República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-121530480-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 31 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA EX-2025-97315587- -APN-SGASAD#TFN ("ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA")

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia B. Sarquis (subrogante), con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2025-97315587- -APN-SGASAD#TFN (**"**ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA**").

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Mediante RE-2025-97314385-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2025-583-E-ARCAADSALT#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en el expediente EX-2023-02229849-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI. La referida resolución es apelada por denegar la repetición de la suma de Pesos Tres Millones Doscientos Cuarenta y Un Mil Cuatrocientos Noventa y Nueve con 37/100 ($3.241.499,37) abonada en concepto de derechos de exportación –establecidos conforme el decreto 793/2018-, con más sus intereses, correspondiente al permiso de embarque (PE) 18053EC01001375M. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Entendiendo que es aplicable al caso, cita el fallo de la Corte Suprema in re "Camaronera Patagónica", del 14.04.14. Plantea que el pago efectuado en cada permiso de embarque resulta sin causa, cuyo importe debe ser restituido por cuanto los derechos de exportación del decreto 793/18 resultan violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, siendo su exigencia ilegítima hasta la vigencia de la ley 27.467, que les diera rango legal a tales tributos. Referencia que la ley 27.467 entró en vigencia con fecha 12.12.18, ocho días desde su publicación en Boletín Oficial y con posterioridad a la oficialización de los PE. Señala que los derechos de exportación son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas. Por ello, entiende que se debe tener en cuenta una serie de derechos y garantías, explícitos e implícitos, a favor de los obligados tributarios. Considera afectado en este caso el principio de legalidad, que constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal. Hace mención de que el art. 755 del Código Aduanero ("CA") expresamente dispone que el Poder Ejecutivo está facultado para gravar con un derecho la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada, desgravar mercadería gravada o modificar el derecho de exportación establecido. Cita numerosa jurisprudencia

firme de las Cámaras Federales y de la Corte Suprema. Entre esos antecedentes, menciona que las Cámaras Federales de Rosario y Comodoro Rivadavia, dispusieron la ilegitimidad del decreto 793/18 y que el recurso extraordinario presentado por el Estado Nacional, en ambos casos, fue rechazado por CSJN. Continúa reseñando que, al momento de presentación del presente recurso, ya se expidieron a favor de la acción de repetición en causas similares, cuatro de las cinco Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal Contencioso y Administrativo. Hace referencia al dictamen del Fiscal General de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, concluyendo sus fundamentos en que corresponde dejar sin efecto la exigencia de tributos derivada de la aplicación del acto administrativo (decreto 793/18), por cuanto no se ajusta su texto constitucional y resultar contrario a la división de poderes y al principio de reserva de ley en materia tributaria. Deja planteada la inconstitucionalidad de la exigencia de los derechos de exportación instauradas por el decreto en cuestión a las destinaciones de exportación de su representada. Finalmente ofrece prueba, autoriza, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 08.10.25 mediante el IF-2025-112231008-APN-DTD#JGM y, acompaña las actuaciones administrativas. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos y la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera”, la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal y refiere a su limitación para declarar la inconstitucionalidad solicitada (art. 1164 del CA). En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada, atento a que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” y los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con costas a la actora.

III.- El 27.10.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas EX-2023-02229849-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI se iniciaron el día 13.09.23 con motivo del pedido de solicitud de repetición presentado por la firma ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA con relación a los PE 18053EC0101344X, 18053EC01001412E, 18053EC01001345J, 18053EC01001367N, 18053EC01001375M, 18053EC01001377Y, 18053EC01001425X, 18053EC01001378P, 18053EC01001399S y 18053EC01001468P. Realizados diferentes pases a los fines darle curso a la tramitación del expediente electrónico, con fecha 07.03.24 ante la solicitud presentada, previo a todo trámite, se le requiere a la firma acompañar constancia de Clave Bancaria Unificada (CBU) a los fines de cumplimentar con el anexo de la Res. Gral. 2365/07 y a fijar domicilio dentro del radio de la jurisdicción de Aduana Salta, lo que cumple conforme IF-2024-00716548-AFIP-SESUADSALT#SDGOAI de fecha 21.03.24 y, en igual fecha, mediante IF-2024-00720801-AFIP-ADSALT# SDGOAI se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. Con fecha 11.04.24 la Sección Inspección Ex –ante (AD SALT) emite el informe IF-2024-00888087-AFIP-SIEAADSALT# SDGOAI y con fecha 24.06.24 la Sección Económico Financiera (AD SALT) emite el informe IF-2024-01759282-AFIP-SEFIADSALT#SDGOAI. Se agregan print de pantalla y con fecha 15.07.24 se elevan las actuaciones a la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior (SD GOAI). Con fecha 20.08.24 se emite el dictamen 132/2024 (AD JURI 1) y con fecha 07.10.24 el servicio jurídico emite dictamen IF-2024-03407046-AFIP-DVDRTA#SDGASJ. Con fecha 21.07.25 mediante providencia PV-2025-02745627-ARCA-ADSALT# SDGOAI se dispone la formación de expedientes individuales, desglosando la actuación SIGEA 12042-16-2024 por cada uno de los permisos de embarque.

Se deja constancia que el documento por el cual se cumple en acompañar las actuaciones administrativas involucradas en la presente causa, no se encuentra escaneado en su totalidad, siendo este último el documento descripto el que contiene. Asimismo, el documento no tiene archivos embebidos.

V.- Corresponde resolver en la causa si la resolución RESOL-2025-583-E-ARCAADSALT#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA, en concepto de derechos de exportación abonados con relación, al PE 18053EC01001375M (**oficializado el 08.10.18**) se ajusta a derecho. Mediante el referido PE la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte in re "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29/10/2021, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan todos los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, opino que en este caso, **pese a que votaré en sentido contrario por aplicación del plenario del tribunal**, hubiera correspondido: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04/09/2018 y 04/12/2018 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total reclamada de Pesos Tres Millones Doscientos Cuarenta y Un Mil Cuatrocientos Noventa y Nueve con 37/100 ($3.241.499,37) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VII.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26/04/2022, este tribunal por el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA SA C/DGA S/RECURSO DE APELACIÓN", por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: "(…) 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". Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA.

VIII.- En cuanto a las costas considero que, al decidirse la causa por aplicación de un plenario del tribunal y no habiendo sustanciación del caso deben imponerse por su orden.

IX.- Por ello **VOTO POR**:

Confirmar la resolución RESOL-2025-583-E-ARCAADSALT#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en las actuaciones administrativas EX-2023-02229849-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA, costas por su orden (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan Manuel Soria en cuanto confirma la resolución RESOL-2025-583-E-ARCAADSALT#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en el EX-2023-02229849-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, que rechaza el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA. Ello así por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-**

VOCXIX#TFN), de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "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".

Disiento de la imposición de costas por su orden propuesta por el Vocal preopinante toda vez que considero que las costas deben ser impuestas a la actora vencida conforme el principio general establecido en el art. 1163 del Código Aduanero, no existiendo –a mi criterio- ninguna circunstancia para apartarse del mismo y máxime considerando que la apelación fue interpuesta con posterioridad al Plenario de este Tribunal -referido "ut supra"- que resuelve la cuestión planteada en autos.

ASI LO VOTO.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez. A fin de dirimir el aspecto de las costas, en el cual discrepan los distinguidos Vocales preopinantes; y con fundamento en las particularidades de la cuestión -resuelta mediante la aplicación del Plenario del Tribunal- considero que deben ser impuestas por su orden. Así lo voto.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución RESOL-2025-583-E-ARCAADSALT#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en las actuaciones administrativas EX-2023-02229849-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA, costas por su orden (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.31 15:16:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.31 15:18:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.31 16:35:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.31 16:36:29 -03:00