Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. Nº 19.859/2024

SHELL COMPAÑIA ARGENTINA DE PETROLEO SA (TF 38670-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Jorge F. Alemany, dijeron:

I.- Que el 28 de mayo de 2024 la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso interpuesto por la firma actora contra Resolución Nº 381/16 (SDG OAM), dictada en la actuación SIGEA n° 13289-46676-2014, con relación a la operación de exportación 09001ES02000116Y y 09001EC08000123C (conf. fs. 133/4 del expediente en soporte papel). En aquel acto se había rechazado el reclamo de repetición de la suma total de $2.080.687,86 en concepto de derechos de exportación presuntamente abonados en demasía, correspondientes a las destinaciones referidas. Impuso las costas a la actora vencida.

A juicio de la actora el cobro de esos derechos, con fundamento en el mecanismo y la alícuota fijados por la Resolución MEP Nº 394/07 resultaba ilegítimo, con arreglo a lo resuelto por la Corte Suprema en el caso “Camaronera Patagónica”, puesto que los derechos establecidos en aquel reglamento sólo fueron ratificados por el Congreso con posterioridad, mediante el dictado de la Ley Nº 26.732 (art. 2).

Sin embargo, el *a quo* consideró que la cuestión analizada resultaba análoga a la que se había debatido en esos estrados con relación a los derechos fijados por el Decreto 793/18, de manera que resultaba aplicable la doctrina legal establecida en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por ese Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DCA s/ Recurso de apelación” (EX-2020 -24600163- - APN-SGASAD#TFN). Recordó que allí se determinó que: i) el TFN no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley; ii) el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero; iii) 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. Por ello, rechazó el recurso de la empresa.

Distribuyó las costas de aquella instancia por su orden por el fundamento empleado para resolver y por la complejidad de la cuestión en debate.

II.- Que, disconforme, la actora apeló (fs. 152) y expresó sus agravios a fs. 154/66, contestados por el Fisco Nacional a fs. 174/5.

La apelante sostiene, en primer lugar, que el caso debió ser resuelto de conformidad con la doctrina sentada en el precedente "Camaronera Patagónica", y afirma que lo decidido por el Tribunal Fiscal se aparta del principio de legalidad en materia tributaria, tal como fue interpretado en el mencionado precedente.

En el sentido indicado, expresa que la Resolución del Ministerio de Economía y Producción N° 394/07 únicamente se había sustentado en la Ley N° 25.561, que no contenía una clara política legislativa y que, por consiguiente, sólo podía reputarse válida a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 26.732, que la ratificó.

Pone de manifiesto que la operación involucrada en el caso había sido documentada el 21 de enero de 2010, es decir, antes de haber sido dictada la Ley N° 26.732 (B.O. 28/12/11), de manera que la alícuota exigible era la que se había establecido mediante el Decreto Nº 310/02, que sí contaba con ratificación legislativa a la fecha del registro del permiso de embarque (en virtud de la ley 26.217, que entró en vigor el 16/01/07).

Aclara que no pretende la restitución de la totalidad de los derechos de exportación liquidados y abonados, sino la diferencia entre la alícuota del 45% que se vio obligada a pagar con fundamento en la ilegítima Resolución del Ministerio de Economía y Producción N° 394/07, y la del 5%, que hubiese correspondido, con arreglo al Decreto Nº 310/02 que considera aplicable.

III.- Que a fs. 178/80 (del expediente digital) tomó intervención el Sr. Fiscal General quien dictaminó sobre la cuestión constitucional planteada, remitiendo a la opinión vertida el 18/11/2022 en la causa nº 44.063/2022.

IV.- Que conviene recordar que el artículo 755 del Código Aduanero estableció que "[e]n las condiciones previstas en este código y

en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido", siempre que esa facultad se ejerciera con miras al cumplimiento de alguno de los objetivos enunciados en el 2º inciso de la norma, a saber, asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional, ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior, promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales, estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno, o atender las necesidades de las finanzas públicas.

Por otra parte, en el artículo 6, 3º párrafo, de la Ley Nº 25.561 el Congreso habilitó al Poder Ejecutivo a emitir títulos públicos en moneda extranjera para compensar a las entidades financieras por la denominada pesificación asimétrica, y a garantizar esa deuda mediante la creación de derechos de exportación de hidrocarburos. La norma indica que "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".

Pues bien, en cuanto aquí interesa, mediante la Resolución Nº 394/07 del entonces Ministerio de Economía y Producción, la Administración -invocando tanto el Código Aduanero como la Ley nº 25.561- fijó los valores de referencia y de corte para los hidrocarburos que figuran en el Anexo I (art. 2). Además, estableció una fórmula de cálculo de la alícuota para todos los hidrocarburos incluidos en el Anexo I, para el caso que el precio internacional supere o iguale al valor de referencia, la alícuota de exportación se calculará con la siguiente fórmula (art. 4). Por otra parte, determinó que "[s]i el precio internacional fuera inferior al valor de referencia se aplicará una alícuota del

CUARENTA Y CINCO POR CIENTO (45%)". El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 12), lo cual tuvo lugar el día 16/11/2007.

Finalmente –en lo que al caso interesa-, la Ley N° 26.732 , que prorrogó "[…] por el término de cinco (5) años, a partir de su vencimiento, el derecho a la exportación de hidrocarburos creado por el segundo párrafo del artículo 6º de la Ley 25.561 y sus modificatorias y complementarias, como así también las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo nacional para establecer las alícuotas correspondientes […]" (art. 1), estableció además que "[h]asta tanto se ejerzan las facultades previstas en el artículo anterior continuarán vigentes […] las Resoluciones 394 de fecha 15 de noviembre de 2007 y 127 de fecha 10 de marzo de 2008, ambas del ex Ministerio de Economía y Producción y demás normas dictadas en su consecuencia" (art. 2).

V.- Que la cuestión a resolver resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en la causa n° 12.982/2024, caratulada "Transportadora de Gas del Sur SA (TF 37525-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 6 de febrero de 2025.

En dicha causa se consideró aplicable lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos: 337:388.

VI.- Que la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –intérprete final del texto constitucional- en su pronunciamiento en el caso "Camaronera Patagónica" (Fallos 337:388) sobre un planteo análogo al *sub examine* sella la exégesis que corresponde otorgar aquí a la relación entre la cuestionada Resolución MEyP N° 394/07, el ejercicio por la Administración de facultades delegadas por el departamento legislativo y la institución de tributos (arts. 108, 116 y 117, CN: y Fallos: 1:340; 256:372; entre muchos otros).

La Corte federal explicó en el precedente mencionado que la inconstitucionalidad –y consecuente inaplicabilidad- de la resolución 11/02 dictada por el entonces Ministerio de Economía e Infraestructura como norma delegada -que había gravado la exportación para consumo de ciertos bienes con derechos del 5% y del 10%- sólo determinaba la invalidez del tributo en cuestión en el período comprendido entre la entrada en vigencia de la resolución ministerial, el 5 de marzo de 2002, y el día 24 de agosto de 2002, fecha desde la cual había comenzado a regir la obligación tributaria estatuida con rango legal (conf. Ley Nº 25.645). Es que si bien -de acuerdo al máximo tribunal- el

dictado de la resolución 11/02 supuso una insanable lesión al principio de reserva legal en materia tributaria (valladar que no podía en modo alguno sortearse por la vía de la delegación contemplada en el artículo 76 de la Constitución, y mucho menos aún sin que el Congreso hubiera fijado una clara política legislativa para su ejercicio, la cual no podía encontrarse en las normas de emergencia citadas como antecedente del reglamento), y las disposiciones del Código Aduanero no fijan límites suficientemente precisos al eventual ejercicio de aquellas potestades por el Ejecutivo, de manera que pueda razonablemente sostenerse que la Administración no estaba más que reglando los pormenores y detalles de una medida legislativa y no creando un tributo o modificando sus elementos esenciales, la Corte reconoció que no había motivos para privar de efectos *ex nunc* al reglamento, a contar desde la ratificación legislativa contenida en la Ley Nº 25.645.

Aquella decisión tuvo por efecto desafectar de los derechos de exportación en cuestión únicamente a los despachos oficializados entre la fecha de entrada en vigencia del reglamento nulo y la de entrada en vigor de la ley ratificatoria, momento a partir del cual se considera que el contenido del reglamento nulo había adquirido rango legal.

En consecuencia, el tributo aduanero sólo sería exigible para los despachos aduaneros oficializados con posterioridad a la vigencia de la ley ratificatoria que, en cambio, no podría convalidar retroactivamente esos tributos sustentados en un reglamento inválido.

A idéntica conclusión llegó este tribunal, por aplicación de la doctrina expuesta, en el caso ° 51.468/19, caratulada “Gut Metal SRL C/ EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas”, en el que se discutía la validez de los derechos de exportación exigidos en virtud del Decreto nº 793/18.

VII.- Que al igual que en aquellos casos, de lo que se trata en la especie, precisamente, es de determinar la compatibilidad con el plexo constitucional de los derechos de exportación fijados por medio de la Resolución Nº 394/07; y el efecto que la sanción posterior de la Ley Nº 26.732 pudo haber tenido sobre aquella relación normativa.

Adviértase que la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados en octubre y diciembre de 2009, con posterioridad al dictado de la Resolución Nº 394/07, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 26.732, la cual –de acuerdo a los términos de las previsiones antes transcriptas, y con arreglo a la interpretación de la Corte en el caso citado- dio base legal,

con efectos exclusivamente hacia el futuro, a un tributo anteriormente inexigible, por haber sido instituido mediante un acto administrativo inválido (arg. art. 14, inc. b), Ley Nº 19.549).

Razones de economía procesal hacen aconsejable seguir la doctrina de los fallos de la Corte Suprema cuando ella se refiere a asuntos análogos al que es materia de decisión, sin perjuicio de la posibilidad de que la parte interesada pueda invocar nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta, situación que en el caso no se presenta (Fallos 212:51, considerandos 4° a 6°; 307:1094, considerando 2°, 315: 2386, considerando 7°, 325:2723, 332:1488, considerando 3° del dictamen del procurador al que se remitió la Corte en su totalidad, 334:582)

Así, las consideraciones del tribunal cimero en el precedente citado en el considerando anterior resuelven la cuestión bajo estudio y obligan a acoger la apelación de la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad de la Resolución nº 394/07 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa al oficializar los permisos de embarque nros. 09001ES02000116Y y 09001EC08000123C (conf. fs. 21/4 del expediente administrativo nº 13289-46676-2014), cuyo pago –por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (v. en igual sentido, esta Sala, causa nº 27.401/2023 “Transportadora de Gas del Sur SA (TF 39243-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 06/02/2025).

VIII.- Que el reintegro al que da derecho esta decisión deberá ser comprensivo de los accesorios devengados a partir del momento establecido en el artículo 811 del Código Aduanero, calculados a la tasa fijada por la Secretaría de Hacienda (art. 794, CA) [conf. esta Sala, causa nº 55.842/2019 “Sancor Cul c/ DGA s/recurso directo de organismo externo” sentencia del 17 de junio de 2021; y sus citas].

IX.- Que en razón de lo expuesto correspondería: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada, declarar la nulidad de la Resolución nº 394/07 del Ministerio de Economía y Producción y; consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa al oficializar los permisos de embarque nros. 09001ES02000116Y y 09001EC08000123C, con más sus respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en el considerando VIII; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la

demandada vencida (artículo 68, 1° parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); y **3)** Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente. **ASÍ VOTAMOS.**

El Sr. Juez de Cámara, Pablo Gallegos Fedriani, dijo:

I.- Que en cuanto a los antecedentes de la causa me remito al voto que antecede.

II.- Que sobre la base de lo resuelto en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ Recurso de apelación” (ex- 2020-24600163-APN -SGASAD#TFN), entendió el Tribunal Fiscal de la Nación que no correspondía acceder a lo pretendido por la actora que era expedirse sobre la declaración de invalidez de la Resolución del Ministerio de Economía y Producción Nº 394/07, respecto de la resolución emanada por la Dirección General de Aduanas que denegó la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador.

III.- Que se agravia la actora en cuanto el Tribunal Fiscal de la Nación no hizo lugar a la inconstitucionalidad planteada y, por ende, rechazó la repetición intentada.

IV.- Que cabe recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones, sino solo respecto de los puntos propuestos que sean conducentes para la solución del juicio (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

V.- Que sobre el fondo del asunto, el Sr. Fiscal General dictaminó: “…el 18/11/2022 esta Fiscalía General tuvo oportunidad de expedirse respecto de la cuestión constitucional que aquí se plantea, en la causa caratulada ‘TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR SA (TF 39244-A) C/DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO’ (causa Nº 44063/2022), sustancialmente análoga a la presente, dictamen a cuyos términos cabe remitirse a fin de evitar repeticiones innecesarias y, a partir de las cuales, entiendo que debería rechazarse el planteo de inconstitucionalidad deducido en autos (criterio compartido en dicha causa por la Sala I del fuero [sentencia del 16/3/2023])”.

VI.- Que sobre la base del dictamen del Sr. Fiscal General del 18/11/2022 y de lo resuelto por la Sala I del fuero en la misma causa (citada en el considerando precedente), criterio y solución que comparto y a la que cabe remitirse en cuanto al fondo de la cuestión en debate se refiere, corresponde rechazar la inconstitucionalidad pretendida por la accionante y desestimar sus agravios, por lo que debe confirmarse lo decidido por el decisorio apelado, en tanto rechazó el pedido de devolución requerido en estas actuaciones.

VII.- Que respecto del agravio referido a la tasa de interés aplicable, no corresponde pronunciamiento alguno en la medida en que se propone confirmar el rechazo de la repetición intentada.

VIII.- Que en cuanto a la imposición de costas en esta Alzada, cabe imponerlas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión en estudio (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

IX.- Que por lo antes expuesto, corresponde: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar el decisorio apelado en cuanto ha sido materia de agravios. **2)** Imponer las costas de esta instancia en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión en estudio (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN). **ASÍ VOTO**.

En virtud del resultado del acuerdo, oído el Sr. Fiscal General, el Tribunal **RESUELVE**: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada, declarar la nulidad de la Resolución nº 394/07 del Ministerio de Economía y Producción y; consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa al oficializar los permisos de embarque nros. 09001ES02000116Y y 09001EC08000123C, con más sus respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en el considerando VIII; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, 1° parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); y **3)** Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 20/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#39493590#455759171#20250515125059379

Guillermo F. Treacy **Pablo Gallegos Fedriani**

Jorge Federico Alemany

Fecha de firma: 20/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#39493590#455759171#20250515125059379