44210/2023 "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR SA (TF 70488438-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, diciembre de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, el 3/2/23, el Tribunal Fiscal de la Nación, **confirmó** las resoluciones 70, 66, 65, 48, 59, 60 y 54-E-AFIP-DIRAPA, así como las resoluciones 171 y 170-E-AFIP-SDGOAI, todas del 2019, recaídas en los expedientes administrativos SIGEA 12564-724-2015, 12564-713-2015, 12564-714-2015, 12564-699-2015, 12564-731-2015, 12564- 679-2015, 12564-26-2014, 12564-678-2015 y 12564-57-2015, en cuanto habían *denegado* la devolución de una diferencia de derechos de exportación abonada con relación a las destinaciones 10003ES02000012D, 10003ES02000069P, 10003ES02000050F, 10003ES02000130E, 10003ES02000134X, 10003ES02000085N, 10003ES02000189C, 10003ES02000088Z y 09003ES02000009R, en los términos de la resolución 127/08 del entonces Ministerio de Economía y Producción (MEP).

Para resolver como lo hizo, consideró que la cuestión planteada era similar a la que se había resuelto en el acuerdo plenario dictado el 26/4/22 en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación" (EX-2020-24600163-APNSGASAD#TFN), donde se fijó, como doctrina legal, que: a) el Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante un planteo efectuado por un recurrente; b) el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; c) no corresponde declarar la invalidez del decreto 793/18 respecto de destinaciones de exportación registradas a partir de su entrada en vigencia (4/9/18) y hasta la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (4/12/18).

Sobre esa base, se abstuvo de pronunciarse sobre la validez constitucional de la citada resolución MEP 127/08, y rechazó la repetición.

Distribuyó las costas por su orden dada la complejidad de la cuestión, y porque ésta se decidía con arreglo a un precedente posterior al inicio de las actuaciones, lo que pudo hacer creer a las partes que tenían derecho a litigar (v. pp. 212-216, de la versión digital del expediente TF 70488438-A, remitida con el oficio del 23/11/23)

2º) Que, disconforme con lo resuelto, la **parte actora** interpuso y fundó apelación el 7/3/23, que se concedió el 13/3/23 y fue replicada el 27/3/23 (v. pp. 222, 230-270, 274 y 286-303, expte. cit.).

Principalmente, planteó que debían revisarse las conclusiones del organismo jurisdiccional porque se apartaban del principio de legalidad en materia tributaria, tal como había sido entendido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Camaronera Patagónica SA" (*Fallos:* 337:388).

Explicó que, con arreglo a la doctrina de aquel precedente, debía declararse que la resolución MEP 127/08 recién resultó válida a partir de la entrada en vigencia de la ley 26.732, que la ratificó. Esto así, porque la citada resolución únicamente se había sustentado en la ley 25.561, que no contenía una clara política legislativa.

Añadió que, en caso de aceptarse la validez de la ley 25.561 como norma delegante, tampoco podía obviarse que: a) el artículo 76 de la Constitución Nacional no admitía una subdelegación como la que tuvo lugar en el caso, al amparo de la ley 26.217; y b) la resolución MEP 127/08 alteró el espíritu de la ley 25.561.

Precisó que las operaciones involucradas en el caso se habían registrado antes de dictarse la ley 26.732 (B.O. 28/12/11), por lo que la alícuota válida y vigente debía ser la que se había dispuesto mediante la resolución MEP 335/04, que sí contaba con ratificación legislativa a la fecha del registro (en virtud de la ley 26.217, que entró en vigor el 16/01/07). En ese sentido, hizo hincapié en que no pretendía la devolución del total abonado en concepto de derechos de exportación, sino la diferencia entre la alícuota que establecía la ilegítima resolución MEP 127/08 (del 45%, en la mayoría de los casos), y la del 20%, que hubiese correspondido con arreglo a la resolución MEP 335/04.

En otro orden de ideas, señaló que el plenario al cual remitía la decisión apelada no se refería de manera concreta a la alícuota de derechos de exportación fijada por la resolución MEP 127/08, sino a la del decreto 793/18, y que no tomaba en consideración que se configuraba el supuesto de excepción previsto en el propio artículo 1164 del Código Aduanero, en atención a la inconstitucionalidad que había declarado la Corte en el citado fallo “Camaronera Patagónica SA”.

A su turno, el Fisco Nacional replicó que la resolución MEP 127/08 contaba con plena vigencia y validez desde su dictado y publicación, por imperio de lo dispuesto en el artículo 17 de la ley 26.122. En otro orden de ideas, discrepó con la apreciación de la recurrente en punto a que la ley 25.561 y sus sucesivas prórrogas no configurarían una clara política legislativa. Finalmente, insistió sobre la falta de legitimación de la parte actora, por el hecho de no haber demostrado que pagó los derechos cuya repetición pretendía; lo que constituía un aspecto medular a ser probado por quien reclama.

3º) Que, por su parte, el **Fisco Nacional** interpuso y fundó apelación el 27/3/23, que se concedió el 29/3/23 y fue replicada el 10/4/23 (v. pp. 284-286, 308 y 311-317, expte. cit.).

En síntesis, sostuvo que no concurrían motivos para apartarse del principio general de la derrota en materia de costas.

4º) Que, el 4/12/23, dictaminó el Fiscal General acerca de la competencia del tribunal, la admisibilidad formal de los recursos y el planteo de inconstitucionalidad formulado por la parte actora; con lo que quedaron las actuaciones en estado de resolver.

5°) Que, ante todo, se deja a salvo que este Tribunal resolvió conflictos de **competencia** suscitados entre otras Salas de la Cámara con un criterio contrario al que propicia el dictamen de la fiscalía.

Se remite, en ese sentido, a las consideraciones efectuadas en los expedientes 44734/22 "Transportadora de Gas del Sur SA (TF 39344-A) c/ DGA", resolución del 8/8/23, y 27491/23 "Transportadora de Gas del Sur SA (TF 39695-A) c/ DGA", resolución del 31/10/23, entre otros; las cuales conducen a asumir el conocimiento de esta actuación.

6º) Que el planteo de **falta de legitimación activa** opuesto por el Fisco no puede prosperar, por los motivos desarrollados en el precedente 20415/21 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 24619189-A) c/ DGA", sentencia del 31/5/22, especialmente considerando 15.

Allí se dijo, en sustancia, que el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (v. arts. 1068 y ss.), como sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795).

En adición a lo expuesto, en el caso también correspondería estar a la certificación de los tributos abonados obrante en cada una de las actuaciones administrativas, y a la certificación contable acompañada junto con el escrito de inicio (v. esp. pp. 10-12, 52-54 y 75, expte. cit.); lo cual impide tener por configurado el supuesto de hecho que invoca la accionada y exime a este Tribunal de toda otra consideración, de acuerdo a la pauta que emana del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación —supletoriamente aplicable en virtud de la remisión dispuesta en el artículo 1182 del código de la materia—.

7º) Que, en lo que respecta a la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para pronunciarse sobre la validez constitucional de la resolución MEP 127/08, son aplicables –*mutatis mutandi*– los argumentos expuestos por esta Sala en las causas 43182/22 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25050851-A) c/ DGA", sentencia del 1/11/22, y 51372/22 "Bunge Argentina SA (TF 36695-A) c/ DGA", sentencia del 13/12/22, entre otras.

Allí se remarcó el carácter relativo de la prohibición contenida en el **artículo 1164 del Código Aduanero.** También se señaló que en "Camaronera Patagónica SA" la Corte había proporcionado un estándar de validez para las normas del Poder Ejecutivo Nacional que, con sustento en lo dispuesto por el artículo 755 del Código Aduanero, hubiesen establecido, quitado o modificado derechos de exportación. Pauta, ésa, que no debía ser soslayada por los tribunales inferiores dada su autoridad institucional (*Fallos:*

342:1903; entre otros), y con arreglo a la cual el tribunal administrativo pudo haber examinado la validez de los derechos de exportación que se cuestionaban en cada caso. Sobre todo, cuando la propia actora había invocado ese fallo al iniciar las actuaciones.

La circunstancia apuntada se replica en este caso, toda vez que Transportadora de Gas del Sur SA viene planteando la afectación del principio de legalidad en materia tributaria con sustento en la doctrina de aquel precedente desde el escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal (v. esp. p. 63, expte. cit.).

Incluso el Fiscal General coincidió en señalar que la cuestión debía resolverse "*a la luz de la decisión adoptada por la Corte Suprema de Justicia en "Camaronera Patagónica" y del principio de reserva de ley en materia tributaria*" (v. punto 6 del dictamen del 4/12/23). Esto con independencia de lo que concluyó, en particular, sobre la validez constitucional de la resolución ministerial 127/08; criterio que este Tribunal no comparte, por lo que se verá.

8º) Que, para examinar la validez de la **resolución MEP 127/08** (BO 12/3/08) en función de tales pautas, se deben tener en cuenta sus términos y el marco normativo con arreglo al cual se justificó su dictado (doctr. esta Sala, causa 51372/22 "Bunge Argentina SA -TF 36695-A c/ DGA", sent. del 13/12/22, ya citada, esp. consid. 11).

En concreto, y en lo que al caso interesa, esta resolución dispuso una fórmula para el cálculo de la alícuota del derecho de exportación respecto de determinados hidrocarburos gaseosos comprendidos en su anexo –entre los cuales se encontraban los exportados en el caso, correspondientes a las PA 2711.12.90 y 2711.13.00–. Esa fórmula tomaba en consideración el precio internacional de las mercaderías y un valor de referencia que fijaba la propia resolución (v. arts. 3º, 4º y anexo).

Por otra parte, la norma previó: "*Si el precio internacional de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias que figuran en el Anexo fuera inferior al valor de referencia, se aplicará un derecho de exportación del CUARENTA Y CINCO POR CIENTO (45%)*" (art. 5º); siendo ésta la situación que se planteó con relación a todos de los permisos de embarque involucrados en la actuación, a excepción del 10003ES02000134X (v. esp. pág. 62 del expte. cit., punto 4 del escrito de inicio y fs. 32 de la actuación SIGEA 12564-731-2015).

De los considerandos de la norma se desprende que se dictó con fundamento en lo previsto por la ley 25.561 y sus modificaciones, así como en la Ley de Ministerios (t.o. dto. 438/92).

En este punto, es indispensable recordar que la ley 25.561 (BO 7/1/02), en su parte pertinente, había previsto la creación de un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de 5 años, y facultado al Poder Ejecutivo Nacional a establecer la alícuota correspondiente (art. 6º). Por su parte, en la Ley de Ministerios de encuentra prevista la facultad de este último para delegar en los ministros y secretarios de la presidencia facultades relacionadas con las materias que les competen, de acuerdo con lo que se determine expresa y taxativamente por decreto (art. 13).

Las atribuciones así otorgadas fueron inicialmente ejercidas por el Poder Ejecutivo Nacional mediante los decretos 310/02, 809/02 y 645/04.

El segundo de los decretos mencionados, al igual que su análogo decreto 645/04, entendió conveniente que el Ministerio de Economía y Producción se encontrase autorizado para modificar las alícuotas de los derechos de exportación sobre los hidrocarburos y sus derivados.

En ese marco, el citado ministerio dictó diversas normas, entre las cuales se encuentra la resolución MEP 335/04, que había establecido una alícuota del 20% para la exportación de mercaderías comprendidas, entre otras, en las posiciones arancelarias 2711.12.90 y 2711.13.00.

La vigencia del derecho a la exportación de hidrocarburos creado por la ley 25.561 fue prorrogada por otros cinco años mediante la ley 26.217 (BO 16/1/07). Esta última norma, a su vez, previó que las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional para fijar la alícuota podrían ser subdelegadas en el Ministerio de Economía y Producción (art. 1º) y que, hasta tanto ello tuviese lugar, continuaría vigente, entre otras, la resolución MEP 335/04 (art. 2º).

Esos fueron los antecedentes normativos de la resolución MEP 127/08, aquí impugnada.

Más adelante, se dictó la ley 26.732 (BO 28/12/11), que prorrogó por otros 5 años la vigencia del derecho de exportación creado mediante la ley 25.561; mantuvo la posibilidad de subdelegar la facultad de fijar alícuotas en el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; y aclaró que continuaría vigente, entre otras, la resolución MEP 127/08 (arts. 1º y 2º).

En definitiva, de esta reseña normativa se infiere que el Ministerio de Economía y Producción, invocando el ejercicio de facultades delegadas por el artículo 6º de la ley 25.561 y sus modificatorias, así como por el decreto 645/04, dictó la resolución 127/08 y estableció para la mercadería involucrada en este pleito (butano y propano de las PA 2711.13.00.000C y 2711.12.90.000D, respectivamente) un derecho de exportación de, al menos, el 45% –siempre que el precio internacional resultase inferior al valor de referencia previsto en la norma–; mientras que, con arreglo a la resolución 335/04 –invocada por la actora– a esa misma mercadería le hubiese correspondido tributar una alícuota de derechos del 20%.

9º) Que cabe poner de relieve que, como principio, el artículo 726 del Código Aduanero establece, en su primer párrafo, que es aplicable el derecho de exportación previsto por la norma vigente en la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

Sin perjuicio de lo expuesto, en el caso la actora consintió expresamente la suma equivalente a un 20% de derechos de exportación. Lo hizo en la inteligencia de que, a la fecha de registro de cada una de las operaciones involucradas en el caso, ese nivel de derechos, establecido sin limitación temporal por la resolución MEP 335/04, había sido convalidado por la ley 26.217 (BO 16/1/07), en los términos señalados por la Corte en el precedente de referencia (v. formulario F.4 y términos del escrito de inicio, en las págs. 50 y 62-63 del expte cit.).

El Fisco no cuestionó puntualmente esa interpretación, porque entendió que todo el porcentaje de derechos había sido legítimamente abonado en los términos de la resolución MEP 127/08 y con sustento en las atribuciones conferidas por la ley 25.561 (v. pp. 163-167, expte. cit.).

De acuerdo, entonces, a los términos en que se trabó la *litis*, lo único que corresponde determinar en esta instancia es **si la resolución MEP 127/08 pudo dar sustento válido al pago de la suma de $13.781.426,58, correspondiente a la diferencia reclamada por la actora.**

10) Que el planteo es análogo al que se resolvió en la **causa 30429/23 "Transportadora de Gas del Sur SA (TF 38424-A) c/ DGA", sentencia del 19/12/23, considerandos 9º a 12**; a cuyos términos se remite por razones de brevedad.

En esas condiciones, no caben dudas de la invalidez constitucional de la resolución MEP 127/08, toda vez que por su intermedio se fijó una alícuota de derechos de exportación sin que existiese una clara política legislativa o base de delegación suficiente; incursionando de esta manera el Poder Ejecutivo Nacional en una materia reservada exclusivamente al Congreso de la Nación. Además, porque –de conformidad con la doctrina del Máximo Tribunal– tampoco es posible identificar una ley formal que, a la fecha en que se registaron las exportaciones involucradas en el caso, hubiese otorgado rango legal al porcentaje de imposición establecido por la resolución ministerial, en la porción que aquí se discute.

Lo expuesto torna insustancial tratar los restantes agravios de la parte actora.

Por consiguiente, corresponde admitir el recurso interpuesto por aquélla, revocar la resolución del 3/2/23, declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en la resolución MEP 127/08, y **admitir la repetición de la suma abonada por tal concepto con relación a las destinaciones 10003ES02000012D, 10003ES02000069P, 10003ES02000050F, 10003ES02000130E, 10003ES02000134X, 10003ES02000085N, 10003ES02000189C, 10003ES02000088Z y 09003ES02000009R, con el alcance que fue objeto de reclamo ($13.781.426,58)**.

11) Que, con respecto a la **tasa de interés** aplicable desde cada reclamo de repetición y hasta la fecha del efectivo pago, teniendo en cuenta el planteo que había efectuado la parte actora (v. p. 71-74, expte cit.), se remite a lo decidido por esta Sala, entre otras, en las causas homónimas 49628/18 y 19255/21 "Oleaginosa Moreno Hermanos SA", sentencias del 26/3/19 y 10/2/22, respectivamente.


#38448871#396544635#20231221104130412

En consecuencia, corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 3º de la resolución 314/2004 y disponer la aplicación al caso de la tasa de interés pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina, desde la fecha del reclamo de repetición y hasta el 31/07/19 –esto último, en consideración a la entrada en vigencia de la resolución MH 598/19, y sus modificatorias–

12) Que las costas de ambas instancias se imponen al demandado vencido, al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arts. 1163 y 1182 del CA, y arts. 68, primer párrafo, y 279, del CPCCN).

Ello, a su vez, torna inoficioso tratar la apelación del Fisco Nacional.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Admitir el recurso de la parte actora, revocar la resolución del 3/2/23, declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en la resolución MEP 127/08, y admitir la repetición de la diferencia reclamada ($13.781.426,58), más los intereses previstos por el artículo 811 del Código Aduanero, calculados con arreglo a lo dispuesto en el considerando 11 de la presente.

2) Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y **pasen los autos al Representante del Fisco** para que se expida sobre la liquidación y el pago de la tasa de justicia efectuados por la parte actora (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI