a VIII), a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad.

VI. Por otro lado, puesto de relieve ello, 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 -*Fallos*, 337:388- 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 (oficializados con fecha 28/11/2018, 04/12/2018, 04/10/2018, 25/09/2018, 25/09/2018, 03/12/2018, 30/11/2018, 30/11/2018, 30/11/2018 y 30/11/2018), 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, 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, en orden al alcance de la condena, 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., *Fallos*, 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 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 SA 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 del Ministerio de Economía Nro. 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.

En ese sentido, 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 1º/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 1º/02/2024, conforme la tasa prevista en la resolución del Ministerio de Economía n° 3/2024;

- a partir del 1º/03/2025 por el art. 3° de la resolución 199/2025;

- y a partir del 1º/07/2025, por el art. 3° de la resolución 823/2025, todas del Ministerio de Economía; y, en su caso, por las normas que las reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

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).

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 V a VIII; y 2º) 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: 07/04/2026
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

#40698052#496281376#20260406141141945