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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-140811094-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Diciembre de 2025

**Referencia:** SENTENCIA SALA "E"; EX-2022- 133530635 -APN- SGASAD #TFN (COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA)

---

**Tribunal Fiscal de la Nación**

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria, y Claudia Beatriz Sarquis (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación), con la presidencia de la Sala a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos: **EX-2022- 133530635 -APN-SGASAD #TFN (COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA).**

**El Dr. Héctor H. Juárez dijo:**

I.- Que, El 12.12.2022 mediante el **RE-2022-133530104-APN-SGASAD#TFN**, la actora por apoderado, interpone recurso de apelación contra las Resoluciones **N° 883, 884, 885 y 886 (AD BABL)** dictadas por la Aduana de Bahía Blanca, recaídas en los expedientes administrativos **SIGEA N° 17652-13-2022, 12564-1907-2020, 12564-1906-2020 y 17652-15-2022**, mediante las cuales no se hizo lugar a la acción de repetición de derechos de exportación incoadas por la firma **"COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA”**, correspondientes a las destinaciones de exportación **N° 15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC01001808F, 15003EC01001809G, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L, y 15003EC01001987N oficializados conforme DJVE entre el 19/11/2014 y el período 30/03/2015–04/05/2015**, cuestionando ante esta instancia la denegatoria de la suma de **USD 666.600,60**. En su presentación, la recurrente se agravia de los derechos de exportación fijados mediante la **Resolución Conjunta ME 26/08 y el Decreto 100/2012** que resultan ilegítimos, conforme el art. 99, inc. 3° de la C.N. Entiende que el fallo de la Corte Suprema "Camaronera Patagónica" brindó lineamientos claros para el efectivo cumplimiento del principio de legalidad y reserva de ley que la resolucion atacada no cumple. Afirma que la resolucion **Resolución Conjunta ME 26/08 y el Decreto 100/2012** no han sido ratificadas por el Congreso con anterioridad a la oficialización de los Permisos de Embarque y tampoco han sido ratificados por el Congreso los posteriores **Decretos N° 1339/12 y 1719/12** que aumentaron dicha alícuota. 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% y 35% de conformidad con lo establecido por las resoluciones

conjunta 26/08 del Ministerio de Producción y el Ministerio de Economía y Finanzas Publicas y el decreto PEN 100/12. Manifiesta que tales resoluciones y sus modificatorias son inconstitucionales por ser contrarias al principio de legalidad en materia tributaria, lo que según indica habría sido confirmado por la CSJN en el fallo "Camaronera Patagónica S.A.". Aclara que el recurso solo comprende las sumas ingresadas por encima de la alícuota del 20% y por encima del 27.5%, fijadas por el Decreto 509/07, atento a que tal resolución si obtuvo aprobación legislativa. Se expresa sobre el marco normativo aplicable, haciendo un raconto 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 al Decreto 509/07 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 conjunta 26/08 del Ministerio de Economía Y el Ministerio de Producción, y el decreto PEN 100/12 indicando que al momento de registrarse las DJVE objeto de autos, ninguna de ellas había merecido ratificación legislativa, por lo que no correspondía el pago del incremento de los derechos de exportación por encima del 20% y 27.5%. 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. Solicita se revoque la Resolución y se ordene la restitución de los importes pagados en demasía por su mandante en concepto de derechos de exportación con más los intereses del Art. 811 del C.A. 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, cita jurisprudencia, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

**II.-** Que la representación fiscal contesta el traslado conferido el 10.05.23 mediante el IF-2023-52958412-APN-DTD#JGM. Efectúa una breve reseña de los hechos y realiza la negativa de rigor. Cita los artículos 724, 725 y 755 del CA. Sostiene que la interpretación del precedente "Camaronera Patagónica S.A." haciendo referencia a las Resoluciones Conjuntas N° 27/2008 y 29/2008, realizada por la actora es errónea y no recepta un análisis completo de dicha sentencia. Agrega que en el caso de autos estamos frente a una norma presidencial que de forma razonable ejerció una atribución expresamente reconocida al poder ejecutivo, y que dicha norma fue luego sometida al escrutinio legislativo mediante el procedimiento previsto en la ley 26.122, en el marco del cual fue mantenida en su vigencia y validez desde el mismo momento en que fue publicada, de acuerdo a la interpretación armónica de los art. 17 y 24 de la mencionada ley. Recuerda que la CJSN se ha expedido sobre el establecimiento de aranceles para mercaderías que se importen o exporten a países miembros del MERCOSUR en el precedente "Whirlpool Puntana S.A.", el que cita y transcribe. Luego, sostiene que por imperio del art. 1164 del CA este tribunal tiene vedado expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad de la actora. En cuanto al planteo de intereses, solicita se aplique lo previsto por los arts. 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

**III-** Que con fecha 19.12.25 se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

**IV.-** Que las actuaciones administrativas **SIGEA 17652-13-2022, 12564-1907-2020, 12564-1906-2020 y 17652-15-2022** se inician durante los años 2020 y 2022 con la interposición de la acción de repetición por parte de

COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. a fin de obtener la restitución de las sumas que considera abonadas en exceso en concepto de derechos de exportación respecto a los Permisos de Embarques Nros. 15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC01001808F, 15003EC01001809G, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L, y 15003EC01001987N. A continuación, se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. Luego, la Sección Económica y Financiera certifica los pagos en cada una, y a continuación, se agregan impresiones de pantalla de las DDT objeto de autos, obtenidas a través del SIM. Posteriormente obran comprobantes de pago de liquidaciones manuales en cada una. Luego obra dictamen en cada una de las SIGEAS que concluye que correspondería no hacer lugar a lo peticionado. A continuación, obran las Resoluciones N° **883, 884, 885 y 886 (AD BABL)**, con fecha 14.11.22, apeladas en autos y que rechazan las solicitudes de devoluciones intentadas.

**V.-** De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde tratar los agravios expuestos en el punto IV. a.- del escrito de apelación, titulado **GRAVES INCONSISTENCIAS EN LA RESOLUCIÓNES N° 883, 884, 885 y 886 (AD BABL)** conjuntamente con el agravio expuesto en el punto IV. c.- del escrito de apelación, titulado **PLANTEA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN COMO DEFENSA DE FONDO**. En tales condiciones, es preciso resaltar que el análisis de las circunstancias en relación a dichos planteos, no puede efectuarse en forma mecánica, sino sopesando la gravedad de las irregularidades expuestas y la posibilidad de su subsanación en cada caso en concreto.

Es así que, en el caso de autos, no se constata que en sede aduanera se hubieren producido errores o vicios, que causaren a la actora una indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia.

Así las cosas, es claro que la actora contó con la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente en esta sede a fin de ejercer su derecho de defensa. Al respecto, es relevante señalar que la CSJN ha sostenido en reiteradas oportunidades que la violación de la garantía constitucional contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior (Fallos, 205:549, 247:52, 267:393, y “RECKITT BENCKISER S.A.”, expte. N° 22.419-A, 13.08.07) entre otros.

En cuanto a las presuntas inconsistencias e irregularidades respecto a la fundamentación de los fallos aduaneros, debe señalarse que las Resoluciones **N° 883, 884, 885 y 886 (AD BABL)** dictadas en los sumarios, aparecen fundadas, en cuanto a la exposición de los hechos, causa, motivación y derecho aplicable (conf. Art. 7° de la LNPA) y el hecho de que los argumentos allí expuestos hayan resultado contrarios a la posición de la actora de ninguna manera permiten considerar la nulidad de la misma.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a las nulidades planteadas, con costas.

**VI.-** Corresponde resolver en autos si las Resoluciones apeladas **N° 883, 884, 885 y 886 (AD BABL)**, en cuanto denegaron la devolución de las sumas pretendidas por la firma **COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A.** en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación a los PE **15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC01001808F, 15003EC01001809G, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L, y 15003EC01001987N**, se ajustan a derecho.

Conforme los antecedentes del caso, la empresa COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A., registró las

Declaraciones Juradas de Venta al Exterior entre el 31.03.15 y el 04.05.15, con la finalidad de proceder a la exportación de: "los demás HABAS, (POROTOS DE SOJA)", mercadería clasificada en la posición arancelaria 1201.90.00.190C aplicando una alícuota del 35% e incluidas en el régimen de la Ley 21.453 que estipula que la alícuota aplicable será la vigente a la fecha de cierre de venta (conf. Art. 6 de la Ley 21.453) para los PE 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L con fundamento en el Decreto 100/12 vigentes al momento en que se registraron las respectivas DJVE. Y las posiciones arancelarias de TRIGO PAN 1001.99.00.110W para los restantes PE, aplicando una alícuota del 23%, e incluidas en el régimen de la Ley 21.453 que estipula que la alícuota aplicable será la vigente a la fecha de cierre de venta (conf. Art. 6 de la Ley 21.453). Al momento del registro de las DJVE el Sistema Informático Malvina liquidó los derechos de exportación con fundamento en la Resolución Conjunta 26 del MEyFP y el Decreto 100/2012, vigentes al momento en que se registraron las respectivas DJVE.

La actora cuestiona la validez de toda la normativa dictada con posterioridad al decreto 35/02 (BO: 08.04.02) y el decreto 509/07, 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 mencionada resolución ME 35/02 (BO: 08.04.02), la cual según refiere estableció una alícuota del 20% y 27,5% para las P.A. objeto de autos. Con posterioridad a ello, se refiere al Decreto 509/07 que obtuvo ratificación por parte del Congreso de la Nación Argentina y conforme a esas alícuotas, solicita la diferencia de lo abonado en demasía.

**VII.-** 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, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, hasta la fecha, no se ha pronunciado respecto a la inconstitucionalidad del Decreto N° 509/07, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto XIV "infra"- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

**VIII.-** Corresponde tener presente que mediante la Resolución ME 35/02 se estableció un derecho de exportación del 20% para las mercaderías objeto de autos (circunstancia que la actora no controvierte) y posteriormente se dictó la Resolución MEyP 10/07 (BO: 12.01.07), que estableció para las 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).

Que el Congreso de la Nación, con fecha 28/11/2007, declaró la validez del Decreto 509 de fecha 15 de mayo de 2007.

Que en forma paralela y atento las circunstancias económicas concomitantes, el 10 de noviembre de 2007 entró en vigencia la Resolución 368/2007 del Ministerio de Economía y Producción, que sustituyó el Anexo XIV del decreto 509/07 antes mencionado, y elevó al 32 % la alícuota de derechos de exportación para la mercadería objeto de estos obrados.

Con posterioridad se dictó la Resolucion ME 182/2008 que modificó la Resolucion ME 64/2008 y fijo una alícuota del 28%.

Finalmente, el 22.12.2008 se dictó la Resolucion conjunta MEyP 26 y 28, en función de lo previsto en la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, y en el Artículo 22 del Decreto Nº 509/07, por medio de la cual se fijó la alícuota del derecho de exportación aplicable al TRIGO PAN en estos autos por el 23%. Y para la mercadería HABAS, (POROTOS DE SOJA, la alícuota aplicada fue, para tales fechas, la del 35%, según consta en los permisos de embarque, conforme el decreto PEN 100/12 y dentro del ámbito de la emergencia económica.

**IX.-** Corresponde señalar 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 31 de diciembre 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.

Del mismo modo, el Congreso de la Nación, tanto en la ley 26.217 como en la 26.732, además de crear y prorrogar por cinco años el impuesto a la exportación que había creado, delegó en el PEN -por cada una de esas leyes- las facultades para establecer las alícuotas correspondientes (art. 6 de la ley 25.561 y art. 1 de las leyes mencionadas), así como ratificó y ordenó expresa y nominalmente la continuación en vigencia de las normas delegadas dictadas previamente por el PEN que fijaban las alícuotas de los derechos (art. 2 de ambas leyes, 26.217 y 26.732) en base precisamente a las normas delegantes mencionadas en primer término (arts. 6 de la ley 25.5.61 y arts. 1 de las leyes 26.217 y 26.732).

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 impugnado en autos- 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 final del año 2017.

**X.-** Que, como ya se ha dicho, las exportaciones a consumo de este tipo de mercaderías (clasificables en las PA 1001.99.00.110W, 1201.90.00.190C), 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, esto es: 19.11.2014 y 30.03.15 al 04.05.2015 para los PE de autos, conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley. La alícuota aplicada fue, para tales fechas, la del 23% y 35 %, en base a la resolución conjunta 26 del MEyFP y el Decreto PEN 100/2012 que modificaron los derechos de exportación de determinadas mercaderías, todo ello con posterioridad a las Resoluciones 11/02 y 35/02 y dentro de la emergencia económica.

**XI.-** 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*.”.

**XII.-** 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).

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, en consecuencia, no se ha producido la vulnerabilidad al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante y para las modificaciones de las alícuotas en los PE de autos.

**XIII.-** Que en relación al planteo de la recurrente en cuanto a que la resolución conjunta del MEyP 26/08 y el decreto PEN 100/2012 son nulas de nulidad absoluta e insanable, que recién pudieron recobrar virtualidad con el dictado de la 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.

**XIV.-** 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.* Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad planteada por la parte recurrente a la Resolucion 26/08 del Ministerio de Economía, Producción y Finanzas Publicas y el Decreto PEN 100/2012 que modificaron las alícuotas.

**XV.-** Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la parte actora- 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 de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo.

**XVI.-** Por todo lo expuesto, resulta indubitable que la Resolucion Conjunta 26/08 del Ministerio de Economía y el Decreto PEN 100/2012, dictado por el Poder Ejecutivo Nacional en el ejercicio de las facultades, han 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 Ministerio de Economía, Producción y Finanzas Publicas que el congreso convalidó con la prórroga de la emergencia pública cfme. la ley 26.456 (BO: 16.12.08) y 27.200 hasta el 31.12.17 resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse las exportaciones a consumo **N° 15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC01001808F, 15003EC01001809G, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L, y 15003EC01001987N**, correspondiendo, en consecuencia, confirmar las Resoluciones **N° 883, 884, 885 y 886 (AD BABL)** en cuanto deniegan la acción de repetición interpuesta por la actora.

**XVII.-** En relación a las costas, y atento la forma en que se resuelve, considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida en conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A..

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

1.- Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, con costas.

**2.-** Confirmar las Resoluciones **N° 883, 884, 885 y 886 (AD BABL),** dictadas en las actuaciones Administrativas **SIGEA N° 17652-13-2022, 12564-1907-2020, 12564-1906-2020 y 17652-15-2022**, que rechazaron las solicitudes de devolución de derechos de exportación en relación a las destinaciones de exportación **N° 15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC01001808F, 15003EC01001809G, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L, y 15003EC01001987N,** documentados por la firma **COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A.**, con costas (art. 1163 del C.A.).

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.-** Me remito a los considerandos I a IV del voto del Dr. Juárez.

**II.-** Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas –883/2022 (AD BABL), 884/2022 (AD BABL), 885/2022 (AD BABL) y 886/2022 (AD BABL)-, en cuanto rechazan las solicitudes de devolución de derechos de exportación interpuestas por la firma COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS SA, se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de u$s666.600,60, que según refiere habría abonado en demasía con relación los permisos de embarque (PE) 15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC010011808F, 15003EC01001809G, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L y 15003EC01001987N.

Al solicitar las devoluciones en sede aduanera, manifiesta que mediante tales PE documentó la exportación de las mercaderías ubicadas en las PA 1001.99.00.110W –A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Trigo Pan, excepto el de baja proteína (contenido proteico inferior a 10,5%, calculado sobre una base de 13,5% de humedad) Los demás – Los demás: TRIGO Y MORC AJO (TRANQUILLÓN)- y PA 1201.90.00.190C Las demás A granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453 – Los demás HABAS (POROTOS, FROJILOS, FREJOLES) DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS, abonando los derechos de exportación establecidos por las resoluciones 181/08 y 182/08 (BO: 21.07.08) y la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 (BO: 23.12.08), que fijaron, para esas PA, una alícuota del 23% -PA 1001.99.00.110W- y del 32% -PA 1201.90.00.190C- (Ver art. 1 y Anexo de las referidas resoluciones).

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 –**entre el 19.11.14 y el 04.05.15 para los PE de autos**- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

La actora cuestiona la validez de toda la normativa dictada con posterioridad a la resolución ME 509/07, 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 mencionada resolución ME 509/07 (BO: 08.04.02), la cual según refiere estableció una alícuota del 20% y 27,50% para las PA objeto de autos.

**V.1.-** 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 las 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 las 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 del decreto 509/07 se dictaron las resoluciones 368/07 y 369/07 (BO: 09.11.07), que establecieron para las PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 28% -PA 1001.99.00.110W- y del 32% -PA 1201.90.00.190C-.

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 dictaron las resoluciones 181/08 y 182/08 (BO: 21.07.08), mediante las cuales se restablecieron para las PA de autos las alícuotas de derechos de exportación del 28% y del 32% que habían sido establecidas por las mencionadas resoluciones 368/07 y 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 las causas "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) y "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación" EX -2020-56397479-APN-SGASAD#TFN (sentencia que puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/07/EX-2020-56397479-APN -SGASAD-TFN.pdf), a cuyos fundamentos remito y los cuales se consideran integrando la presente sentencia.

En lo que aquí interesa, tales decisorios ratifican que las resoluciones (MEyP) 368/07 y 369/07 (BO: 09.11.07) –posteriores al decreto 509/07 (BO: 23.05.07)- poseen una validez constitucional que se remonta al **16.01.08**, oportunidad en la cual fueron inequívocamente ratificadas por la ley 26.351, en cuanto tuvo como fin asegurar la recaudación del aumento de alícuotas dispuesto por las mencionadas resoluciones (ver puntos **VI.2., VI.3.** y **VI.4.** de los citados fallos).

Dicha vigencia y validez legal de las alícuotas del 28% y del 32% establecidas por las resoluciones MEyP 368/07 y 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 las resoluciones 181/08 y 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, las alícuotas del 28% y del 32% establecidas por las resoluciones 368/07, 369/07, 181/08 y 182/08 para las mercaderías ubicadas en las PA de autos poseen validez constitucional y legal desde el **16.01.08.** Tal vigencia se extiende hasta el **23.12.08** para la PA 1001.99.00.110W, **fecha la última** en la cual la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 fijó una alícuota del 23%, reduciendo la del 28 %; y hasta el **17.12.15** para las PA 1201.90.00.190C, **fecha la última** en la cual el decreto 133/15 fijó una alícuota del 27%, reduciendo la del 32%.

Cabe **destacar** que por los fundamentos expuestos en los referidos precedentes 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) y "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A." EX -2020-56397479-APN-SGASAD#TFN (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/07/EX-2020-56397479-AP N-SGASAD-TFN.pdf) **las resoluciones 368/07, 369/07, 181/08 y 182/08, como las alícuotas del 28% y 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**.

**V.2.-** Dicho lo anterior, resta aclarar que la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 -impugnada en estos autos por los PE 15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC010011808F y 15003EC01001809G - **redujo** la alícuota establecida para la PA 1001.99.00.110W **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 la denegatoria de las repeticiones que intentó -por ser defectuoso su planteo jurídico- y confirmar la resolución apelada.

**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:**

1.- Confirmar las resoluciones 883/2022 (AD BABL), 884/2022 (AD BABL), 885/2022 (AD BABL) y 886/2022 (AD BABL), dictadas en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17652-13-2022, 17652-15-2022, 12564-1907-2020 y 12564-1906-2020.

2.- Imponer las costas por su orden.

**La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:**

Adhiero al voto del Dr. Soria.

**Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:**

**1.- Confirmar las Resoluciones N° 883, 884, 885 y 886 (AD BABL), dictadas en las actuaciones Administrativas SIGEA N° 17652-13-2022, 12564-1907-2020, 12564-1906-2020 y 17652-15-2022, que rechazaron las solicitudes de devolución de derechos de exportación en relación a las destinaciones de exportación N° 15003EC01000249D, 15003EC01000798M, 15003EC01000797L, 15003EC01001535C, 15003EC01001536D, 15003EC01000084A, 15003EC01000799N, 15003EC01000800T, 15003EC01001650A, 15003EC01001651B, 15003EC01001808F, 15003EC01001809G, 15003EC01001923D, 15003EC01001924E, 15003EC01001976L, y 15003EC01001987N, documentados por la firma COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A..**

**2.- Imponer las costas por su orden.**

**Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.**

**Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación) -conf. art. 52 del Reglamento de Procedimientos del TFN-).**

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.19 15:25:49 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.19 15:26:47 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.12.19 16:48:30 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.19 16:49:38 -03:00