CAF 044701/2025

“BODEGAS ESMERALDA SA (TF 113908007-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 30 de marzo de 2026.- VS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Que mediante el pronunciamiento de fecha 23/05/2025, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución nro. 377/2023 AD MEND, recaída en las Actuaciones Administrativas Nro. 17445-1096-2019 en cuanto dispuso denegar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Bodegas Esmeralda S.A.

Para así resolver, sostuvo que, las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por ese Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: *“ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”.*

En tales condiciones, consideró que debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados por la actora en relación con las destinaciones involucradas en estas actuaciones, en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018, que estableció el derecho de exportación cuestionado.

Por último, impuso las costas a la actora (v. págs.1318/1321 del DEO: 21033540 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 20/11/2025).

II. Que, disconforme con lo resuelto, la parte actora interpuso recurso de apelación con fecha 23/06/2025, fundándolo en idéntica fecha (ver fs. 1324 y 1333/1351, respectivamente, del expediente administrativo),

Corrido traslado, la parte demandada replicó los fundamentos de su contraria con fecha 08/08/2025 (ver. Fs. 1413/1461)

Asimismo, el 11/07/2025 apeló el Fisco Nacional, y fundó su recurso en ese acto (ver fs. 1401/1407 del expediente administrativo); pero en atención a los motivos de la presentación, el Tribunal Fiscal de la Nación lo tuvo por no presentado (ver pag.1514 e informe de pág. 1516 del DEO: 21033540 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 20/11/2025).

Con fecha 22/12/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal General.

III. Apelación de la firma actora**:**

Solicitó se haga lugar al recurso de apelación y se revoque la sentencia apelada en todas sus partes y, en consecuencia, se revoque la Resolución Nro. 377/2023 (AD MEND) de fecha 23 de agosto de 2023, por la cual se denegó la devolución de los tributos abonados indebidamente por su parte al servicio aduanero en concepto de derechos de exportación por la suma de $216.728,77 (PESOS DOSCIENTOS DIECISEIS MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO CON SETENTA Y SIETE CENTAVOS), con más los intereses previstos en el artículo 811 del CA, hasta la fecha de su efectivo pago, con expresa imposición de costas a la Dirección General de Aduanas.

Señaló que los tributos cuya repetición se solicita fueron abonados indebidamente por aplicación del Decreto PEN Nro. 793/2018 que fijó, hasta el 31 de diciembre de 2020, una alícuota de derechos de exportación del 12% a las operaciones de exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), con un tope de $3 o $4 por cada dólar estadounidense del valor imponible.

Manifestó también que tal modificación, introducida por el Decreto 793/2018 es 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 tiene aplicación retroactiva.

Asimismo, fundó su defensa en la doctrina fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Camaronera Patagónica S.A. c/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 15 de abril de 2014 y en

consecuencia, solicitó la devolución por parte del Fisco de las sumas indebidamente abonadas en concepto de derechos de exportación fijados por el Decreto PEN N° 793/18 en las operaciones objeto de autos, registradas desde la entrada en vigencia del Decreto el 4 de septiembre de 2018 hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467, el 13 de diciembre de 2018.

Expresó que durante el mes de diciembre de 2019 Bodegas Esmeralda S.A. requirió ante la Dirección General de Aduanas de Mendoza la devolución de tributos a la exportación abonados en demasía con relación a los Permisos de Embarque Nros. 18 038 EC01 020379 U, 18 038 EC01 020383 P, 18 038 EC01 020513 K, 18 038 EC01 021119 N, 18 038 EC01 021268 S y 18 038 EC01 021437 Z, por considerar inconstitucional el establecimiento de los derechos de exportación por parte del Decreto N°793/2018.

Añadió que, contra las solicitudes de repetición invocadas, si bien el servicio aduanero reconoció expresamente la existencia de las operaciones aquí involucradas y el pago de los derechos de exportación efectuado por Bodegas Esmeralda S.A., denegó lo requerido.

Finalmente, contra la medida adoptada por el servicio aduanero, interpuso recurso de apelación ante el *a quo*, a fin de que, con fundamento en la invalidez del Decreto 793/2018 por aplicación del precedente “Camaronera Patagónica S.A.” antes citado, se revoque la resolución apelada y se ordene la devolución de las sumas reclamadas.

Finalmente señaló que correspondía hacer lugar a las solicitudes de repetición interpuestas puesto que:

a) los derechos de exportación son impuestos, y se rigen por el principio de legalidad en materia tributaria;

b) el principio de legalidad en materia tributaria no cede ni siquiera cuando se actúa mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Carta Magna.

Las normas citadas por el decreto 793/18 como fuentes de la competencia del Poder Ejecutivo Nacional para fijar derechos de exportación (art.755 del CA, apart. 1 y 2; ley 26.939; inc. 1 y 2 del art. 99 de la C.N.; y leyes 27.428 -modificatoria de la Ley Nº 25.917-, 27.429, 27.430 y 27.431) no autorizan al Poder Ejecutivo a fijar derechos de exportación, ni establecen una clara política legislativa a su respecto.

c) la mayoría de la Corte Suprema consideró en el fallo “Camaronera Patagónica S.A.” que la inconstitucionalidad de la Resolución MEI N° 11/02 se limitaba al período transcurrido entre su entrada en vigencia y la entrada en

vigencia de la Ley N° 25.645 (el 24 de agosto de 2002) al considerar que esta ley había ratificado los términos de la resolución cuestionada dando rango legal a sus disposiciones

En el caso, el período en cuestión abarca desde la entrada en vigencia del decreto 793/18 (B.O. 04/09/2018), hasta la entrada en vigencia de la ley 27.467, el 13 de diciembre de 2018, que expresamente ratificó dicho decreto.

d) los fundamentos expuestos en la solicitud de repetición ya han tenido acogida favorable por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, sentencia del 15/04/14 en la cual se declaró la inconstitucionalidad de la Resolución N° 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura, que sobre la base de las facultades delegadas en el Poder Ejecutivo por el artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) había fijado derechos de exportación para consumo de diversas mercaderías.

Indicó que en el caso de autos concurren exactamente las mismas circunstancias analizadas por la Corte respecto de la Resolución 11/02, y en consecuencia, pueden concluirse respecto a dicho decreto lo mismo que el Alto Tribunal concluyó respecto de la Res. 11/02: el silencio guardado por el Congreso de la Nación en las normas citadas en los considerandos del decreto aquí impugnado, en cuanto a los elementos esenciales de los derechos de exportación a fijar –o al menos un límite máximo a nivel cuantitativo–, así como la total ausencia de una clara política legislativa al respecto coloca al decreto impugnado a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados.

De otra parte, impugnó la tasa fijada por la Resolución 559/22 por ser irrisoria y violatoria de la propiedad privada de su parte, así como también la tasa de interés fijada por la Resolución 199/2025 del Ministerio de Economía, por considerarla manifiestamente irrisoria y alejada de la realidad económica vigente. En consecuencia, solicitó que se disponga que la tasa de interés prevista en el art. 811 del Código Aduanero sea la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina, y no la prevista por las Resoluciones Nros. 559/2022 y 199/2025.

En función de lo expuesto, consideró que correspondía admitir su pedido de repetición y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada en todas sus partes y ordenar la devolución de las sumas a repetir, con más los intereses previstos en el artículo 811 del CA, calculados de conformidad a la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina.

IV. Que, en primer lugar, cuadra advertir que no se encuentra controvertido en autos que para concretar las exportaciones documentadas entre

el 24/09/2018 al 09/10/2018 mediante las destinaciones objeto del recurso, la actora efectuó el pago de la suma de $216.728,77 en concepto de derecho de exportación del total de las destinaciones indicadas, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/9/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones de consumo.

V. Que puesto ello de relieve, en el *sub examine* la firma actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados con posterioridad al dictado del Decreto Nº 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.467.

En tales condiciones, la cuestión a resolver en estos actuados resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en la causa “Molfino Hermanos S.A. (TF 32275313-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, expte. N° 13.598/2025, sentencia del 4/07/2025 (ver específicamente Considerandos V a XI), a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad. El texto íntegro del pronunciamiento puede ser consultado en la página de la CSJN, en el link “Causas en Trámite - Consulta de Expedientes” (www.csjn.gov.ar).

En esa oportunidad, este tribunal, por aplicación del precedente "Camaronera Patagónica" de la CSJN decidió que resultaba incompatible con el texto constitucional la fijación de derechos de exportación por medio de un decreto del Poder Ejecutivo Nacional y que la norma posterior que había pretendido convalidarlos sólo pudo haber tenido el efecto de instituir los mencionados tributos *ex nunc*.

Por lo que, en definitiva, corresponde dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la 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 (oficializadas entre el 24/09/2018 al 09/10/2018), 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).

VI. Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA - TF 29.535-A c/DGA", del 15/05/2014), cabe remitir –en lo que resulte pertinente–,

a lo decidido por este Tribunal en la causa “Molfino”, del 4/07/2025 (considerando XII), más arriba citada, entre otros.

VII. 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 Resoluciones ME n° 559/2022 y 199/2025, 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 las resoluciones ME 559/2022 y 199/2025, conculcarían sus derechos constitucionales.

En definitiva, BODEGAS ESMERALDA S.A. 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 las resoluciones del Ministerio de Economía 559/2022 y 199/2025 que -por tanto, según fuera previamente indicado- han de ser aplicadas 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.

VIII. 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, VI y VII, 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: 30/03/2026
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

#40729338#493979340#20260327133955320