Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-143051222-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA SALA "E" EXPEDIENTE N° 39.069-A Transportadora de Gas del Sur SA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria (por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos "**Transportadora de Gas del Sur SA** c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación", Expte. N° **39.069-A**.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que, a fs. 20/27 la actora, por apoderado y con patrocinio letrado, interpone recurso de apelación contra las Resoluciones **N° 29/18 (SDG OAI), 46/18 (SDG OAI), 45/18 (SDG OAI) y 2018-19-E-AFIP (DIRAPA)** dictada por la Subdirectora General Aduanera pampeana, recaída en los expedientes administrativos **SIGEA N° 12564-738-2015, SIGEA N° 12564-739-2015, SIGEA N° 12564-695-2015 y SIGEA N° 14930-22-2014**, mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición de derechos de exportación incoada por la firma **Transportadora de Gas del Sur S.A**, correspondiente a las destinaciones de exportación **N° 10 003 ES02 000188C / 10 003 EC08 000013R oficializado 18.01.10, 10 003 ES02 000120D /10 003 EC08 000129C oficializado el 13.12.10, 10 003 ES02 000030D/ 10 003 EC08 000047B oficializado el 19.03.10 y 08 003 ES02 000164S/ 08 003 EC08 000162G oficializado el 03.12.08** cuestionando ante esta instancia la denegatoria de la suma de $ 3.948.044,45.- pesos (ver F.4). Sostiene que la firma abonó los derechos de exportación establecidos por la Resolución MEP **N° 127/08**. Afirma que dicha resolución determina una fórmula de fijación de la alícuota cuando los precios internacionales superen o igualen al valor de referencia allí determinado, disponiendo que, cuando el precio internacional sea inferior al valor de referencia, se aplicará la alícuota del 45%. En este sentido, señala que se le exigió a su mandante el pago de derechos de exportación conforme a la alícuota del 45%, pago que, en función de la participación de TGS en la operación de exportación, representó un importe total de $ 7.770.855,40.- pesos. Considera que los derechos de exportación exigidos resultan ilegítimos y contrarios a lo establecido en la Constitución Nacional. Aclara que la firma apela parcialmente la resolución aduanera en tanto los derechos exigidos debieron ser de 20% ad valorem y no los que derivan de la aplicación la alícuota de la

Resolución MEP N° 127/08 en tanto dicha norma no se encontraba ratificada por el Congreso. Cita jurisprudencia. Señala que debió aplicarse el precedente "Camaronera Patagónica". En tal sentido, señala que la CS.J.N. destacó que es imprescindible, para la validez constitucional de un tributo, que el Congreso sea el que cree o modifique tal tributo, entendiendo en este aspecto, que el Congreso debe ser quien delimite el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones previstas y la alícuota o cuantía del impuesto. En este último aspecto, reconoció que la facultad del poder ejecutivo para modificar un impuesto establecido por el Congreso se limita al aspecto cuantitativo (Alícuota) y sólo puede ejercerse cuando el Congreso expresamente delegue tal facultad y delimita márgenes mínimos y máximos de modificación. Afirma que los derechos de exportación con la alícuota exigida en el caso de autos resultan inconstitucionales, desde que se modificaron con posterioridad al 21 de marzo de 2007 y con ello no existe norma del Congreso que los haya aprobado y/o ratificado sino hasta la vigencia de la ley 26.732 (28/12/2011), por lo que recién a partir de dicha fecha han adquirido validez constitucional. En efecto, entiende que los derechos de exportación de propano y butano dispuestos por la Resolución MEP N° 335/04 con la alícuota del 20 % son los que debieron ser exigidos en el caso (por encontrarse ratificados por la Ley N° 26.217 con vigencia desde el 16/01/2007). De allí que, la diferencia entre la alícuota efectivamente exigida y la del 20 % que debió exigirse (por tratarse de derechos que, si bien fueron creados por una Resolución inválida, fueron luego ratificados legislativamente), debe ser restituida a la firma con más los intereses del art. 811 del Código Aduanero. Ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y deje sin efecto la resolución recurrida, con costas al fisco. Cabe señalar que, en el punto 9 del capítulo III- Antecedentes del escrito de apelación-la parte apela parcialmente la resolución aduanera, consintiendo el 20% ad valorem, por la cual sostiene que correspondería, a su entender, que se le devuelva el importe total de $ 3.948.044,45.- pesos.

II.- Que a fs. 41/52 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho y documentación invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Realiza un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Afirma, respecto del precedente jurisprudencial "Camaronera Patagónica S.A c/Ministerio de Economía y otros s/amparo" que la interpretación que realiza la apelante no recepta el análisis completo de la sentencia dictada ni el sentido que quiso darle la C.S.J.N. Considera que debe rechazarse el planteo de inconstitucionalidad toda vez que los derechos en trato fueron creados por ley. Cita jurisprudencia en sustento a su postura. Realiza consideraciones acerca de la modalidad de pago de los derechos de exportación, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas **SIGEA N° 14930-22-2014** se inician el 18 de diciembre de 2013, con el procedimiento de repetición interpuesto por la firma "Transportadora de Gas del Sur S.A". A fs. 15, con fecha 3 de febrero de 2014 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 25, se glosa el sobre contenedor dentro del cual se hallan agregadas la Exportación de Mercaderías con Precios Revisables N° 08 003 ES02 000164S y la Exportación a Consumo de Mercaderías con Precios Revisables y 08 003 EC08 000162G y su documentación complementaria. A fs. 49/52 vta. la Subdirectora General de Operaciones Aduaneras pampeana dicta la Resolución 218-19-E-AFIP (DIRAPA), mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición por derechos de exportación incoada por la firma recurrente.

Que las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12564-738-2015**, se inician el 1de diciembre de 2015, con el procedimiento de repetición interpuesto por la firma "Transportadora de Gas del Sur S.A". A fs. 18, con fecha 3 de diciembre de 2015 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 30, se glosa el sobre contenedor dentro del cual se hallan agregadas la Exportación de Mercaderías con Precios Revisables N° 10 003 ES02 000188C y la Exportación a Consumo de Mercaderías con Precios Revisables y 10 003 EC08 000013R y su

documentación complementaria. A fs. 49/52 el Subdirector General de Operaciones Aduaneras interior dicta la Resolución 29/18(SDG OAI), mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición por derechos de exportación incoada por la firma recurrente.

Que las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12564-739-2015**, se inician el 1de diciembre de 2015, con el procedimiento de repetición interpuesto por la firma "Transportadora de Gas del Sur S.A". A fs. 16, con fecha 3 de diciembre de 2015 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 28, se glosa el sobre contenedor dentro del cual se hallan agregadas la Exportación de Mercaderías con Precios Revisables N° 10 003 ES02 000120D y la Exportación a Consumo de Mercaderías con Precios Revisables y 10 003 EC08 000129C y su documentación complementaria. A fs. 48/51. el Subdirector General de Operaciones Aduaneras interior dicta la Resolución 46/18(SDG OAI), mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición por derechos de exportación incoada por la firma recurrente.

Que las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12564-695-2015**, se inician el 1de diciembre de 2015, con el procedimiento de repetición interpuesto por la firma "Transportadora de Gas del Sur S.A". A fs. 17, con fecha 3 de diciembre de 2015 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 30, se glosa el sobre contenedor dentro del cual se hallan agregadas la Exportación de Mercaderías con Precios Revisables N° 10 003 ES02 000030D y la Exportación a Consumo de Mercaderías con Precios Revisables 10 003 EC08 000047B y su documentación complementaria. A fs. 49/52. el Subdirector General de Operaciones Aduaneras interior dicta la Resolución 45/18(SDG OAI), mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición por derechos de exportación incoada por la firma recurrente.

IV.- A fs. 72 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 73 se pasan los autos a sentencia.

V.- Que corresponde, entonces, examinar y decidir la procedencia del pedido de devolución de la porción de derechos de exportación abonados supuestamente en demasía por la recurrente, en las Exportaciones a Consumo documentadas mediante las destinaciones **PE N° 10 003 ES02 000188C / 10 003 EC08 000013R oficializado 18.01.10, 10 003 ES02 000120D /10 003 EC08 000129C oficializado el 13.12.10, 10 003 ES02 000030D/ 10 003 EC08 000047B oficializado el 19.03.10 y 08 003 ES02 000164S/ 08 003 EC08 000162G oficializado el 03.12.08.**

Que en primer término en relación a los agravios de la recurrente relativos al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución MEP 127/08 cabe resaltar que conforme lo establece el art. 1164 del CA este Tribunal no tiene facultades para pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones, salvo que la CSJN se hubiera pronunciado sobre la cuestión en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que toda vez que no existe pronunciamiento de la CSJN en relación a la resolución cuestionada, corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

VI.- Que avanzando en el análisis de la cuestión de fondo de autos, y valiéndome para ello de los argumentos expuestos por el Dr. Juan Manuel Soria en causa de idéntica carátula a la presente (“TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación”, EX -2019-70488364-APN-SGASAD#TFN), corresponde en primer término tener presente que la Resolución (MEP) 127/08, mediante una modificación a la Resolución (MEP) 534/06, estableció un mecanismo de fijación de alícuotas de derechos de exportación sobre las exportaciones correspondientes a la posición arancelaria NCM 2711.13.00.000C (ver Anexo de la Resolución 127/08) correspondiente a los “Butanos” de la posición Gas de Petróleo y demás Hidrocarburos Gaseosos. Tal mecanismo

de fijación de alícuotas resulta calificado de "*alícuotas móviles*" al fijarse la alícuota aplicable del siguiente modo: **(i)** si el precio internacional del Gas Butano fuera inferior al valor de referencia que figura en el Anexo de la resolución se aplicará una alícuota de derecho de exportación del cuarenta y cinco por ciento (45 %) **(ii)** si el precio internacional del Gas Butano o del Gas Propano iguala o supera el valor de referencia, la alícuota del derecho de exportación se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

Donde *d* = derecho de exportación; Pi = precio internacional y VC = valor de corte. La fórmula indicada pondera tanto el precio internacional como el valor de corte. La Resolución 127/08 es, claramente, una norma que regula la fijación *diaria* y *móvil* de las alícuotas de las operaciones de exportación de Gas Butano.

Las conclusiones a las que arriba la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" no resultan aplicables a la presente causa pues en aquella, el Alto Tribunal hizo el examen de la Resolución (MEP) 11/02 bajo el ordenamiento legal vigente en el año 2002, que no se había completado. Asimismo, la Corte Suprema *distinguió* en el mismo fallo "Camaronera" a la Resolución (MEP) 11/02 del derecho de exportación sobre hidrocarburos creado por el art. 6 de la ley 25.561 (07.02.02) -al que corresponde la Resolución (MEP) 127/08- postulando incluso que tal derecho se creó en el marco de una política legislativa.

La Resolución (MEP) 127/08 invoca en los considerandos que preceden a su dictado el ejercicio de facultades delegadas en el PEN por el Congreso; el último párrafo de los considerandos expresa: "*(…) la presente resolución se dicta en función de lo previsto en los Artículos 748, inciso a) y 749 del Código Aduanero (Ley Nº 22.415 y sus modificaciones),* ***la Ley Nº 25.561*** *y sus modificaciones, 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"*.

La norma legal fundamental de las enunciadas es la ley 25.561 (BO: **07.01.02**) es su art. 6 que disponía -conforme su texto original, que luego sufrió modificaciones no sustanciales para lo que aquí interesa- lo siguiente:

> "*Art. 6:* ***El Poder Ejecutivo nacional dispondrá medidas tendientes a disminuir el impacto producido por la modificación de la relación de cambio dispuesta en el artículo 2° de la presente ley, en las personas de existencia visible o ideal que mantuviesen con el sistema financiero deudas nominadas en dólares estadounidenses u otras divisas extranjeras. Al efecto dispondrá normas necesarias para su adecuación.***
>
> ***El Poder Ejecutivo nacional reestructurará las deudas con el sector financiero, estableciendo la relación de cambio UN PESO ($ 1) = UN DÓLAR (U$S 1), sólo en deudas con el sistema financiero cuyo importe en origen no fuese superior a DOLARES CIEN MIL (U$S 100.000) con relación a: a)*** *Créditos hipotecarios destinados a la adquisición de vivienda;* ***b)*** *A la construcción, refacción y/o ampliación de vivienda;* ***c)*** *Créditos personales;* ***d)*** *Créditos prendarios para la adquisición de automotores; y* ***e)*** *A los de créditos de personas físicas o jurídicas que cumplan con los requisitos de micro, pequeña y mediana empresa (MIPyME). O hasta a esa suma cuando fuere mayor en los casos del inciso* ***a)*** *si el crédito fue aplicado a la adquisición de la vivienda única y familiar y en el caso del inciso e).*
>
> ***El Poder Ejecutivo nacional podrá establecer medidas compensatorias que eviten desequilibrios en las entidades financieras comprendidas y emergentes del impacto producido por las medidas autorizadas en el párrafo precedente, las que podrán incluir la emisión de títulos del Gobierno nacional en moneda extranjera garantizados. A fin de constituir esa garantía créase un derecho a la exportación de***

hidrocarburos por el término de CINCO (5) años facultándose al Poder Ejecutivo nacional a establecer la alícuota correspondiente. *A ese mismo fin, podrán afectarse otros recursos incluidos préstamos internacionales.*

En ningún caso el derecho a la exportación de hidrocarburos podrá disminuir el valor boca de pozo, para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras.

El Poder Ejecutivo nacional dispondrá las medidas tendientes a preservar el capital perteneciente a los ahorristas que hubieren realizado depósitos en entidades financieras a la fecha de entrada en vigencia del decreto 1570/2001, reestructurando las obligaciones originarias de modo compatible con la evolución de la solvencia del sistema financiero. Esa protección comprenderá a los depósitos efectuados en divisas extranjeras.

La misma ley 25.561 en sus arts. 1 y 2 disponía lo siguiente:

"***Art. 1°:*** *Declárase,* ***con arreglo a lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución Nacional****,* ***la emergencia pública en materia*** *social, económica, administrativa, financiera y* ***cambiaria****, delegando al Poder Ejecutivo nacional las facultades comprendidas en la presente ley, hasta el 10 de diciembre de 2003, con arreglo a las bases que se especifican seguidamente:*

1. Proceder al reordenamiento del sistema financiero, bancario y del mercado de cambios.

2. Reactivar el funcionamiento de la economía y mejorar el nivel de empleo y de distribución de ingresos, con acento en un programa de desarrollo de las economías regionales.

3. Crear condiciones para el crecimiento económico sustentable y compatible con la reestructuración de la deuda pública.

4. Reglar la reestructuración de las obligaciones, en curso de ejecución, afectadas por el nuevo régimen cambiario instituido en el artículo 2°."

Art. 2° *— El Poder Ejecutivo nacional queda facultado, por las razones de emergencia pública definidas en el artículo 1°, para establecer el sistema que determinará* ***la relación de cambio entre el peso y las divisas extranjeras****, y dictar regulaciones cambiarias."*

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 de la Resolución (MEP) 127/08 las condiciones de emergencia determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación.*

El Congreso, mediante la ley 25.561, en ejercicio de sus propias potestades constitucionales legislativas e invocando además el art. 76 de la Constitución: **(i)** *creó* un derecho de exportación sobre hidrocarburos -el cual se encuentra *legislado* en todos sus aspectos sustanciales por las normas del Código Aduanero sobre derechos de exportación: arts. 724 a 760 y concordantes, Capítulo 6 del Título 1 de la Sección 9 del CA- por un plazo de cinco (5) años; **(ii)** *delegó* en el PEN, por un plazo también de cinco (5) años, las facultades para establecer las alícuotas correspondiente al derecho de exportación que había creado; **(iii)** *estableció* que tanto *la creación del tributo* que dispuso, como la *delegación* de sus facultades para fijar alícuotas en el PEN, se enmarcan claramente en *su*

política (del *Congreso*) frente a la *emergencia cambiaria* y sus efectos, conforme surge de la letra del mismo art. 6 de la ley 25.561 al crear el derecho de exportación de marras, concordante con la declaración de *emergencia cambiaria* de su art. 1 –que invoca el art. 76 de la Constitución Nacional- y la modificación de la relación de cambio dispuesta por el art. 2. Resulta manifiesto de lo expuesto que la Resolución (MEP) 127/08 se dictó entonces invocando la existencia de una concreta norma delegante (art. 6º de la ley 25.561) que definió una *clara política legislativa*, con *plazo para su ejercicio* (5 años), en el marco de una *emergencia* y versando sobre *materia determinada de administración*. Ello se encuentra en línea con los términos literales del art. 76 de la Constitución que regula las condiciones para la delegación legislativa por parte del *Congreso*, y que la ley 25.561 invoca en su art. 1. Asimismo, la *emergencia cambiaria* en el marco del cual se dispuso todo lo anterior se extendió, conforme las leyes dictadas por el mismo Congreso -25.972; 26.077; 26.204; 26.339; 26.456; 26.563; 26.729; 26.896 y 27.200- entre el 07.01.02 y el 31.12.17 (quince años). Finalmente, como se dijo, la ley 25.561 se prorrogó en lo que respecta al derecho de exportación de hidrocarburos mediante las leyes 26.217 y 26.732.

Establecido lo anterior, se invocan también en los considerandos Resolución 127 (MEP) 127/08 –de modo redundante en tanto la ley 25.561 creó un derecho de exportación- otras normas del CA por su adecuación particular al contenido de la misma resolución impugnada -el art. 748 inc. a) y el art. 749 del CA-. Invoca también la ley de ministerios que, en el texto que puede concernir a la Resolución (MEP) 127/08 dispone en su Anexo I Título IV *De las delegaciones de facultades*, art. 13 lo siguiente:

> "*ARTICULO 13.-* ***Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional para delegar en los Ministros y en los Secretarios de la Presidencia de la Nación facultades relacionadas con las materias que les competen, de acuerdo con lo que determine expresa y taxativamente por decreto.***

El art. 2 inciso d) apartado 5 del decreto 101 del 16.01 establece:

> "*Artículo 2.- Delégase la facultad para resolver sobre los siguientes asuntos de sus respectivas competencias:*
>
> *(…) d) Al señor Ministro de Economía: (…) 5) Dictado de las normas de interpretación de las disposiciones relativas al valor imponible de la mercadería que se exporte (artículo 749 del Código Aduanero - Ley N. 22.415). (…)"*

El decreto 645 del 26 de mayo del 2004 dispone en su art. 2, con fundamento en el antes citado art. 6 de la ley 25.561, lo siguiente: "*Autorízase al MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION a modificar la alícuota de los derechos de exportación determinado en el Artículo 1º del presente decreto y en el Artículo 2º del Decreto Nº 310 de fecha 13 de febrero de 2002, teniendo en cuenta su incidencia en los niveles de actividad, empleo y precios internos"*

Del conjunto de las normas antes transcriptas, surge que el *Congreso* delegó en el PEN -en el marco de la *emergencia cambiaria* y por cinco años, idéntico al plazo de vida del derecho de exportación que *creó*- la facultad de establecer las alícuotas de la posición arancelaria **NCM 2711.13.00.000C** (ver Anexo de la Resolución 127/08) correspondiente al "Butano" de la posición Gas de Petróleo y demás Hidrocarburos Gaseosos, conforme el art. 76 de la Constitución invocado en el art. 1 de la ley 25.561. A su vez, el PEN subdelegó tales facultades delegadas en el Ministerio de Economía -cuestión de la subdelegación que se encontraba autorizada por el art. 1 de la ley

26.217 respecto de la resolución impugnada en autos, ver *infra*-. Al tratarse de un derecho de exportación, cuya regulación sustancial -salvo las alícuotas- se encuentra en el Código Aduanero resultaban de consuno aplicables el resto de las normas de dicho cuerpo normativo. Así, el art. 749 del CA -que refiere a las normas *interpretativas* del art. 748 del CA que autoriza a dictar al PEN- y en lo relativo también a las alícuotas el art. 755 del CA, que es la norma que otorga de modo general esa facultad al PEN vinculándolo en su encabezado al ordenamiento jurídico vigente.

El 6 de enero de **2002** el *Congreso de la Nación* sancionó la ley **25.561** (B.O. 07.01.02). Mediante esta ley, el *Congreso* dispuso: **a)** en el segundo párrafo de su artículo 6° -en el marco de la *emergencia* cambiaria declarada en su art. 1º conforme el art. 76 de la Constitución Nacional- y la modificación de la relación de cambio dispuesta por su art. 2º- la *creación* de un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de cinco años -en tanto derecho de exportación se encontraba gobernado por las normas respectivas del CA, arts. 724 a 760 y cc.-; **b)** Mediante el mismo artículo, el *Congreso de la Nación* delegó en el PEN las facultades legislativas de establecer las alícuotas de derechos de exportación, *también por un plazo de cinco años*; **c)** En ejercicio de las facultades *delegadas* por el tercer párrafo del artículo 6 de la ley 25.561 (B.O. **07.01.02**), entre las fechas de su vigencia -07.01.02 y el 07.01.07- el PEN dictó, entre otras, las siguientes normas por las que se fijaron las alícuotas de los derechos de exportación: decreto Nro. 310 del 13 de febrero de 2002 (B.O. 14.02.02); Decreto Nro. 809 del 13 de mayo de 2002 (B.O. 14.05.02); Decreto 645 del 26 de mayo de 2004 (B.O. 27.05.04); Resolución (ME) 526 del 22 de octubre de 2002 (B.O. 23.10.02); resoluciones Nros. ME 335, 336 y 337 del 11 de mayo de 2004 (B.O. 12.05.04); las resoluciones Nros. 532 del 4 de agosto de 2004 (B.O. 5.08.04) y su modificatoria, 537 del 5 de agosto de 2004 (B.O. 06.08.04), 534 del 14 de julio de 2006 (B.O. 25.07.06) y 776 del 10 de octubre de 2006 (B.O. 11.10.06) todas del Ministerio de Economía y Producción.

El 20 de diciembre de **2006** el *Congreso de la Nación* sancionó la Ley **26.217** (B.O. **16.01.2007**) mediante la cual: **a)** prorrogó por el término de cinco años el derecho de exportación sobre hidrocarburos *creado* por el tercer párrafo del art. 6 de la ley 25.561 (de consuno con sus arts. 1 y 2); **b)** prorrogó por el término de cinco años la delegación de sus facultades legislativas al PEN para fijar las alícuotas correspondientes a tales derechos de exportación sobre hidrocarburos, autorizando además expresamente al PEN la subdelegación de tales facultades legislativas en el Ministerio de Economía y Producción; **c)** Mediante su artículo 2°, el *Congreso de la Nación* ratificó *expresa y nominalmente* la vigencia de los decretos Nros. 310 del 13 de febrero de 2002 (B.O. 14.02.02) y sus modificaciones, 809 del 13 de mayo de 2002 (B.O. 14.05.02) y 645 del 26 de mayo de 2004 (B.O. 27.05.04); la Resolución (ME) 526 del 22 de octubre de 2002 (B.O. 23.10.02); las resoluciones Nros. 335, 336 y 337 del 11 de mayo de 2004 (BO: 12.05.04); las resoluciones Nros. 532 del 4 de Agosto de 2004 (B.O. 5.08.04) y su modificatoria, 537 del 5 de agosto de 2004 (B.O. 06.08.04), 534 del 14 de julio de 2006 (B.O. 25.07.06) y 776 del 10 de octubre de 2006 (B.O. 11.10.06), todas del Ministerio de Economía y Producción y demás normas dictadas en consecuencia; **d)** En ejercicio de *las* facultades delegadas por cinco años por el *Congreso* mediante el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley 25.561 (B.O. 07.01.02), prorrogadas por otros cinco años mediante el art. 1 de la Ley 26.217 (B.O. 16.01.2007), entre las fechas de su vigencia 07.01.07 y 07.01.2012, el PEN dictó las siguientes resoluciones -ejerciendo tales facultades delegadas para fijar las alícuotas de derechos de exportación-: *la resolución MEyP 127 de fecha 10 de marzo de 2008 (B.O. 12.03.08)*, el decreto Nro. 509 del 15 de mayo de 2007 (BO: 23.05.07) y la Resolución (MEP) 394 de fecha 15 de noviembre de 2007 (B.O. 16.11.07).

El 21 de diciembre de **2011** el *Congreso de la Nación* sancionó la ley **26.732** (B.O. 28.12.2011) mediante la cual: **a)** prorrogó por un nuevo término de cinco años el derecho de exportación de hidrocarburos *creado* por el tercer párrafo del art. 6 de la ley 25.561 (de consuno con sus arts. 1 y 2) y prorrogado por la ley 26.217 referida en el párrafo anterior; **b)** prorrogó por un nuevo término de cinco años la delegación de sus facultades legislativas al

PEN para fijar las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación sobre hidrocarburos, autorizando nuevamente al PEN para la subdelegación de tales facultades legislativa en el Ministerio de Economía y Producción; **c)** Mediante el artículo 2, expresa y nominalmente el *Congreso de la Nación* ratificó la vigencia de los decretos Nros. 310 del 13 de febrero de 2002 (B.O. 14.02.02) y sus modificaciones, 809 del 13 de mayo de 2002 (B.O. 14.05.02), las *resoluciones* 394 de fecha 15 de noviembre de 2007 (B.O. 16.11.07) y *127 de fecha 10 de marzo de 2008 (B.O. 12.03.08)*, ambas del ex Ministerio de Economía y Producción y demás normas dictadas en su consecuencia; **d)** En ejercicio de las facultades delegadas por el *Congreso* mediante el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley 25.561 (B.O. 07.01.02), prorrogadas por las leyes 26.217 (B.O. 16.01.2007) y 26.732 (B.O. 28.12.2011), entre las fechas de su vigencia 07.01.12 y 07.01.2017, el PEN dictó la Resolución (MEP) 1077 del 29 de diciembre de 2014 (B.O. 31.12.14).

Finalmente, la prórroga sobre los derechos de exportación sobre hidrocarburos establecida por la Ley 26.732 del año **2011** venció el día 7 de enero de **2017** sin que se sancionara una nueva prórroga: en consecuencia, los derechos de exportación ya no se impusieron a estas exportaciones desde esa fecha. Sin embargo, el 3 de septiembre de 2018 el PEN sancionó el decreto 793/2018 (B.O. 04.09.2018) por el cual se gravaron con derechos de exportación todas las exportaciones para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) alcanzando a todos los hidrocarburos y sus derivados, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2020.

Fue el *Congreso de la Nación* quien sancionó el art. 6 tercer párrafo de la ley 25.561 (BO: **07.01.02**) que *creó* el derecho de exportación delegando solamente la fijación de las alícuotas aplicables en el PEN; es el mismo *Congreso de la Nación,* que mediante la ley 26.217 (BO: 26.01.07) -al expirar el plazo del art. 6 de la ley 25.561- prorrogó por otros cinco años más -computados desde el **07.01.07**, ver art. 4º de esta ley 26.217- el derecho de exportación que había *creado* mediante la ley 25.561, que extendió así su vigencia hasta el **06.01.12**. Al llegar esa fecha, nuevamente el mismo *Congreso de la Nación,* mediante la ley 26.732 (BO: 28.12.11), prorrogó nuevamente por otros cinco años más el derecho de exportación que había *creado* mediante la ley 25.561, que extendió así su vigencia hasta el 05.01.17. 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 las operaciones de tal tipo relativas a un conjunto de hidrocarburos, ello en el marco de la emergencia y la política cambiaria definida por los arts. 1, 2 y 6 de la misma ley 25.561, que invoca el art. 76 de la Constitución Nacional en su art. 1.

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). Así, por ejemplo, la ley 26.732 (BO: 28.12.11) en su artículo 2º ordenó la continuación de la vigencia de la Resolución (MEP) 127/08 -la impugnada en autos- vigente desde el 21.03.08, fecha en que se dictó.

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 de la Resolución (MEP) 127/08 impugnada 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 historia legislativa enunciada en los párrafos anteriores muestran, lejos de una actuación autónoma y aislada del Poder Ejecutivo en la fijación de las alícuotas de los derechos de exportación sobre hidrocarburos mediante la Resolución (MEP) 127/08, una verdadera actuación conjunta y coordinada entre el Congreso y el PEN a lo largo de más de 15 años -desde enero del año 2002 hasta el año 2017- que finalizó por decisión del propio Congreso al no prorrogar por otros cinco años el derecho de exportación cuyas alícuotas se discuten en autos, como lo había hecho en el año 2006 y 2011. Tal historia, de armónico y permanente entendimiento en sus respectivas esferas de actuación del Congreso de la Nación y el PEN, permiten visualizar, respecto de la Resolución (MEP) 127/08 que se inserta en el marco normativo de una clara *política legislativa* y que se ejerció dentro de los plazos de vigencia establecidos por el Congreso (conf. art. 76 de la Constitución Nacional).

En definitiva, mediante la Resolución (MEP) 127/08 impugnada por la actora el PEN fijó, *dentro* del plazo de 5 años por el que se le concedieron tales facultades, el sistema de alícuotas -móviles- del derecho de exportación sobre hidrocarburos creado *por el Congreso* también por un plazo de 5 años -prorrogado en el año 2006, *todo* conf. art. 6 tercer párrafo de la ley 25.561- en el marco de la regulación general de derechos de exportación del Código Aduanero -que no fija alícuotas específicas-. La actuación del PEN se ejerció pues aplicando una clara política legislativa y dentro de los plazos establecidos por el Congreso (art. 76 de la Constitución) en el marco de una *emergencia* declarada por el mismo Congreso que se extendió entre los años 2002 y el 31.12.2017 (conf. ley 27.200 -BO: 04.11.15- última ley de prórroga de la ley 25.561).

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 sobre hidrocarburos 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 de la Resolución (MEP) 127/08 las condiciones de emergencia cambiaria determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación, extendiéndose hasta el año 2017.*

Que conforme fuera mencionado, los contundentes argumentos precedentemente expuestos han sido extraídos y extractados del voto preopinante del Dr. Juan Manuel Soria en la causa de esta Sala “E”, de idéntica carátula a la presente, “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación”, EX -2019-70488364-APN-SGASAD#TFN, confirmada por la sentencia unánime de la alzada, dictada por la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, expediente 44063/2022, con fundamento en el dictamen 2993/22 del Señor Fiscal General de Cámara Dr. Rodrigo Cuesta.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas a la actora en virtud de lo dispuesto en el art. 1163 del C.A..

Por ello, **VOTO POR**:

1. Confirmar las Resoluciones **29/18 (SDG OAI), 46/18 (SDG OAI), 45/18 (SDG OAI) y 2018-19-E-AFIP (DIRAPA)** recaídas en los expedientes administrativos **SIGEA N° 12564-738-2015, SIGEA N° 12564-739-2015, SIGEA N° 12564-695-2015 y SIGEA N° 14930-22-2014.**

2. Costas a la parte actora (art. 1163 C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto que antecede.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1. Confirmar las Resoluciones 29/18 (SDG OAI), 46/18 (SDG OAI), 45/18 (SDG OAI) y 2018-19-E-AFIP (DIRAPA) recaídas en los expedientes administrativos SIGEA N° 12564-738-2015, SIGEA N° 12564-739-2015, SIGEA N° 12564-695-2015 y SIGEA N° 14930-22-2014.

2. Costas a la parte actora (art. 1163 C.A.).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la DGA y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación (conf. art. 1162 del C.A. y art. 52 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.30 17:53:35 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.30 17:55:38 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.30 17:55:38 -03:00