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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-56148308-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-18894090- -APN-SGASAD#TFN;ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

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 **"ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" EX-2024-18894090- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-731-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-142-2023. Mediante tal resolución se resolvió rechazar la solicitud de devolución de derechos de exportación supuestamente pagados en demasía, por un monto total de $1.220.619,60, en relación a la destinación de exportación 22057EC01007042X. Explica que se trata de un caso análogo al analizado por la Corte Suprema ("CSJN") en el precedente "Camaronera Patagónica S.A." y que la ilegitimidad del pago radica en la inconstitucionalidad del decreto 131/22, que estableció las alícuotas aplicables para la liquidación derechos de exportación en abierta violación al principio de legalidad en materia tributaria. Señala que hasta el 19.03.22 sus exportaciones se encontraban gravadas por las alícuotas establecidas en el decreto delegado 790/20, que había sido dictado como consecuencia de la delegación legislativa contenida en el art. 52 de la ley 27.541, cuyo plazo vencía el 31.12.21. Agrega que el proyecto de ley de presupuesto 2022 buscaba extender tales facultades hasta el 31.12.24, pero fue rechazado por la cámara de diputados y, a pesar de la clara inexistencia de facultades delegadas, se dictó el decreto 131/22, a través del cual se suspendió hasta el 31.12.22 las alícuotas de derechos de exportación establecidas por el decreto 790/20 y declaró exigibles las fijadas en el decreto 230/20. Procede luego a expresar los fundamentos de su apelación, indicando en primer lugar que los derechos de exportación que se repiten fueron efectivamente abonados. En segundo lugar, se expresa sobre la inconstitucionalidad del decreto 131/22 y posteriormente indica que la CSJN ya ha declarado que el art. 755 del código aduanero ("CA") no califica como una norma delegante válida a efectos de que el poder ejecutivo pueda fijar derechos de exportación. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Señala que este tribunal es competente para apartarse de lo dispuesto por el art. 1164 del CA. Respecto a la tasa de interés aplicable, solicita se declare la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de la tasa prevista en el art. 4 de la resolución ME 559/22 y en el art. 4 de la resolución ME 3/24. Por último, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** La representación fiscal contesta el traslado conferido en fecha 27.05.24 mediante el IF-2024-54797735-APN-DTD#JGM y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa una breve reseña de los hechos y realiza la negativa de rigor. Sostiene que la interpretación del precedente "Camaronera Patagónica S.A." realizada por la actora es errónea y no recepta un análisis completo de dicha sentencia. Agrega que en el caso de autos estamos ante el ejercicio de una atribución expresamente reconocida al poder ejecutivo y que el análisis debe hacerse a la luz de la ley 26.122. Señala 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 como en la necesidad de mitigar sus efectos, promoviendo, protegiendo y conservando las actividades productivas nacionales. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Solicita que se tenga presente el cambio de contexto normativo desde el dictado del precedente "Camaronera Patagónica S.A.", con el dictado de la ley 26.122, razón por la cual dicho fallo no resultaría aplicable al caso de marras. Luego sostiene que por imperio del art. 1164 del CA este tribunal tiene vedado expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad de la actora y solicita la aplicación del fallo plenario del 26.04.22. En subsidio, desconoce los montos reclamados y solicita la aplicación del fallo "Cencosud". 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.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** El 29.05.24 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba (PV-2024-56279486-APN-VOCXVIII#TFN). El 21.08.24 la actora acompaña el informe realizado por su consultor técnico (RE-2024-89327632-APN-DTD#JGM). El 16.12.24 el perito contador presenta su informe (IF-2024-137528101-APN-DTD#JGM), el que es impugnado por la actora (IF-2024-141170741-APN-DTD#JGM) y, corrido el correspondiente traslado al perito, lo contesta con la presentación RE-2025-14922104-APN-DTD#JGM. Con fecha 20.02.25 se tiene por cerrado el periodo probatorio (PV-2025-18789441-APN-VOCXIII#TFN). El 10.03.25 se elevan los autos a la Sala "E".El 07.04.25 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar, haciendo uso de su derecho con fecha 22.04.25 la parte actora y con fecha 25.0425 la representación fiscal. El 14.05.25 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 17134-142-2023 se inician con la interposición de la acción de repetición por parte de ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A., en fecha 03.01.23, a fin de obtener la restitución de las sumas que considera abonadas en exceso en concepto de derechos de exportación (fs. 1/20). A fs. 24 obra la nota 620/23 "Sección sumarios". A fs. 25 luce informe que concluye que no correspondería dar curso a lo solicitado por la actora. A fs. 26 se informa que la actora no registra pagos en concepto de derechos de exportación por la destinación 22057EC01007042X. A fs. 28 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición y se resuelve no hacer a lugar a la prueba pericial solicitada. Por último, a fs. 31/32 obra la resolución RESOL-2023-731-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, apelada en autos y que rechaza la solicitud de devolución intentada.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -731/23 (AD SALO)-, en cuanto denegó la devolución de las sumas pretendidas por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación al permiso de embarque ("PE") 22057EC01007042X, se ajusta a derecho. Asimismo, cabe recordar, como ya lo hice en innumerables precedentes, que no resulta aplicable al caso el plenario de este tribunal del 26.04.22.

Mediante el referido PE 22057EC01007042X la actora 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 el decreto 131/22 (BO: 19.03.22) que fijó, para esa PA, una alícuota del 33% (Ver art. 1 que remite al decreto 230/20).

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 **-13.06.22**

para el PE de autos- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley. Asimismo, que la actora, conforme surge de las pericias obrantes en la causa, pagó los derechos de exportación correspondientes, aplicándose la alícuota del decreto 131/22

La actora cuestiona la validez del decreto 131/22, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

V.1.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con anterioridad al dictado del decreto 131/22, se dictó el decreto 793/18 (BO: 04.09.18), que fijó una alícuota del 12% para todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la nomenclatura común del MERCOSUR (Art. 1); sustituyó las alícuotas de derechos de exportación aplicables a las mercaderías comprendidas en su Anexo II, fijando en 18% la alícuota para la PA 1507.10.00 (Art. 3 y Anexo II); y estableció que para las mercaderías cuya exportación ya estaba gravada, el derecho de exportación establecido en su art. 1 (12%) debía adicionarse a los derechos de exportación vigentes de acuerdo a lo estipulado por su art. 3 (18%), por lo que la alícuota aplicable a la PA en trato quedó fijada en 30% (18+12), con el limite determinado por el art. 2 del referido decreto, que indicaba que el derecho de exportación no podía exceder de $4 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda. Dicho decreto fue luego mantenido en su vigencia y validez legal mediante el art. 82 de la ley 27.467 (BO: 04.12.18). Más tarde, el decreto 37/19 (BO: 14.12.19) dejó sin efecto el límite de $4 por cada dólar estadounidense establecido en el art. 2° del decreto 793/18 (Art. 1).

Posteriormente, se dictó el decreto 230/20 (BO: 05.03.20), que fijó para la PA de autos una alícuota del 33% (Art. 1 y Anexo). Dicho decreto fue dictado en el marco de lo establecido por el art. 52 de la ley 27.541 (BO: 23.12.19), que autorizó al poder ejecutivo, hasta el **31.12.21**, a fijar derechos de exportación, cuya alícuota **no podía superar en ningún caso el 33%**.

Luego de ello, se dictó el decreto 790/20 (BO: 05.10.20) que fijó un nuevo sistema de alícuotas para la PA en trato, **estableciendo una alícuota del 28% a partir de octubre del 2020, del 29,5% a partir del 01.11.20, del 30% a partir del 01.12.20 y del 31% a partir del 01.01.21 (Art. 1 y Anexo)**.

Finalmente, mediante el dictado del decreto **131/22 (BO: 19.03.22) se suspendió, hasta el 31.12.22, la aplicación de las alícuotas dispuestas por el decreto 790/20, resultando exigibles las fijadas por el decreto 230/20 (Art. 1), que establecía, para la PA de autos, la alícuota del 33%. Tal alícuota -33%- fue la liquidada a la actora mediante el PE 22057EC01007042X, objeto de la presente.**

En *segundo lugar*, es necesario resaltar que al momento del dictado de los decretos 793/18, 230/20, 790/20 y 131/22 se encontraba ya vigente la ley 26.122 (BO: 28.07.06). Dicha ley tiene por objeto regular el trámite y la intervención del Congreso respecto de los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa bajo la previsión del art. 76 de la Constitución (art. 1). El Capítulo II regula la delegación legislativa. Su art. 11 establece que "*las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo*" y el art. 12 dispone que el *"Poder Ejecutivo, dentro de los diez días de dictado un decreto de delegación legislativa lo someterá a consideración de la Comisión Bicameral Permanente*". En lo que interesa el art. 22 establece que las Cámaras se pronunciaran respecto de la aprobación o rechazo de las normas delegadas mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de la legislación delegada debe ser expreso (conf. art. 82 de la Constitución). El sistema constitucional, en su regulación por la ley 26.122, establece un mecanismo de intervención del Congreso —de aprobación o rechazo- a posteriori del dictado de las normas delegadas por parte del PEN. De tal modo, el art. 76 de la Constitución –que establece los requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante*- tiene una contrapartida en la regulación constitucional de la *ulterior intervención del mismo Congreso* (art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* mediante la ley que allí se prevé) de control de la legislación delegada dictada por el PEN. El Congreso **que previamente delega sus facultades legislativas luego controla su ejercicio por el PEN**. Se señala, en este último sentido, que **nada de lo anterior exime al PEN** de legislar bajo modalidad delegada prescindiendo de las exigencias del art. 76 de la Constitución en cuanto al ejercicio de esa delegación: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *tercer lugar*, no puede dejar de señalarse la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia del 15.04.14, en cuanto establece el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o incumplimiento, en la norma delegante, de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

V.2.- A la luz de lo expuesto *supra* es que corresponde resolver la controversia de autos.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado del decreto 131/22 (el **art. 755 del CA y los arts. 76 y 99 incs. 1 y 2 de la Constitución**) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a *aumentar* las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superarían el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-. Ello es así aun cuando se invoque el mismo art. 76 o razones de emergencia, como la mentada guerra en Ucrania o conjeturas sobre "seguridad alimentaria nacional". En materia tributaria la intervención del Congreso es esencial y previa a cualquier decisión del Poder Ejecutivo que implique un aumento de tales cargas, cualquiera fuera la situación que se invoque.

Así, resulta claro que el decreto 131/22, en cuanto tuvo la virtualidad para aumentar al 33% las alícuotas para la mercadería en trato -volviendo al régimen establecido por el decreto 230/20- no se dictó con base en una previa delegación, constitucionalmente válida, de facultades legislativas **tributarias**, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). Por ello, como por no haber sido objeto de ratificación posterior por una ley o, aún, bajo el procedimiento establecido por la ley 26.122 y al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas incrementadas por dicha normativa padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga al mencionado decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11). Vale también señalar que, aun cuando el decreto 131/22 fuera ratificado por el Congreso mediante una ley o bajo el procedimiento de la ley 26.122 ello solamente tendría efecto a futuro, no retroactivo (conf. Camaronera Patagónica, considerando 11, especialmente su último párrafo), supuesto que no se configura en estos autos.

Se recuerda aquí que la ley 27.541, que delegó facultades al Poder Ejecutivo para dictar válidamente los decretos 230/20 y 790/20, estableció como límite temporal el **31.12.21**, por lo que al momento del dictado del decreto 131/22 (BO: **19.03.22**) tales facultades legalmente otorgadas por el Congreso se encontraban ya vencidas y, como es lógico, las alícuotas establecidas por el referido decreto deben considerarse como incrementadas -del 31 al 33%- mediante una norma "delegada" que debe considerarse nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución, por lo que el reclamo de la actora deviene legítimo y procedente.

Así, a la fecha del vencimiento de las facultades conferidas por el Congreso se encontraba vigente –válidamente- el régimen de alícuotas emergente del decreto 790/20 (BO: 05.10.20), que estableció, desde el 01.01.21, una alícuota del 31% para la PA de autos (Art. 1 y Anexo). En consecuencia, siendo que el aumento de alícuotas posterior establecido por el decreto 131/22 (BO: 19.03.22) resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable, tal nivel de alícuotas -31%- es el que resulta válido y aplicable a la fecha de cierre de venta de la mercadería en trato -**13.06.22**-.

V.3. A mayor abundamiento, véase que tal razonamiento **emerge directamente de la mera lectura de los propios actos del Poder Ejecutivo**. Al dictar el impugnado decreto 131/22 invoca como normas delegantes el art. 755 del CA y los arts. 76 y 99 incs. 1 y 2 de la Constitución mientras que, **de modo notoriamente divergente**, al dictar los decretos 230/20 y 790/20 invocó el artículo 52 de la ley 27.541 y sus modificaciones (de delegación temporaria para modificar alícuotas de derechos de exportación) que lo habilitaba a aumentar alícuotas –con el tope del 33%- cumpliendo con los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución.

En ese sentido, los fundamentos normativos del decreto 131/22 ponen de manifiesto, en contraste con los fundamentos simétricos de los decretos 230/20 y 790/20, una *evidente violación por el Poder Ejecutivo de la doctrina de no contradicción con sus propios actos, previos y relevantes* -sin perjuicio de la ya apuntada nulidad constitucional que, en

sí, vicia al decreto 131/22-. Ello guarda estricta coherencia con el relato de la actora en cuanto a que el proyecto de ley de presupuesto 2022 buscaba extender las facultades delegadas del art. 52 de la ley 26.541, pero ese proyecto fue rechazado por la Cámara de Diputados; sin facultades delegadas por el Congreso el Poder Ejecutivo decidió igualmente avanzar con el dictado del decreto 131/22, tratando de disfrazar la nulidad absoluta e insanable (arts. 76 y 99 inc. 3 de la CN) que lo vicia en su génesis sosteniendo que se "suspenden" hasta el 31.12.22 las alícuotas del decreto 790/20 y declara exigibles las fijadas por el decreto 230/20 (momento en que el Poder Ejecutivo sí poseía facultades constitucionales para fijarlas).

En consecuencia, corresponde hacer lugar al pedido de devolución de la actora por el 2% de derechos de exportación liquidados en demasía por el sistema informático.

VI.- ***Costas*****:** En relación a las costas, se imponen a la Aduana vencida (art. 1163 del CA).

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

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 131/22 respecto del momento imponible -13.06.22- del PE 22057EC01007042X (art. 6 ley 21.453).

2.- Declarar que la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta de la mercadería en trato es la del 31%, conforme lo establecido por el decreto 790/20.

3.- Revocar la resolución RESOL-2023-731-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-142-2023, declarando que corresponde devolver el 2% de derechos de exportación liquidados en exceso por el sistema informático, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del CA, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

4.- Imponer las costas a la Aduana.

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, 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.

III.- 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*.".

Que, conforme lo he manifestado en el fallo Plenario, cabe destacar que, *"La mayoría de las legislaciones aduaneras del mundo delegan en sus poderes ejecutivos la determinación de la cuantía del tributo atento tratarse los Derechos Aduaneros (tanto de importación como de exportación) de instrumentos de política económica que exceden largamente la finalidad recaudatoria exclusiva que suele observarse en otros tributos.*

En Argentina, esta delegación legislativa, pacíficamente aceptada por la doctrina durante décadas, ha comenzado a cuestionarse a partir de que el Poder Ejecutivo procedió a hacer uso de esa facultad desde el año 2002, presentándose numerosos planteos que procuran colisionar su interpretación con otras normas del sistema jurídico dictadas a partir de la Reforma Constitucional del año 1994.

Obsérvese que los cuestionamientos han sido dirigidos al artículo 755 (derechos de exportación) y no a su norma "espejo" o "gemela" (poseen casi idéntica redacción), el art. 664 del CA, que regula la misma delegación de facultades, pero en materia de importación y que goza desde su nacimiento, de un armónico convivir normativo, sin perturbaciones, turbulencias, ni planteos de inconstitucionalidad.

Lo mismo ha sucedido con otras delegaciones en materia tributaria efectuadas -en similares términos- en el Código Aduanero, y que tampoco han sido objeto de planteos de inconstitucionalidad: art. 663 (derechos de importación específicos), art. 673 (impuesto de equiparación de precios), art. 687 y 697 del C.A. (derechos antidumping y derechos compensatorios). "

IV.- 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.

V.- 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.* …".

VI.- 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**:

Confirmar la Resolución **RESOL-2023-731-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas **17134-142-2023**, con costas (art. 1163 del C.A.).

La Dra. Claudia Beatriz Sarquies 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-2023-731-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas **17134-142-2023**, con costas (art. 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.26 13:56:54 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: 2025.05.26 17:44:08 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 Juan Manuel Soria
Date: 2025.05.26 18:46:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.26 18:46:28 -03:00