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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-30800854-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 38.950-A; LDC Argentina S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia Beatriz Sarquis (subrogante en la Vocalía de la 14a. Nominación), a fin de resolver en los autos caratulados **"LDC Argentina S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 38.950-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma LDC Argentina S.A. interpone recurso de apelación contra la RESOL-2018-28-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca en marco de la actuación administrativa SIGEA 12607-618-2014. Mediante tal resolución se resolvió rechazar la solicitud de devolución de derechos de exportación supuestamente pagados en demasía, por un monto total de $381.608,01, en relación a la destinación de exportación 09040EC01000959P. Explica que con motivo de la exportación de autos se vio obligada a tributar la alícuota aplicada por el SIM, la que fue del 23%, de conformidad con lo establecido por las resoluciones 10/07, 367/07, 125/08, 64/08, 182/08 y la resolución conjunta 26 y 28/08. Manifiesta que dicha resolución es inconstitucional por ser contraria al principio de legalidad en materia tributaria, lo que según indica habría sido confirmado por la Corte Suprema ("CSJN") en el fallo "Camaronera Patagónica S.A.". Aclara que el recurso solo comprende la suma ingresada por encima de la alícuota del 20% fijada por la resolución ME 35/02, atento a que tal resolución si obtuvo aprobación legislativa. Se expresa sobre el marco normativo aplicable, haciendo un repaso de la evolución normativa en cuanto a los derechos de exportación fijados para la mercadería objeto de autos, concluyendo que ninguna de las resoluciones dictadas con posterioridad a la resolución ME 35/02 tuvo ratificación legislativa posterior a través de una ley formal. Sostiene que los derechos de exportación son impuestos y rige a su respecto el principio de legalidad en materia tributaria, que reserva al poder legislativo la facultad para crearlos. Cita doctrina y jurisprudencia que hace a su derecho. Luego, refiere puntualmente a la inconstitucionalidad de las resoluciones 10/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08, indicando que al momento de registrarse las DJVE objeto de autos ninguna de ellas fue objeto de ratificación legislativa, por lo que no correspondía el pago del incremento de los derechos de exportación por encima del 20%. Agrega que ninguna de las normas invocadas en los considerandos de dichas resoluciones contenía una clara política legislativa sobre las alícuotas a aplicar y cita nuevamente jurisprudencia. Realiza su interpretación sobre el fallo Camaronera Patagónica S.A., detallando su alcance e implicancias y explicando que la fecha a partir de la cual finaliza la cobertura legal de la legislación delegada es el 24.08.06. Indica que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y el Ministerio de la Producción no son los órganos competentes para fijar derechos de exportación, ya que aun en los supuestos donde se admita la delegación

legislativa ella debe recaer en el Presidente de la Nación, quien no puede transferir el ejercicio de dicha facultad delegada a otros funcionarios. Sostiene que este tribunal es competente para declarar la inconstitucionalidad planteada en el caso, desde que la CSJN ya se ha pronunciado al respecto en sentido favorable a su pretensión. Impugna la tasa de interés en pesos, realiza sus conclusiones, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** El Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 59/71). Efectúa una breve reseña de los hechos y realiza la negativa de rigor. En primer lugar, explica que los argumentos esgrimidos por la actora en su apelación fueron resueltos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Whirlpool Puntana S.A.". Luego refiere a la resolución ME 11/02, explicando que las exportaciones de marras han sido documentadas durante su vigencia, habiéndose dictado en marco de las funciones que acuerdan al poder ejecutivo los arts. 664, 666 y 755 del CA y la ley 25.561. Sostiene que la realidad imperante en el comercio internacional, traducida en la velocidad del intercambio de mercaderías, justifican la delegación en cabeza del Poder Ejecutivo a los efectos de establecer los aranceles y su *quantum* en función de los cambios producidos en el contexto internacional. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 72 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y no se hace lugar a la prueba ofrecida, toda vez que el sobre contenedor de la destinación de exportación 09040EC01000959P obra agregado en los actuados aduaneros. El 19.02.25 se elevan los autos a la Sala "E" y el 10.03.25 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 12607-618-2014 se inician con la interposición de la acción de repetición por parte de LDC Argentina SA, de fechas 16.12.14, a fin de obtener la restitución de las sumas que considera abonadas en exceso en concepto de derechos de exportación. Se agregan copias del PE 09040EC01000959P y *print* de pantalla del SIM y de afectaciones de pago (fs. 22/29). A fs. 32 se emite el informe de fecha 28.01.15, a fs. 33 la nota 11/15 (Secc. "V") y a fs. 34 la providencia de fecha 04.08.15 por la cual se intima a la firma a que ratifique o desista de la acción entablada. Se agrega el alcance 12607-618-2014/1. A fs. 35/42 la actora readecua su pedido de repetición y a fs. 43 se tiene por presentada la solicitud de repetición. A fs. 47 se agrega el sobre contenedor original. Se dictan a fs. 49 la Sección Econ. Financiera la nota 079/2017 (SEC EC. FIN. AD NECO) de fecha 08.05.17, a fs. 50 la Sección Sumarios la nota 58/17 (SUM NECO) de fecha 17.07.17 y a fs. 51 la nota 204/17 (AD NECO) de fecha 21.07.17 en que se comparte el criterio de fs. 32, en cuanto no sería procedente hacer lugar a lo peticionado por el interesado. A fs. 56 la Aduana de Necochea adjunta planilla de devolución y eleva los actuados a los fines de proseguir su trámite. A fs. 59/60 se emite el dictamen 51/2018 (DV RJU3) fechado el 02.02.18 y a fs. 61/62 la resolución que aquí se apela.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada, en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por la firma LDC Argentina S.A. en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación al 09040EC01000959P, se ajusta a derecho.

Mediante dicho PE la actora documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1001.90.90.110B –A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Trigo Pan Los demás – Los demás: TRIGO Y MORC AJO (TRANQUILLÓN)- abonando los derechos de exportación liquidados por el SIM, que fue del 23%.

De modo liminar, cabe precisar que la exportación de autos se encuentra gobernada por la ley 21.453, con lo cual su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta -**10.11.09** para el PE de autos- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

La actora cuestiona la validez de las resoluciones 10/07, 367/07, 125/08, 64/08, 182/08 y la resolución conjunta 26 y 28/08, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica"

(Fallos: 337:388) del 15.04.14. En esta línea, manifiesta que la única normativa que tuvo refrenda legislativa -y sería por ende constitucional- fue la resolución ME 35/02 (BO: 08.04.02), que según refiere estableció una alícuota del 20% para la PA objeto de autos.

V.1.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad a la resolución ME 35/02 se dictó el decreto 509/07 (BO: 23.05.07) que mantuvo, para la PA de autos, la alícuota de derechos de exportación en un 20% (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto). Luego se dictó la resolución 369/07 (BO: 09.11.07), que estableció para la PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 28% (art. 1 y Anexo). Posteriormente, se pretendió implementar las llamadas alícuotas móviles –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 125/08 (BO: 12.03.08)-, y luego variables –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 64/08 (BO: 02.06.08)-. Más tarde, se dictó la resolución 182/08 (BO: 21.07.08), que restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 28% que había sido establecida por la mencionada resolución 369/07. Seguidamente, mediante el dictado de la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 (BO: 23.12.08), se redujo la alícuota establecida para la PA de autos al 23%.

Sobre la validez constitucional del *iter* normativo descripto precedentemente –previo a la resolución conjunta 26/08 y 28/08-, conforme la jurisprudencia de la Corte Suprema en "Camaronera Patagónica", esta Sala E se ha expedido, de modo unánime, en la causa "LDC ARGENTINA S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación" Expte. 38.204-A (sentencia que puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B038.204- A.pdf), a cuyos fundamentos remito y los cuales se consideran integrando la presente sentencia.

En lo que aquí interesa, tal decisorio ratifica que la resolución (MEyP) 369/07 (BO: 09.11.07) –posterior al decreto 509/07 (BO: 23.05.07)- posee una validez constitucional que se remonta al **16.01.08**, oportunidad en la cual fue inequívocamente ratificada por la ley 26.351, en cuanto tuvo como fin asegurar la recaudación del aumento de alícuotas dispuesto por la mencionada resolución (ver puntos **VI.2., VI.3.** y **VI.4.** del citado fallo).

Dicha vigencia y validez legal de la alícuota del 28% establecida por la resolución MEyP 369/07 fue ininterrumpida, salvo en el periodo en que se implementaron las llamadas alícuotas móviles (resoluciones -MEyP- 125/08 y 64/08, de reconocido rechazo legislativo), siendo reestablecidas por la resolución 182/08; esto último como consecuencia del dictado del decreto 1176/08 (BO: 21.07.08), que cristalizó la voluntad del Congreso de rechazar la resolución 125/08 para retornar al régimen de alícuotas previo.

En conclusión, la alícuota del 28% establecida por la resolución 369/07 para la mercadería ubicada en la PA de autos posee validez constitucional y legal desde el **16.01.08** y hasta el **23.12.08** (salvo el período de alícuotas móviles de la resolución 125/08), fecha la última en la cual la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 fijó una alícuota del 23%, reduciendo la del 28 %.

Cabe destacar que por los fundamentos expuestos en el referido precedente de esta Sala E "LDC ARGENTINA S.A." Expte. 38.204-A (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B038.204 -A.pdf) las resoluciones 369/07 y 182/08, como la alícuota del 28% -previa a la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08- son constitucionalmente válidas, en tanto cumplieron con el test de constitucionalidad fijado por la Corte Suprema en el precedente "Camaronera Patagónica" del 15.04.14.

V.2.- Aclarado ello, resta determinar si la alícuota aplicada por el SIM en la operación de exportación se ajusta a derecho.

Mediante la operación de exportación documentada mediante el PE 09040EC01000959P la actora abonó los derechos de exportación a una alícuota del 23%, de acuerdo a lo establecido por la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08, atento a que la fecha de cierre de venta fue el **10.11.09**.

Se recuerda aquí que la referida resolución **redujo** la alícuota establecida para la PA de autos del 28% (constitucionalmente válida conforme los fundamentos expuestos *supra*, al haber sido fijada por las resoluciones 369/07 y 182/08) al 23% -alícuota efectivamente abonada por la actora-. Siendo ello así no se advierte en el caso ninguna

afectación al derecho de propiedad de la actora.

Por el contrario, para que se vea afectado dicho derecho -por violación al principio de legalidad en materia tributaria- se requiere una incidencia *lesiva* del Poder Ejecutivo sobre tal derecho. En el caso tenemos una alícuota constitucional y legal previa -del 28%- que, con la resolución impugnada, fue reducida por el PEN al 23%, *beneficiando* así a la actora que vio disminuida su carga tributaria de aquella que legalmente percibía el Poder Ejecutivo.

La intervención del Congreso para modificar alícuotas de derechos de exportación no resulta ineludiblemente exigible -en general y respetando siempre el principio de igualdad- cuando tal modificación -o el de otro elemento esencial del tributo- no incide o lesiona el derecho de propiedad de los contribuyentes afectados por tal modificación. Es lo que sucede en este caso, donde el Poder Ejecutivo -unilateralmente- **redujo** la alícuota y la carga tributaria consecuente que el contribuyente pagaba. En el caso, el derecho de propiedad del contribuyente, por efecto de la reducción de alícuotas legales, pasó a gozar de una mayor plenitud, expandiéndose respecto de la medida en la que -legalmente- estaba afectado previo a la intervención del Poder Ejecutivo; el Poder Ejecutivo alivió su carga fiscal con el dictado de la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08. En consecuencia, corresponde rechazar los agravios expuestos por la actora respecto de esta operación de exportación y confirmar la resolución 28/18.

VI.- *Costas*: En relación a las costas, deben imponerse en el orden causado atento las particularidades de la cuestión debatida y no haberse resuelto la disputa con base en argumentos expuestos por las partes (art. 1163 del CA).

VII.- Por todo lo anterior **VOTO POR:**

Confirmar la resolución RESOL-2018-28-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12607-618-2014, con costas por orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto del Dr. Juan Manuel Soria.

II.- Que, en particular, adhiero al argumento expuesto en el punto VI.2 de su voto en cuanto considera que la resolución conjunta del Resolución Conjunta 26/2008 del Ministerio de Producción y Resolución Conjunta 28/2008 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, al reducir la alícuota establecida para la PA de autos del 28% al 23% -alícuota efectivamente abonada- produjo un claro beneficio a la actora, por lo que no se advierte en el caso ninguna afectación a su derecho de propiedad.

III.- Dicho ello, y atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, corresponde en este punto dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas –circunstancia que no se ha producido en el caso de autos-, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

IV.- Que cabe aclarar que, a criterio del suscripto, no es factible extender al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención “a posteriori” del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa.

V.- Aclarado ello, y avanzando en la cuestión de fondo planteada en autos, corresponde señalar que con posterioridad a la Resolución ME 35/02 se dictó el decreto 509/07 (BO: 23.05.07) que mantuvo, para la PA de autos, la alícuota de derechos de exportación en un 20% (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto). Luego se dictó la resolución 369/07 (BO:

09.11.07), que estableció para la PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 28% (art. 1 y Anexo). Posteriormente, se dictó la resolución 182/08 (BO: 21.07.08), mediante la cual se restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 28% que había sido establecida por la mencionada resolución 369/07. Seguidamente, mediante el dictado de la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 (BO: 23.12.08), se redujo la alícuota establecida para la PA de autos al 23%.

V.- Que el Decreto 509/07 se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del Artículo 99 de la CONSTITUCION NACIONAL, por los Artículos 11, apartado 2 y 12 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y por el art. 6º de la Ley de Emergencia Nº 25.561 con sus prórrogas –leyes 25.972 (BO: 17.12.04); 26.077 (BO: 10.01.06); 26.204 (BO: 20.12.06); 26.339 (BO: 04.01.08); 26.456 (B0: 16.12.08); 26.563 (B0: 22.12.09); 26.729(B0: 28.12.11); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15)- y en las leyes 26.217 (BO: 16.01.07) y 26.732 (BO: 28.12.11), la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, el Artículo 2º inciso d), apartado 5) del Decreto Nº 101 de fecha 16 de enero de 1985 y el Artículo 2º del Decreto Nº 645 de fecha 26 de mayo de 2004, plexo normativo y demás leyes que fueron prorrogándose en la emergencia económica hasta el mes de enero del año 2017.

La ley 25.561 (BO: 07.01.02) fue prorrogada en su vigencia hasta el 31.12.17 mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15). En consecuencia, al momento del dictado del decreto 509/07 las condiciones de emergencia determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación.

En tal sentido, durante un periodo de 15 años desde su creación y mediante sus sucesivas prórrogas existió una indubitable y clara voluntad del Congreso de gravar con derechos de exportación a las operaciones de este tipo.

Las regulaciones legales del Congreso enunciadas en el párrafo anterior, especiales y específicas, se dispusieron además sin perjuicio del régimen general de delegación legislativa de la ley constitucional 26.122 (sancionada por el Congreso conforme la manda del art. 99 inc. 3 cuarto párrafo de la Constitución), vigente desde el 28.07.06 para todas las normas delegadas dictadas por el PEN -es decir previo al dictado del decreto 509/07 y cuyos fundamentales arts. 17 y 24 establecen la vigencia de las normas delegadas dictadas por el PEN desde su entrada en vigencia y hasta su ratificación o derogación por parte del Congreso. En caso de ratificación de la norma delegada por el Congreso, tal ratificación tiene efecto retroactivo y aún en el caso de su derogación, los efectos de tal acto derogatorio son prospectivos.

La ley 25.561 (BO: 07.01.02) en cuanto declaró la emergencia cambiaria que motivó la creación por el Congreso del derecho de exportación y la delegación en el Poder Ejecutivo de las facultades legislativas para fijar las alícuotas, fue prorrogada por el Congreso mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15) que extendió su vigencia hasta el 31.12.17. En consecuencia, al momento del dictado del decreto 509/07 las condiciones de emergencia cambiaria determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación, extendiéndose hasta el año 2017.

VI.- Que la exportación a consumo de este tipo de mercadería (clasificable en la PA 1001.90.90.110B), se encuentra gobernada por la ley 21.453, con lo cual, su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta, esto es: 10.11.09 para el PE de autos, conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley. La alícuota aplicada fue, para tal fecha, la del 23%, conforme el decreto 509/07 y las resoluciones del ME 182, 26 y 28 del 2008 que modificaron los derechos de exportación de determinadas mercaderías, Todo ello con posterioridad a las Resoluciones 11/02 y 35/02.

VII.- Que en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en 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"**, en donde por mayoría se acordó lo siguiente: "*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero*.".

VIII.- Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban en forma conjunta con la ley 22.415, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación "a posteriori" (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in re: "Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas"; "Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro"; "Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros"; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que "Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...". (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

En el caso de autos, y toda vez que -como se expondrá en los puntos siguientes- el Congreso de la Nación procedió a la ratificación legislativa del Decreto 509/07, y asimismo, con la ley 26.351 que ratificó las posteriores modificaciones de las alícuotas mediante resoluciones del Ministerio de Economia, en consecuencia, no se ha producido la vulnerabilidad al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante.

IX.- Que en relación al planteo de la recurrente en cuanto a que el decreto 509/07 y las resoluciones del ME 10/07, 369/07, 125/08, 64/08, 182/08 26/08 y 28/08 son nulas de nulidad absoluta e insanable y que recién pueden recobrar virtualidad con el dictado de una ley que las valide, corresponde tener presente las siguientes consideraciones:

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas "condicionadas" o "ad referendum" de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisa-mente que los decretos delegados dictados por

el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, corresponde tener presente que la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante ambas cámaras desde el 28.11.07 del decreto 509/07 resulta suficiente para convalidar su validez, y a posteriori, nada se ha cuestionado.

En definitiva, se ha cumplido con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

X.- Que además de lo expuesto precedentemente, corresponde tener presente que las cuestiones planteadas en el presente caso, son análogas a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo Plenario comentado "*ut supra*", donde se aplicó la siguiente doctrina con fecha 26/04/2022, mediante 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 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"*.

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad de las Resoluciones Nros. 10/07, 367/07, 125/08, 64/08, 182/08 y la resolución conjunta 26 y 28/08 planteada por la parte recurrente.

XI.- Por todo lo expuesto, resulta indubitable que el Decreto 509/07, dictado por el Poder Ejecutivo Nacional en el ejercicio de las facultades, ha gozado de una clara convalidación por parte del Congreso de la Nación y, en consecuencia, los derechos de exportación en ella fijados, conjuntamente con las resoluciones del ME que el congreso convalidó con la prórroga de la emergencia pública cfme. la ley 26.456 (BO: 16.12.08) resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse la exportación a consumo mediante el **PE 09040EC01000959P**, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la Resolución **RESOL-2018-28-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI** en cuanto deniegan la acción de repetición interpuesta por la actora.

XII.- En relación a las costas, por la forma en que se resuelve y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora (art. 1163 del C.A.).

Por los fundamentos expuestos, **VOTO POR**:

Confirmar la Resolución RESOL-2018-28-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI, con costas (art. 1163 del C.A.).

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez

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

Confirmar la Resolución RESOL-2018-28-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI (SIGEA 12607-618-2014), con costas (art. 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese, devuélvanse 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.25 08:19:58 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.25 13:22:37 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.25 13:25:53 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.25 13:25:54 -03:00