Buenos Aires, 23 de diciembre de 2024.-

VISTOS estos autos 18.984/2024 caratulados “Bodegas Esmeralda SA (TF 112111695-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- El 12/12/2019 fueron iniciadas las actuaciones administrativas por medio de las cuales Bodegas Esmeralda SA solicitó a la Aduana de Mendoza (Provincia de Mendoza) la devolución de las sumas que -en su entendimiento- habría abonado indebidamente en concepto de derechos de exportación respecto de las destinaciones “18 038 EC01 021374 Z”, “18 038 EC01 019422 R”, “18 038 EC01 019486 E”, “18 038 EC01 019492 B” y “18 038 EC01 019525 V”, que le fueran liquidados conforme lo normado por el decreto 793/2018, con más los intereses correspondientes (ver esp. fs. 349/742 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

En sustento de su reclamo, planteó la improcedencia de la aplicación de las disposiciones del decreto 793/2018, al que tildó de inconstitucional, puesto que, al tiempo de la oficialización de las solicitudes de exportación, dicho precepto no contaba con la necesaria ratificación del Congreso Nacional.

II.- Por resolución AD MEND 508/2023, el Departamento Aduana de Mendoza desestimó el pedido de devolución seguido por Bodegas Esmeralda SA (ver esp. fs. 41/55 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

III.- Solicitada la revisión del acto por parte Bodegas Esmeralda SA, por resolución del 17/4/2024 (ver esp. fs. 5/38 y 815/817 del hipervínculo incluido en el presente párrafo), la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación desestimó la pretensión actoral y, en consecuencia, confirmó la resolución aduanera en cuanto rechazó la acción de repetición intentada, con costas por su orden.

Para así decidir, en cuanto al fondo del asunto, fue aplicada la doctrina resultante de la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación adoptada en autos *“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”*, resol. del del 26/4/2022, según la cual:

-dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales se encontraba imposibilitado de declarar la inconstitucionalidad de una norma, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente;

-el Poder Ejecutivo Nacional se encontraba facultado para establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; y

-no correspondía declarar la invalidez del decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal de la Nación debiera expedirse respecto de resoluciones que denegaran la repetición de derechos de exportación abonados por aplicación del mencionado precepto respecto de destinaciones registradas a partir del 4/9/2018, fecha de entrada en vigencia del decreto en cuestión, y hasta el 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.

Resta añadir que la distribución de las costas, cuestión resuelta por mayoría, respondió a la complejidad de la cuestión resuelta.

IV.- Disconforme con lo resuelto, Bodegas Esmeralda SA apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (ver esp. fs. 896 y 903/919 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Tras referir los antecedentes del caso, en sustancial síntesis, la exportadora:

-cuestionó la aplicación de la solución plenaria adoptada en autos *“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA”*;

-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 793/2018 habría adquirido constitucionalidad recién a partir de la vigencia de la ley 27.467 que lo ratificó;

-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; y

-hizo hincapié en 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.

Al 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 ME 559/2022 en irrisoria y violatoria de su derecho de propiedad.

Por ello, cuestionó la tasa de interés prevista en la resolución ME 559/2022, solicitando que se dispusiera la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio publicada mensualmente por el BCRA por el período comprendido entre el 25/8/2022 y el 1/2/2024.

Asimismo, a todo evento, indicó reservarse el derecho a cuestionar la tasa prevista en la resolución ME 3/2024.

Por lo expuesto, Bodegas Esmeralda SA 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.

Dicha presentación fue replicada por el Fisco Nacional (ver esp. fs. 948/950 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

V.- También apeló el Fisco Nacional, fundando en ese mismo acto su pretensión recursiva (ver esp. fs. 822/825 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Cuestionó únicamente el modo en que fueron distribuidas las costas.

Postuló que la alegada complejidad de la cuestión debatida en autos no constituía un motivo válido para apartarse del principio general rector en la materia.

Puso de resalto que resultó vencedor en el pleito y que por el pronunciamiento recurrido no se justificó válidamente el apartamiento del lineamiento general que determina que las costas sean soportadas por el vencido.

Tildó de infundado y arbitrario lo decidido en lo que al punto refiere.

Asimismo, destacó que, en el caso, el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación habría sido intentado con posterioridad a haber sido dictado el plenario en función del cual fuera denegado el pedido de repetición; del que tenía pleno conocimiento la accionante, no obstante lo cual, decidió litigar.

Citó doctrina que, en su entendimiento, avalaría su postura.

En función de lo expuesto, el Fisco Nacional peticionó que se revocara -en cuanto fue motivo de agravio- el pronunciamiento apelado, con costas de esta instancia judicial a cargo de la exportadora.

Dicha presentación fue replicada por la exportadora (ver esp. fs. 959/963 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VI.- Remitidas las actuaciones en vista, el señor Fiscal Coadyuvante de Cámara, consideró:

-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*" y atendiendo a las circunstancias de hecho invocadas y acreditadas por la recurrente, cuya valoración excede -por regla, según lo normado por los artículos 1° y 31 de la ley 27.148- la competencia del Ministerio Público Fiscal;

-que el planteo de inconstitucionalidad de los artículos 17 y 24 de la ley 26.122, debía ser desestimado pues la accionante se limitó 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; y

-que el planteo de inconstitucionalidad de la resolución ME 559/2022 debía ser desestimado, toda vez que la apelante se limitó a señalar genéricamente que la aplicación de la tasa allí prevista no compensaba la inflación registrada en el período comprendido en autos, sin efectuar un análisis riguroso que comprobara que esa norma resultara lesiva de sus derechos constitucionales.

VII.- En este contexto, cuadra advertir que no se encuentran controvertidas las operaciones de exportación bajo trato, ni los elementos resultantes de sus declaraciones, las características de la mercadería involucrada, su posición arancelaria, etcétera; limitándose la controversia suscitada 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 793/2018.

Al punto, resulta atinado destacar que, en el caso, Bodegas Esmeralda SA, exportó mercadería declarada como "vino varietal (vino fino) o vino calidad preferente" mediante las destinaciones "18 038 EC01 021374 Z", "18 038 EC01 019422 R", "18 038 EC01 019486 E", "18 038 EC01 019492 B" y "18 038 EC01 019525 V", oficializadas entre el 10/9/2018 y el 8/10/2018, reclamando la devolución de las sumas que habría abonado en concepto de derechos de exportación por aplicación del

decreto 793/2018 (conf. esp. fs. 387/391, 433/436, 477/481, 523/527 y 569/587 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VIII.- Dicho ello, a efectos de una mejor compresión de la cuestión antes delimitada, cuadra referir que por decreto 793/2018, del 3/9/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con referencia al artículo 755 del Código Aduanero, aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación previstas en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional) 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).

En 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).

Resta agregar que el decreto en cuestión, según sus expresas previsiones, entró en vigencia a partir del día de su publicación (conf. su artículo 7°), lo que aconteció el 4/9/2018.

Luego, la ley 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) 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 cuya alícuota no podrá superar en ningún caso 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 2/9/2018 o bien lo estuvieran con una alícuota del 0% (conf. esp. su artículo 81).

Asimismo, se acordó que mantendrían validez y vigencia los decretos 1126/2017 y sus modificaciones, 486/2018 y sus modificaciones, 487/2018 y sus modificaciones, y 79372018 y sus



#39463927#440346357#20241222183736080

modificaciones, como así también toda otra norma vigente 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).

IX.- 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 en autos *"Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo",* sent. del 15/4/2014 (*Fallos,* 337:388).

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal, al analizar la validez de la resolución del Ministerio de Economía 11/2002, por la que se fijaron ciertos derechos a la exportación para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), destacó, en cuanto aquí interesa resaltar, que:

-el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución Nacional;

-los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo;

-ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecieron, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo examinado;

-resultaba admisible que el Congreso Nacional atribuya al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijasen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa;

-la resolución cuestionada no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó -en el caso- completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional;

-el Poder Legislativo Nacional dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, con incidencia en la solución de dicha controversia; advirtiéndose al respecto que -con excepción de la ley 26.519- las restantes contenían una estructura similar ya que, por una parte, ratificaban la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen y, en lo que al caso interesaba, aprobaban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994;

-si bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcaban diversas materias podía ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resultaba suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron; y

-la ley 25.645 carecía de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable -como la resolución ME 11/2002-, pero no existía razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia.

Con asiento en estas consideraciones, el Alto Tribunal determinó que la invalidez de la resolución 11/2002 se circunscribía al período comprendido entre el 5/3/2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24/8/2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal.

X.- 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. CSJN, *Fallos*, 311:1644 y 2004 y esta Sala, en autos 3950/2017 *“Macchiavelli, Andrea Mariana c/EN - Mº Justicia DDHH s/proceso de conocimiento”*, sent. del 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.

XI.- 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 SA 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 VII, la accionante reclamó el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados respecto de las cinco destinaciones antes identificadas, oficializadas entre el 10/9/2018 y el 8/10/2018, esto es, una vez dictado el decreto 793/2018, pero en forma previa a la entrada en vigencia de la ley 27.467; la que, con arreglo a la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "*Camaronera Patagónica SA"* (*op. cit.*), dio base legal al citado acto, 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 793/2018 y, consecuentemente, el reconocimiento del derecho de Bodegas Esmeralda SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa válida, al oficializar las destinaciones antes apuntadas, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por el Fisco Nacional.

En igual sentido se ha pronunciado esta Sala, en autos 22.524/2023 *"Xeitosiño SA (TF 15443210-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo",* resol. del 11/7/2023 y su cita; entre otros).

XII.- 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*" (*cit.*) 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 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 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*" (*cit.*), el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso 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 793/2018.

En este sentido, cuadra advertir que el decreto 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.

XIII.- A lo dicho, agréguese que el decreto 793/2018 fue ratificado por ley posterior, la 27.467, publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018 (ver esp. su artículo 82); la que, según sus términos -antes referenciados- 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, careciendo de eficacia para ello, pues rige para el futuro.

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 13/12/2018 al amparo del decreto 793/2018.

XIV.- Por lo demás, se indica que, en igual sentido se expidieron sobre la inconstitucionalidad o invalidez del decreto 793/2018, aplicando el precedente "*Camaronera Patagónica SA*" (*cit.*), 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"*, resol. del 2/2/2023; Sala III, en autos 377/2021 *"Catajuy SRL c/EN - DGA s/Dirección General de Aduanas"*, resol. del 18/10/2022; Sala IV, en autos 20.415/2021 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 31/5/2022; y Sala V, en autos 21.909/2021 "*Petroquímica Comodoro*

Rivadavia SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo", resol. del 24/6/2022).

XV.- Luego, en lo que respecta a la procedencia formal de la repetición, cuadra señalar que 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 autos 69.724/2022 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 15326299-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 21/4/2023).

XVI.- Lo expuesto basta para la solución del caso, con asiento en fundamentación suficiente, y torna insustancial tratar los restantes agravios traídos por Bodegas Esmeralda SA.

Por tanto, conforme los desarrollos hasta aquí referidos, corresponde hacer lugar al recurso de apelación de la accionante, revocar el pronunciamiento de la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, dejar sin efecto la resolución AD MEND 508/2023, y, consecuentemente, admitir la pretensión de reintegro de lo abonado en concepto de derechos de exportación, correspondiente a las operaciones ya referidas.

XVII.- Sentado lo anterior, 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"*, sent. del 15/5/2014, 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 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"*, resol. del 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- CSJN, en autos *"Cencosud"*, *cit.*, esp. Considerando 8º).

XVIII.- 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 las peticiones administrativas de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular:

-desde los reclamos ante la autoridad aduanera (del 12/12/2019) y hasta el 31/8/2022, según lo normado por la resolución del ex Ministerio de Hacienda 598/2019; y

-a partir del 1/9/2022 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; y

-a partir del 1/2/2024, conforme la tasa prevista en la resolución del Ministerio de Economía 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 señor fiscal general de Cámara, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad formulado por la exportadora respecto de la resolución ME 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. CSJN, *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 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. CSJN, *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 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 3/2024, no hizo efectiva impugnación alguna en tal sentido, por lo que nada cuadra agregar al respecto.

XIX.- 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 los fundamentos que anteceden, el Tribunal **RESUELVE**:

1º) admitir la apelación deducida por Bodegas Esmeralda SA, revocar el pronunciamiento del 17/4/2024 dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, dejar sin efecto la resolución AD MEND 508/2023, declarar -en el caso- la nulidad del decreto 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 XVI, XVII y XVIII;

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.

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

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 23/12/2024
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

#39463927#440346357#20241222183736080