Informe firma conjunta

Número: IF-2024-15814624-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Febrero de 2024

Referencia: -SENTENCIA- EXPTE 37520-A TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR SA

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos **“Transportadora de Gas del Sur S.A c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”, Expte. N° 37.520-A.**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 10/16 la actora, por apoderado y con patrocinio letrado, interpone recurso de apelación contra la **Resolución Nro. 180/2016 (SDG OAI)** dictada por el Subdirector General de Operaciones Aduaneras del Interior, recaída en el expediente administrativo **SIGEA Nro. 14930-21-2014**, 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 la **destinación de exportación Nro. 08 003 ES02 000142Y / 08 003 EC08 000142E**, cuestionando ante esta instancia la denegatoria de la suma de **$ 1.424.719,41** (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 es 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 allí establecida del 45%, pago que, en función de la participación de TGS en la operación de exportación, representó un importe total de u$s 680.248,14. 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, la 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.

Asevera que los derechos de exportación con la alícuota exigida en el caso de autos resultan inconstitucionales, dado que 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 ME y P Nro. 335/04 con la alícuota del 20 % son lo 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 10 del capítulo III. **Antecedentes** del escrito de apelación la parte apela parcialmente la resolución aduanera, consintiendo el 20%, por la cual sostiene que correspondería, a su entender, que se le devuelva el importe total de $ 1.424.719,41 equivalente a la suma de u$s 443.561,46.

II.- Que a fs. 23/29 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho 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 Nros. 14930-21-2014** 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. 17, con fecha 3 de febrero de 2014 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 27 se glosa el sobre contenedor dentro del cual se hallan agregadas la Exportación de Merc. con Precios Revisables Nro. **08 003 ES02 000142Y** y la Exportación a Consumo de Merc. con Precios Revisables **08 003 EC08 000142E** y su documentación complementaria. A fs. 42/45 se dicta la **Resolución Nro. 180/16 (SDG OAI)** dictada por el Subdirector General de Operaciones Aduaneras del Interior, mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición por derechos de exportación incoada por la firma recurrente con relación a las destinaciones Nros. **Nro. 08 003 ES02 000142Y / 08 003 EC08 000142E.**

IV.- A fs 30 se abre la causa a prueba, que obra producida a fs. 35/58. A fs. 86 se declara el cierre del periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala “E”. Posteriormente se pasan los autos para alegar. A fs 92/95 se glosa el alegato del fisco y a fs. 96/97 el de la actora. A fs 101 se pasan los autos a sentencia.

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictada por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A c/ DGA s/ recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN,) en la cual por mayoría los Vocales acordaron 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. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467".

El principal agravio de la aquí recurrente, radica en el hecho de que no correspondía, a su entender, la alícuota del 45 % fijada por la Resolución ME 127/08, no ratificada por el congreso.

Tal como se señaló supra, mediante el plenario mencionado se acordó en el artículo 2 que "El Poder Ejecutivo puede

establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero".

En este orden de ideas y en virtud de lo dispuesto en el art. 151 de la Ley 11.683, resultando en el caso aplicable la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde confirmar la resolución apelada. En este sentido, y dejando a salvo mi opinión disidente con lo resuelto en el plenario de referencia respecto de las facultades de este Tribunal para realizar el control de validez de las normas en razón de lo dispuesto en el art. 75 inc. 22 y la Convención Americana de Derechos Humanos, las facultades del Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de los derechos de exportación y la validez de la norma cuestionada -a cuyo voto me remito-, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos abonados por la firma "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR" en relación a las destinaciones mencionadas, en virtud que lo dispuesto en la Resolución MEP N° 127/08 y sus sucesivas modificatorias -que fijó los derechos de exportación respecto de las posiciones arancelarias allí estipuladas- resulta similar, mutatis mutandi, a lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018, cuya validez ha sido expresamente receptada en la doctrina plenaria de referencia. En efecto, hasta tanto se mantenga vigente el plenario de referencia, habré de aplicar -con la salvedad expuesta- el criterio sentado por la mayoría de mis colegas, pues como operador jurisdiccional debo respetar el alcance de un acuerdo plenario aunque no comparta -stricto sensu- lo allí resuelto.

VI.- Que, en cuanto a las costas del debido proceso, las mismas, deben imponerse por su orden en atención a la temática de la cuestión en trato y que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del recurso (art. 1163 C.A.).

Por lo expuesto, VOTO POR:

1.- Confirmar la **Resolución Nro. 180/2016 (SDG OAI)** recaída en el expediente administrativo **SIGEA Nro. 14930-21-2014**.

2.- Costas por su orden.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto del Dr. Christian González Palazzo.

II.- 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 de inconstitucionalidad efectuado por la recurrente.

Adicionalmente, considero que no resulta aplicable a esta causa el Plenario de fecha 26.04.22 de este Tribunal Fiscal recaído en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A." (EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN) toda vez que de los fundamentos de la Resolución (MEP) 127/08 no surge invocación del Poder Ejecutivo Nacional al art. 755 del CA para disponer los niveles de alícuotas de la resolución impugnada, sino que el encuadre normativo lo configuran los artículos 748, inciso a) y 749 del Código Aduanero (Ley Nº 22.415), la ley 25.561 (BO: 07.01.02) con sus prórrogas –leyes 25.972 (BO: 17.12.04); 26.077 (BO: 10.01.06); 26.204 (BO: 20.12.06); 26.339 (BO: 04.01.08); 26.456 (B0: 16.12.08); 26.563 (B0: 22.12.09); 26.729(B0: 28.12.11); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15)- y en las leyes 26.217 (BO: 16.01.07) y 26.732 (BO: 28.12.11), la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, el Artículo 2º inciso d), apartado 5) del Decreto Nº 101 de fecha 16 de enero de 1985 y el Artículo 2º del Decreto Nº 645 de fecha 26 de mayo de 2004, plexo normativo, que a criterio del suscripto, difiere de los tenidos en

consideración al momento de emitirse la resolución plenaria.

III.- 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.

Con basamento en dichos fundamentos, corresponde confirmar la resolución apelada.

IV.- En relación a las costas, considero que las mismas deben ser impuesta a la actora vencida en conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A..

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

Confirmar la **Resolución Nro. 180/2016 (SDG OAI)** dictada en el Expte. Administrativo **SIGEA Nro. 14930-21-2014**, con costas (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto del Dr. Juárez.

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

Confirmar la **Resolución Nro. 180/2016 (SDG OAI)** dictada en el Expte. Administrativo **SIGEA Nro. 14930-21-2014**, con costas (art. 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese a la actora en el cuit 20-20410463-9 (Dr. Cotter) y al fisco nacional en el cuit 27-36719483-4 (Dra. Silva Risso), oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse en devolución a la DGA las actuaciones administrativas relativas a la causa y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 13:41:26 -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: 2024.02.14 16:09:05 -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: 2024.02.14 18:48:27 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 18:48:28 -03:00