CAF 38930/2025

ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA (TF 127748896-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 6 de marzo de 2026.- VS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Que mediante el pronunciamiento de fecha 31/03/2025, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución RESOL -2024-76-AFIPADSALT#SDGOAI, dictada por la Jefa de Sección de la Aduana de Salta en el EX 2023-02310388 -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma ALLIANCE ONE TOBACCO ARGENTINA SA en relación con los Permisos de Embarque 18053 EC01 01777 S, 18053 EC01 01766 Z, 18053 EC01 01782 Y, 18053 EC01 01792 P, 18053 EC01 01771 M y 18053 EC01 01779 U.

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

Para así resolver, sostuvo que mediante 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"*, quedando aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma.

Señaló que el art. 82 de la ley 27.467 funciona (por el modo en que se encuentra redactado - *mantendrán su validez y vigencia*-) como una norma especial de vigencia inmediata -desde su publicación en el Boletín Oficial el 04.12.18- en cuanto ratifica el decreto 793/18 y le otorga estatura legal a las alícuotas que establece.

Destacó también que el art. 82 de la ley 27.467 dispone expresamente que el decreto 793/18 "mantendrá" validez y vigencia; ello implica una clara voluntad del legislador de ratificación, con vigencia inmediata, del referido decreto, prescindiendo de las normas generales de vigencia diferida del Código Civil -aplicables a ley 27.467 por no tener normas de entrada en vigencia-.

Por ello, atento a las fechas de oficialización de los PE involucrados -06.12.18 y el 11.12.18- y 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 por gozar las alícuotas establecidas por el decreto 793/18 de fuerza legal desde el 04.12.18, dada la sanción de la ley de presupuesto 27.467 con su art. 82.

Por último y en cuanto a las costas, advirtió que la ley 27.467 no contiene un artículo que disponga su fecha de entrada en vigencia con lo cual, rigiendo las normas del Código Civil, su vigencia general tuvo lugar después del octavo día de su publicación oficial (art. 5 del Código Civil). -lo que podría considerarse incluyendo a su art. 82 ratificatorio del decreto 793/18-; recién a partir del sábado 12.12.18. Con ello, las fechas críticas de los PE 18053 EC01 01777 S, 18053 EC01 001766 Z, 18053 EC01 001782 Y, 18053 EC01 001792 P, 18053 EC01 001771 M y 18053 EC01 001779 U a los fines de fijar alícuota (entre el 06.12.18 y el 11.12.18) pudieron considerarse por la parte actora como ocurridas dentro del período de invalidez del decreto 793/18, que computaría desde el 04.09.18 hasta el 12.12.18; ello invalidaría las alícuotas aplicadas por el SIM de la Aduana para los referidos PE; y tratándose la entrada en vigencia de la ley 27.467 de una cuestión controvertible -por la redacción de su art. 82 y la falta de norma de entrada en vigencia de la ley 27.467-, aplicándose el art. 5 del Código Civil, las costas de esta causa se imponen por su orden. (v. págs.295/299 del DEO: 20559342 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 20/10/2025).

II. Que, disconforme con lo resuelto, la parte actora interpuso recurso de apelación y lo fundó con fecha 03/04/2025 (ver fs. 305/341 del expediente administrativo).

La demandada apeló y fundó sus agravios el 19/05/2025 (fs.399/404 de las actuaciones).

Corridos los pertinentes traslados, el Fisco Nacional contesta agravios en fecha 28/04/2025 (ver fs. 351/392 del expediente administrativo); y la actora replicó el recurso el 27/06/2025 (ver fs.409/411 de las actuaciones e informe de fs. 417 del DEO: 20559342 - Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 20/10/2025).

Con fecha 26/11/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal General.

III. Apelación de la firma actora:

En primer lugar, la parte actora refirió, sintéticamente, que para concretar las exportaciones sobre las cuales se inició la acción de repetición, se vio obligada a pagar derechos de exportación, que habían sido establecidos por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional Nº 793/2018.

Señaló que el 04/09/2018 se publicó en el Boletín Oficial el Decreto 793/2018 del Poder Ejecutivo Nacional el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo.

Destacó también que el 04/12/2018, con la publicación de la ley 27.467, se establecieron legalmente y en cumplimiento con las disposiciones constitucionales, los derechos de exportación exigidos a su parte.

Indicó que la ley 27.467 entró en vigencia a los ocho días de su publicación, es decir, el 12/12/2018.

Sostuvo que la exigencia de los derechos de exportación formulada entre el 04/09/2018 y el 12/12/2018 con fundamento en el acto administrativo citado, resultaba inconstitucional por ser violatoria de la garantía de reserva de ley en materia tributaria prevista en la Constitución Nacional; y en virtud de ello inició la acción de repetición prevista en el art. 1068 y ss. del Código Aduanero, a fin de obtener la íntegra devolución de los derechos de exportación indebidamente exigidos por la DGA con fundamento en las disposiciones del Decreto 793/2018, en relación a las exportaciones cumplidas con anterioridad al 12/12/2018.

Expresó además que no ha sido objeto de controversia que el pago de los derechos de exportación resultaba condición necesaria para la concreción de las ventas al exterior y de allí el carácter coactivo e inevitable para su parte, en tanto no le era posible documentar las exportaciones si el tributo no era pagado previo al embarque.

Asimismo, indicó que la decisión del Tribunal Fiscal apelada remite a los fundamentos y conclusiones arribadas en el Acuerdo Plenario del 26 de abril de 2022 dictado en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación” (EX2020-24600163-APN-SGASAD#TFN).

Explicó, en síntesis, que el referido plenario sostiene:

- el decreto 793/2018 es un reglamento ejecutivo dictado en el ejercicio de una delegación impropia de facultades legislativas habilitada en los términos del artículo 755 del Código Aduanero;

- la delegación impropia de facultades legislativas resulta permitida en cuestiones específicamente aduaneras, pues presenta contornos o aspectos peculiares distintos y variables que lleva a optimizar el sentido y alcance del principio de legalidad;

-el artículo 755 del Código Aduanero ha sido incluido en el Digesto Jurídico Argentino (Ley 26.939) y considera que se ha ratificado la delegación impropia del Congreso Nacional al Poder Ejecutivo Nacional para fijar los derechos de exportación;

-el decreto 793/2018 en tanto norma delegada debió haber sido objetado o rechazado por el Poder Legislativo en los términos de la ley 26.122, lo que no ha

ocurrido en momento alguno y de allí que debe considerarse válido y vigente al momento en que su parte efectuara el pago.

Expresó además que, adicionalmente, el citado precedente señala que:

-se ha reconocido naturaleza tributaria a toda contribución patrimonial de carácter coactivo y de acuerdo con ese temperamento correspondería la sujeción al principio de legalidad en materia tributaria (artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional), con las limitaciones para su ejercicio por el Poder Ejecutivo Nacional (artículos 76 y 99 CN);

- el principio de legalidad resulta relativo, toda vez que existen obligaciones patrimoniales económicas, regidas por el derecho público y cuyo tratamiento constitucional no impone la observancia del principio de reserva de ley;

- el artículo 755 del CA no es una norma tributaria, ni tampoco es una ley delegante en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, la que deberá diferenciarse de las normas de carácter tributario;

-la Corte Suprema siempre encontró el fundamento de las delegaciones impropias en el entonces articulo 86 inc. 2° de la CN (hoy el 99 inc. 2), de modo que no existirían en la jurisprudencia la categoría de reglamentos delegados sino solamente los reglamentos ejecutivos;

Finalmente, indicó que la sentencia sostiene que la ley 27.467 habría entrado en vigencia el 4 de diciembre de 2018 y no el 12 de diciembre de 2018, que es el octavo día de su publicación.

Al respecto, manifestó que tal argumento no encuentra fundamento en la normativa aplicable citada y que no existe un vacío legal sobre la cuestión ni cuestiones sujetas a interpretación, toda vez que las normas sobre la entrada en vigencia de las normas son claras.

Refirió además que la sentencia apelada omite jurisprudencia firme relevante de la Cámara Federal y de la CSJN sobre las cuestiones planteadas, intentando diferenciar el caso aquí planteado de la sentencia del 15 de agosto de 2014, dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Camaronera Patagónica”

Realizó una síntesis de diversos pronunciamientos que consideró relevantes en tal sentido.

De otra parte, expresó que la cuestión planteada no se refiere a la posibilidad del Estado Nacional de gravar las exportaciones con tributos, sino solo a ciertas retenciones percibidas indebidamente durante un periodo corto de tiempo (cuatro meses).

Asimismo, manifestó que no es razonable sostener la existencia de una delegación amplia en materia de derechos de importación, sino que, por el contrario,

esa delegación se encuentra acotada por los tratados internacionales suscriptos por la República Argentina como ocurre con el GATT, la ALADI y el Mercosur.

Refirió que las normas del Decreto 793/2018 de manera alguna cumplen con los estándares constitucionales, porque la norma delegante invocada (artículo 755 CA) no establece los aspectos relacionados con las alícuotas máximas y mínimas, con el tiempo de su vigencia y una precisa descripción de las situaciones que pueden desencadenarlo y enfatizó que el artículo 755 del C.A. no puede ser considerado una norma delegante válida, por no cumplir con los recaudos constitucionales impuestos para que el ejercicio de las facultades por el Poder Ejecutivo Nacional que permitan considerarlo un reglamento ejecutivo.

Sostuvo que sólo a partir del 12 de diciembre de 2018, con la entrada en vigencia de la Ley 27.467, los derechos fueron legítimamente exigidos, por lo cual la DGA debe proceder a la integra devolución de cualquier suma percibida con anterioridad a dicha fecha; y en ese orden, consideró que la citada ley de presupuesto no entró en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial (04/12/2018), como lo sostuvo el Tribunal Fiscal, sino ocho días después (12/12/2018).

Señaló que la Corte Suprema de Justicia no declaró la inconstitucionalidad de las leyes ratificatorias, solo la privó de efectos para convalidar retroactivamente una norma insanablemente nula, como es en el caso el Decreto 793/2018

IV. Apelación de la parte demandada:

La recurrente cuestionó, únicamente, el modo en que fueron distribuidas las costas.

Para dar fundamento a su postura, destacó que el fallo recurrido confirma en su totalidad la resolución aduanera, por lo tanto, correspondía estar a lo así previsto por el artículo 68 del CPCCN y en el artículo 1163 del Código Aduanero.

V. Que, en primer lugar, cuadra advertir que no se encuentra controvertido en autos que para concretar las exportaciones documentadas entre el 06/12/2018 y el 11/12/2018, mediante las destinaciones: 18053EC01001766Z, 18053EC01001771M, 18053EC01001777S, 18053EC01001782Y, 18053EC01001792P y 18053EC01001779U, la actora efectuó el pago de la suma de $ 5.720.347,97 en concepto de derechos 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.

VI. Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde 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 establecía 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 (Conf. autos CAF 39513/2025 “PBB POLISUR SRL (TF 40655042-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” esta Sala, 20/02/26).

VII. Que, puesto de relieve ello, en cuanto al fondo de la cuestión, corresponde señalar que por medio del Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero - aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1 y 2. CN)- “[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)” (art. 1). Y, asimismo, estableció que “[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de PESOS CUATRO ($4) por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda” (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente -en lo que al caso interesa-, la Ley n° 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que “en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al

2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha" (art. 81).

Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades"*. (conf. esta Sala, autos "PBB POLISUR" cit.)

VIII. Que la corte Suprema de Justicia en la causa "*Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo" (Fallos: 337:338)*, del 15 de abril del 2014, analizó la validez de la Resolución N° 11/02 por la que se fijaron ciertos "derechos a la exportación" para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

El Máximo Tribunal destacó que *"el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución"*.

Asimismo, expuso que, si bien resulta admisible que el Congreso de la Nación atribuya ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, *"la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo*".

Sostuvo que el Poder Legislativo "*dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia.*

Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1°) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994".

Expuso que *"[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron*". Y, concluyó que *"la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para*

privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia".

A partir de ello, determinó que "*la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe 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 rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal".* (conf. esta Sala, autos "PBB POLISUR" cit.)

IX. Que, tal como la Corte Suprema expresa en "Camaronera", 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 se 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.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el art. 755 del C.A., en cuanto dispone*:"[e]n 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"*, no alcanza para dar validez al decreto Nº 793/2018.

Adviértase que el Decreto Nº 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución. (conf. esta Sala, autos "PBB POLISUR" cit.)

X. Que sentado ello, en relación con las destinaciones objeto de autos (18053EC01001766Z, 18053EC01001771M, 18053EC01001777S, 18053EC01001782Y, 18053EC01001792P y 18053EC01001779U) oficializadas entre el 06/12/2018 y el 11/12/2018, corresponde hacer lugar al recurso intentado por la actora, revocar el fallo recurrido y admitir la repetición intentada.

XI. 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), entre otros.

Y, en orden al alcance de la condena, se dispone que el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde la petición administrativa de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular según las tasas vigentes para cada período (esta Sala "Molfino", cit., Considerando XIII).

XII. 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). Estas mismas circunstancias determinan -de por sí- el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

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 IX, X y XI; 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 (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI