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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-43032418-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Abril de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-18279630- -APN-SGASAD#TFN; COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados "**COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS SA c/ DGA s/ recurso de apelación**", expediente EX-2024-18279630- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2024-18277676-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS SA e interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-533-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12542-3180-2018, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de U$S159.677,28 vinculado al Permiso de Embarque ("PE") 13052EC01001127B con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo mediante Resolución 182/08-. Hace una breve descripción de los antecedentes y de la actividad que desarrolla la empresa. Seguidamente fundamenta el recurso y argumenta graves inconsistencia en la resolución. Entiende que la División Aduanera resolvió denegar las solicitudes de repetición apartándose del procedimiento establecido por el propio Código Aduanero ("CA"), utilizando fundamentos poco claros y disuasivos que tergiversaron lo estrictamente requerido por la empresa. Manifiesta que el acto administrativo para ser válido, requiere ser causado y expresar en forma concreta las razones que lo motivan, debiendo, a su vez, encontrar pleno sustento en el derecho aplicable. Aclara que resolución apelada presenta deficiencias ostensibles en su motivación, toda vez que la Aduana resolvió el rechazo de la repetición por entender que la Compañía abonó conforme la normativa vigente, que a su juicio aquella era la resolución 11/2002 del Ministerio de Economía, cuando en realidad, las operaciones fueron gravadas por la Resolución 182/08. Agrega que el debido proceso impone la adecuada tutela del derecho del administrado a ser oído, a ofrecer pruebas y producirlas correspondientemente, circunstancia que no ha sido tenida en cuenta en las actuaciones que se apelan. Señala que el fundamento de las acciones interpuestas en sede administrativa se mantiene en el presente recurso, y es la configuración de un enriquecimiento sin causa por parte de la administración. Hace mención de que dichos importes fueron improcedentes a toda luz, por haber sido calculados en base a una alícuota establecida mediante resoluciones ministeriales, situación que, de acuerdo a las decisiones de la Corte Suprema ("CSJN") respecto de hechos de idéntica naturaleza, contraviene principios básicos de máxima jerarquía contemplados en la Constitución ("CN"); entre otros, el principio tributario de legalidad o reserva de ley. Este principio implica que la imposición de tributos a los habitantes sólo puede efectuarse mediante la sanción formal de una ley, por el

Poder Legislativo. Cita el fallo “Camaronera” y argumenta que la CSJN consideró que el actual art. 76 de la CN -posterior a la reforma- prohíbe la delegación legislativa, permitiéndola únicamente en casos de emergencia pública y en materia de administración, bajo ciertos requerimientos y condiciones; ello está ratificado por el art. 99 inc. 3 del mismo texto legal, el cual prohíbe al Poder Ejecutivo (“PEN”) emitir decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria. Añade que habiendo llegado la CSJN a la conclusión de que los Derechos de Exportación tienen indudable naturaleza tributaria, su imposición jamás podría ser realizada a través de un decreto del PEN. Expresa que el decreto en cuestión no fue objeto de una delegación ni obtuvo la debida ratificación mediante una ley formal (como así tampoco del tratamiento establecido por la ley 26.122, del cual el decreto 509/2007 sí tuvo y estableció alícuotas a derechos de exportación). Realiza una síntesis de todo lo argumentado y realiza consideraciones finales, que acentúa todo lo manifestado en su recurso. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-50620152-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 12542-3180-2018. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Manifiesta, en primer lugar, que la actora no optó correctamente por la vía procesal en relación con su pretensión atento a que, en definitiva, lo que discute es la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la Resolución 182/08, debiendo haber interpuesto demanda contenciosa ante la Justicia Federal. Señala que el Tribunal Fiscal no tiene facultades para declarar la inconstitucionalidad, en virtud de lo establecido por el art. 1164 del CA. Procede a contestar el traslado y, en cuanto a la nulidad alegada, destaca que carece la actora de respaldo procesal para peticionarla en la forma en que lo hace, conforme lo legislado en el artículo 1051 del CA y concluye, luego de citar abundante jurisprudencia, que se cumplieron con todos los deberes y principios procesales aplicables a la materia, por lo que no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad. Respecto a la cuestión de fondo, argumenta que la interpretación que efectúa la recurrente del fallo “Camaronera” es desacertada. Cita los artículos 664 y 755 del CA, y jurisprudencia que hace a su derecho. Explica que la delegación establecida por el art. 755 se justifica en las cambiantes circunstancias de la economía que ameritan en determinadas situaciones, la adopción de medidas cuya oportunidad es incompatible con los tiempos del debate que normalmente requiere el dictado de una ley. 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 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 01.04.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas 12542-3180-2018 se inician con fecha 28.12.18 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al PE 13052EC01001127B. A fs. 41 con fecha 09.01.19 se tiene por presentada a la firma y no se hace lugar la prueba informativa y pericial ofrecida. La parte interpone recurso de revocatoria (fs. 45/50), el que se rechaza con fecha 20.03.19 (fs. 54/55). Se agrega *print* de pantalla carga/edición de expedientes, resumen de devolución cargada y SIM. Se emiten a fs. 62 la nota 69/19 (Sección Ec. Fin.) y a fs. 63 la nota 337/2019 (Secc. Ins. Sim.). Con fecha 22.12.23 se dicta la resolución RESOL-2023-533-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, por cual se rechaza la repetición solicitada (fs. 66/67).

V.- En primer lugar, respecto al planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos (punto VI de su contestación), considero que debe rechazarse con fundamento en que la Aduana no prueba su pretensión del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial.

VI.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -RESOL-2023-533-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI-, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS SA, se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de U$S159.677,28, que según refiere habría abonado en demasía con relación

al permiso de embarque (PE) 13052EC01001127B. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1507.10.00.100Q –A granel (Ley 21.453) – Aceite en bruto, incluso desgomado ACEITE DE SOJA (SOYA) Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADO, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE- abonando los derechos de exportación establecidos por la resolución 182/08 (BO: 21.07.08) que fijó, para esa PA, una alícuota del 32% (Ver art. 1 y Anexo de la referida de la resolución).

De modo liminar, cabe precisar que las exportaciones de autos se encuentran gobernadas 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 -**17.01.13** para el PE de autos- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

La actora cuestiona la validez de todas las resoluciones, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

VII.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad a la resolución ME 35/02 se dictó la resolución MEyP 10/07 (BO: 12.01.07), que estableció para la PA de autos un derecho de exportación adicional del 4%, llevando la alícuota al 24%. Posteriormente, mediante el decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se mantuvo, para la PA de autos, el derecho de exportación adicional creado por la mencionada resolución MEyP 10/07, fijándose en consecuencia una alícuota de derechos de exportación del 24% (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 32%. 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), mediante la cual se restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 32% que había sido establecida por la mencionada resolución 369/07.

Sobre la validez constitucional del *iter* normativo descripto precedentemente, conforme la jurisprudencia de la Corte Suprema en "Camaronera Patagónica", esta Sala E se ha expedido, de modo unánime, en la causa "LDC ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/apelación" Expte. 38.204-A, 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 32% 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 32% 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**. Siendo la fecha de cierre de venta de la mercadería del PE de autos (13052EC01001127B) **posterior al 16.01.08** –es el **17.01.13, ver en el PE agregado a las actuaciones administrativas**- deben rechazarse los agravios de la actora en cuanto a la invalidez de la alícuota del 32 % aplicable.

Cabe **destacar** que por los fundamentos expuestos en el referido precedente de esta Sala E "LDC ARGENTINA SA" Expte. 38.204-A, **las resoluciones 369/07 y 182/08, como la alícuota del 32% 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**.

En consecuencia, corresponde rechazar los agravios expuestos por la actora respecto de la denegatoria de la repetición que

intentó -por ser defectuoso su planteo jurídico- y confirmar la resolución apelada.

VIII.- ***Costas*****:** En relación a las costas, atento a que se aplica jurisprudencia del tribunal que data del 22.02.23 ("LDC Argentina S.A." Expte. 38.204 y "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A." EX-2020-563974379- -APN-SGASAD#TFN) deben imponerse a la actora vencida (art. 1163 del CA).

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

1.- Rechazar el planteo de falta de legitimación de la actora opuesto por la Aduana, sin costas.

2.- Confirmar la resolución RESOL-2023-533-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas 12542-3180-2018.

3.- Imponer las costas a la actora.

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 adhiero a los argumentos expuestos en el Considerando V -y a su conclusión- respecto al rechazo del planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos, sin costas.

III.- Cabe destacar que, la Resolución MEP 182/08 se dicta en cumplimiento de lo dispuesto en ejercicio de las facultades conferidas por el Artículo 755 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), por el Artículo 19 de la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, por el Artículo 2º del Decreto Nº 1176/08 y por los Decretos Nros. 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991 y 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994.

IV.- 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.

V.- Que, 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.

VI.- 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*.”.

VII.- 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 al declarar la “vigencia” de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, 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).

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.

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.

VIII.- Por último, cabe destacar que, las cuestiones planteadas en el presente caso, son análogas a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo Plenario como he 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. …".

IX.- 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 lo expuesto, **VOTO POR**:

1.- Rechazar la excepción de falta de legitimación activa planteada por el fisco a la parte actora, sin costas.

2.- Confirmar la resolución **RESOL-2023-533-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas **12542-3180-2018,** con costas (art. 1163 del C.A.).

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

1.- Rechazar el planteo de falta de legitimación de la actora opuesto por la Aduana, sin costas.

2.- Confirmar la resolución RESOL-2023-533-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas 12542-3180-2018.

3.- Imponer las costas a la actora.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez 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: 2025.04.24 16:37:33 -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: 2025.04.24 18:52:43 -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: 2025.04.24 18:52:44 -03:00