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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-67973374-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-16822451- -APN-SGASAD#TFN; COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14a. Nominación está vacante), a fin de resolver en los autos caratulados "**COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS SA c/ DGA s/ recurso de apelación**", expediente EX-2024-16822451- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2024-16821218-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS SA e interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-529-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12542-4387-2020, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de U$S590.785,59 vinculado a los Permisos de Embarque ("PE") 15052EC01002771J, 15052EC01002763K, 15052EC01002773L, 15052EC01002762J, 15052EC01002936M, 15052EC01003125D, 15052EC01003137G y 15052EC01003118F con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo mediante las Resoluciones 26/2008, 181/2008 y 182/2008 (MEP)-. Hace una breve descripción de los antecedentes y de la actividad que desarrolla la empresa. Seguidamente fundamenta el recurso y argumenta graves inconsistencias 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 las Resoluciones N° 26/2008, 181/2008 y 182/2008 (MEP). Agrega que el debido proceso impone la adecuada tutela del derecho del administrado a ser oído, a ofrecer pruebas y producirlas, circunstancia que no ha sido tenida en cuenta en las actuaciones. 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-2024-47463835-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado y acompaña las actuaciones SIGEA 12542-4387-2020. 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 las resoluciones, 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. 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 12.06.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas 12542-4387-2020 se inician con fecha 11.12.20 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación a los PE 15052EC002939P, 15052EC002940H, 15052EC01002771J, 15052EC01002763K, 15052EC01002773L, 15052EC01002762J, 15052EC01002936M, 15052EC01003125D, 15052EC01003137G y 15052EC01003118F. A fs. 87 se la íntima a la firma Cía. Argentina de Granos SA a adaptar su presentación en los términos de la Instrucción de Trabajo 4/2017 (DI LEGA). A fs. 154 luce agregada la providencia de fecha 18.01.23, en la que se dispone que ante el incumplimiento de la firma en reencausar la presentación realizada el 29.12.20, se procede a readecuar de oficio y se dispone que los PE 15052EC01002771J, 15052EC01002763K, 15052EC01002773L, 15052EC01002762J, 15052EC01002936M, 15052EC01003125D, 15052EC01003137G y 15052EC01003118F tramitaran por el presente SIGEA y que por el SIGEA 12542-4387-2020/1 tramitará el PE 15052EC002940H y por el SIGEA 12542-4387-2020/2 tramitará el PE 15052EC002939P. A fs. 155 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición, no se hace lugar la prueba informativa y, asimismo, se intima al despachante de aduana a que aporte un sobre contenedor. Se agrega *print* de pantalla carga/edición de expedientes, resumen de devolución cargada y SIM. Se emite a fs. 190 el Informe 193/2023 (SEIS AD ROSA). A fs. 192/193 la actora interpone recurso de revocatoria. Con fecha 21.12.23 se dicta la resolución RESOL-2023-529-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, por cual se rechaza el recurso de revocatoria interpuesto y la repetición solicitada (fs. 195/196).

V.- En primer lugar, corresponde tratar los agravios expuestos por la actora en cuanto a los planteos de inconsistencias de la resolución aduanera apelada y la solicitud de nulidad formulada (puntos IV.a.- y IV.c.- del recurso de apelación).

Del análisis de los antecedentes, no surge 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. Nótese, que la actora tuvo oportunidad de ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente en esta sede a fin de ejercer su derecho de defensa. Asimismo, se observa que la resolución aduanera apelada en autos, fue dictada conforme lo establecido por el art. 7 de ley 19.549, contando con los requisitos esenciales del acto administrativo (dictada por autoridad competente, contiene objeto determinado o determinable, tiene finalidad pública, se encuentra debidamente motivada y fue dictada de acuerdo al procedimiento administrativo establecido por ley). Por ello, que los fundamentos del servicio aduanero que hacen a la resolución aquí apelada no hayan sido conforme a los argumentos planteados por la actora, no hace que se pueda considerar su nulidad. En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a las nulidades planteadas por la recurrente, con costas.

VI.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada – RESOL-2023-529-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$S590.785,59, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los permisos de embarque (PE) 15052EC01002771J, 15052EC01002763K, 15052EC01002773L, 15052EC01002762J, 15052EC01002936M, 15052EC01003125D, 15052EC01003137G y 15052EC01003118F.

Al solicitar la devolución 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 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- y PA 2304.00.10.100B –HARINA DE TORTAS-LEY.21453-Y DEMAS RESIDUOS DE LA EXTRACCION DE ACEITE DE SOJA-*, 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 1507.10.00.100Q y 2304.00.10.100B- (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 -**19.11.14, 17.03.15, 31.03.15, 01.04.15, 08.04.15 y 13.04.15 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 la resolución ME 35/02 y al 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) y el decreto 509/07 (BO: 23.05.07), los cuales según refiere establecieron una alícuota del 20% y 24%, respectivamente, para las PA objetos de autos.

VI.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 1507.10.00.100Q y 2304.00.10.100B-.

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 1507.10.00.100Q y 2304.00.10.100B, **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**.

VI.2.- Dicho lo anterior, resta aclarar que la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 -impugnada en estos autos por los PE 15052EC01003137G y 15052EC01003118F- **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-. Asimismo, el **17.12.15,** para las PA 1507.10.00.100Q y 2304.00.10.100B, el decreto 133/15 fijó una alícuota del **27%, reduciendo la del 32%**. Siendo ello así no se advierte en el caso ninguna afectación al derecho de propiedad de la actora.

Frente a tales resoluciones de baja de alícuotas, debe recordarse que 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. Del mismo modo una del 32% fue reducida al 27%.

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 y el decreto 133/15.

En consecuencia, corresponde rechazar los agravios expuestos por la actora respecto de la denegatoria de repetición que intentó -por ser defectuoso su planteo jurídico- y confirmar la resolución apelada.

VII.- *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 nulidad formulado por la actora, con costas.

2.- Confirmar la resolución RESOL-2023-529-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas 12542-4387-2020, con 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.- 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 RESOLUCIÓN FALLO N° 529 (AD ROSA)** 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 la resolución aduanera, debe señalarse que la Resolución FALLO N° 529 (AD ROSA) dictada en el sumario, aparece fundada, 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.

III.- Que, en particular, adhiero al argumento expuesto en el punto VI.2 de su voto en cuanto considera que la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 **redujo** la alícuota establecida para la PA 1001.99.00.110W del 28% al 23% -alícuota efectivamente abonada por la actora- y que el decreto 133/15, al reducir la alícuota establecida para la PA de autos del 32% al 27% -alícuota efectivamente abonada- produciendo tales normas un claro beneficio a la actora, por lo que no se advierte en el caso ninguna afectación a su derecho de propiedad.

IV.- Cabe destacar que, las Resoluciones MEP 26/2008, 181/2008 y 182/2008 se dictan en cumplimiento de lo dispuesto 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), y por los Decretos Nros. 2752/91 y 2275/94.

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

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 comentado ut-supra, donde 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 (art. 151 de la Ley 11.683): *“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 el planteo de nulidad formulado por la actora, con costas.

2.- Confirmar la resolución **RESOL-2023-529-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12542-4387-2020**, con costas (art. 1163 del C.A.).

En virtud de la votación precedente **SE RESUELVE**:

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

2.- Confirmar la resolución **RESOL-2023-529-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12542-4387-2020**, con costas (art. 1163 del C.A.).

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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.06.24 14:41:50 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: 2025.06.24 14:50:56 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: 2025.06.24 14:51:23 -03:00