44209/2023 “Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”

En Buenos Aires, a los 5 días del mes de noviembre del año 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones 206/2019 (SDGOAI), 207/2019 (SDGOAI), 208/2019 (SDGOAI) y 209/2019 (SDGOAI) que habían rechazado el pedido de devolución de los derechos de exportación abonados por la firma actora y distribuyó las costas por su orden.

Para así decidir, sostuvo que las cuestiones planteadas eran “sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario […] dictado en la causa […] ‘Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación’”.

II. La firma actora y la parte demandada apelaron y expresaron agravios que fueron replicados.

1. La firma actora ofrece las siguientes objeciones:

i. “[L]os derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo […] mediante la resolución MEP 127/2008, violentan el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, lo cual ha sido definido por la Corte Suprema en la doctrina del caso ‘*Camaronera Patagónica*”.

ii. “[E]l Poder Ejecutivo no se encontraba facultado, ni siquiera por la amplia delegación que efectúa el artículo 755 del Código

Aduanero ni por la ley 25.561, para imponer un derecho de exportación para hidrocarburos".

iii. "[N]o puede afirmarse que la resolución 127/2008 resista el test de constitucionalidad, en tanto se impone un derecho de exportación móvil (con un piso mínimo del 45%), sin que la ley 25.561 (ni la ley 26.217 que la prorrogó) establezca ningún parámetro o vara que le permita tal decisión".

iv. "[L]a ley 25.561 no establece los elementos esenciales del tributo y, por lo tanto, jamás podría haber sido considerada como una 'clara política legislativa', susceptible de otorgar validez constitucional al tributo".

v. "[L]os derechos de exportación exigidos y cobrados en el caso son ilegítimos […] pues su imposición no ha respetado el principio de reserva legal en materia tributaria y sólo puede tener vigencia con posterioridad a su ratificación legislativa".

vi. "Las normas que establecen o modifican alícuotas de un tributo, sin que exista una ley previa que delimite todos los elementos esenciales del tributo y fije parámetros de alícuotas, delegando en el Poder Ejecutivo la fijación de la alícuota entre esos parámetros, no son más que normas prohibidas por la Constitución Nacional".

vii. "[L]os derechos de exportación de GLP (en el caso, de butano) dispuestos por la resolución MEyP 335/2004 a la alícuota del 20% son los que debieron ser exigidos en el caso […] y no los derechos resultantes de la aplicación de la resolución MEP 127/2008 […] la diferencia entre la alícuota efectivamente exigida y el 20% que debió exigirse (por tratarse de derechos que, si bien fueron creados por una resolución inválida, fueron luego ratificados legislativamente), debe ser restituida".

viii. "[E]l dictado de la resolución 127/2008 se apartó de las claras directivas que motivaron la creación del derecho de exportación a los hidrocarburos".

ix. La resolución 127/2008 es inconstitucional pues “el Poder Ejecutivo (a través de un Ministerio) se exced[i
ó] en sus facultades de reglamentación”.

2. La parte demandada critica, únicamente, la distribución de las costas en el orden causado y solicita que le sean impuestas íntegramente a la firma actora que resultó vencida.

III. Los agravios ofrecidos por la firma actora encuentran una adecuada respuesta en las consideraciones y en las conclusiones que esta sala desarrolló y expuso reiteradamente —al examinar planteos sustancialmente análogos— en las causas “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*” y “*Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, pronunciamientos del 16 de marzo, del 4 y 16 de abril y del 15 y 24 de agosto, del 21 de septiembre, del 5 de diciembre de 2023 y del 27 de febrero de 2024, respectivamente, a las que, por razones de brevedad, corresponde remitir.

IV. Debe, pues, desestimarse las objeciones formuladas por la firma actora y confirmarse, en cuanto al plano sustancial de la contienda, el pronunciamiento apelado.

V. Corresponde tratar la crítica que la parte demandada dirige contra la distribución de las costas por su orden establecida en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

VI. Esta sala ha dicho que si bien el ordenamiento procesal ha recibido, como un principio, el criterio objetivo del vencimiento en el artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, ese principio no es absoluto ya que admite excepciones; y ha precisado, de conformidad con el criterio establecido por la Corte Suprema (Fallos 311:809; 317:1638; 325:2276; 343:1758), que las excepciones deben ser interpretadas restrictivamente, a fin de no desnaturalizar la regla general, razón por la cual deben fundarse debidamente los pronunciamientos que impliquen apartarse de tal principio (causas "*Cepeda Silvana Belén c/ EN Mº Defensa Dirección de Fabricaciones Militares s/ personal militar y civil de las ffaa y de seg*", "*Pascali Claudio Antonio y otros c/ EN Mº Defensa EGME s/ personal militar y civil de las ffaa y de seg*" y "*Rosenzvit Darío Javier c/ AFIP s/ dirección general impositiva*", pronunciamientos del 8 de julio y 21 de octubre de 2021 y del 10 de mayo de 2022, respectivamente).

VII. Desde esa perspectiva, corresponde admitir los agravios ofrecidos por la parte demandada, revocar el pronunciamiento apelado e imponer las costas de la instancia anterior a la firma actora ya que resultó sustancialmente vencida y no se advierte ningún motivo que justifique apartarse del principio objetivo de la derrota (artículo 1163 del Código Aduanero).

De igual manera, por idéntico fundamento, las costas de esta instancia deben correr a cargo de la firma actora.

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Desestimar las críticas ofrecidas por la firma actora y confirmar, en cuanto al plano sustancial de la contienda, el pronunciamiento apelado, 2. Admitir las objeciones formuladas por la parte demandada, revocar el pronunciamiento apelado e imponer las costas de la instancia anterior a la firma actora según el punto VII, y 3. Imponer las costas de esta instancia a la firma actora.

La jueza Liliana María Heiland dijo:

I. Adhiero a los considerandos I a II del voto del Dr. Rodolfo Eduardo Facio.

II. Me permito disentir, empero, con la solución propuesta en punto a la legitimidad de la res. MEyP 127/08.

Solución a la que arribo, a partir de un nuevo examen sobre la constitucionalidad de la delegación realizada al Poder Ejecutivo mediante la ley 25.561, de cara a importante doctrina de la CSJ, asentada en particular, a partir del precedente *“Camaronera Patagónica”* (Fallos: 337:388) (esta Sala, causas homónimas nº 45.067/23 y nº 343/24 *“Molinos Río de la Plata SA”*, del 27/8/24 y 5/9/24, respectivamente).

En esa línea y concretamente, este Tribunal ya ha declarado la inconstitucionalidad de la misma resolución ministerial aquí cuestionada. Lo hizo, en la causa homónima nº 30425/23 “*Transportadora Gas del Sur*”, del 10/09/24.

Siguiendo los lineamientos del Máximo Tribunal, se viene señalando, en síntesis, que tratándose como aquí, del género tributos

(conf. art. 724 del CA), debe estarse al **principio de legalidad tributaria**, como postulado esencial del Estado de Derecho (esta Sala, causas nº 13061/22 *"Newsan SA"*, del 2/2/23, y "*Molinos Río de la Plata SA*", citada; entre muchas otras).

Principio que, como es sabido, expresamente receptó la CN, tanto en su parte dogmática como en la estructural.

En su art. 4º, al prescribir que el Tesoro Nacional se formará con "el producto de importación y exportación (…)" y demás contribuciones que "(…) imponga el Congreso (…)". Lo que reafirma el art. 17, cuando prevé que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º". Paralelamente, al establecer que dentro del Congreso, es a la Cámara de Diputados, a quien le corresponde en forma exclusiva, la iniciativa de leyes sobre contribuciones, por entenderla depositaria de la voluntad general.

Así como, en su art. 99 inc. 3, al prohibirle al PEN, emitir disposiciones de carácter legislativo y el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria. Finalmente, y para lo que ahora específicamente importa, por el art. 75, inc. 1, al prescribir que "(…) corresponde al Congreso: legislar en materia aduanera; establecer los derechos de (…) exportación (…)".

Con arreglo al principio de legalidad tributaria, únicamente el Poder Legislativo, por medio de una norma jurídica con naturaleza de ley formal, puede establecer tributos, definiendo sus elementos esenciales, debiendo, además, hacerlo en forma clara. Insisto, sólo la ley definirá tanto el monto o cuantía de la obligación como los sujetos pasivos, ya sea a título de contribuyente y/o de responsable (conf. doc. Fallos: 182:411; 198:258; 294:152; 211:930; 218:231; 253:332; 316:1115 y 2329: 318:1154; 319:3400; 326:4251; 337:388).

En suma, la reserva Constitucional **de ley formal para la imposición de tributos** es, pues, **absoluta,** y no deja resquicio para dispensar la intervención del Congreso.

III. En tales condiciones, se debe recordar que la res. MEyP 127/08 (BO 12/03/08) estableció una fórmula de cálculo para la alícuota del derecho de exportación (para varias mercaderías, entre ellas, las correspondientes a las PA 2711.12.90 y 2711.13.00, aquí involucradas) utilizando parámetros el precio internacional y el valor de referencia.

En definitiva, elevó la alícuota del 20% que fijaba la res. MEP 335/04, al 45%.

Para así decidir, invocó el ejercicio de la delegación de facultades legislativas que realizó el Congreso al PEN mediante la ley 25.561 (de emergencia pública y reforma del régimen cambiario) y sus modificaciones; así como la subdelegación formulada por el PEN a través del art. 2° del decreto 645/04 (autorizada mediante la ley de Ministerios, art. 13 del decreto 438/92) y los arts. 748, inc. a) y 749 del Código Aduanero (C.A)[1].

IV. En el marco descripto, resulta claro que los textos normativos invocados como sustento de la res. MEyP 127/08, no prevén, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo en trato. Tampoco fijaban una política legislativa clara para el ejercicio de la atribución ejercida (causa *“Molinos Río de la Plata”*, del 27/8/24, citada).

[1] Art. 748, inc. a) del CA: “Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración (…) el servicio aduanero podrá apartarse del mismo (…) utilizar como base de valoración (…) a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva (…)”.

Art. 749 del CA: “Facúltase al Poder Ejecutivo para dictar normas interpretativas de las precedentes disposiciones relativas al valor imponible de la mercadería (…)”.

Máxime cuando el legislador mucho tiempo después, otorgó rango legal al contenido de la res. MEyP 127/08. Esto es, con la ley 26.732, publicada en el B.O. el 28/12/11. Sin que, esa ley pueda tener efecto ratificatorio de un hecho ocurrido antes de su entrada en vigencia (causa *"Transportadora Gas del Sur"*, citada; doc. causa *"Newsan SA"*, citada).

Por todo ello, corresponde admitir el planteo de inconstitucionalidad de la res. MEyP 127/08.

V. Criterio que, por lo demás, es también el seguido por distintas Salas del Fuero (Sala II causa nº 44737/22 "*Transportadora Gas del Sur"*, del 27/2/24; Sala IV causa nº 30429/23 *"Transportadora Gas del Sur"*, del 19/12/23; así como también la Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca en la causa nº 12.521/16*"Transportadora de Gas del Sur S.A"*, del 3/3/22, en criterio firme, desde que la CSJN desestimó el recurso interpuesto por la aduana —en los términos del art. 280 del CPCCN—).

VI. Consecuentemente, debe reconocerse el derecho de la firma actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados con relación a las destinaciones 10003ES02000139N, 11003ES02000164M, 11003ES02000101D y 11003ES02000105H.

La devolución corresponde en pesos (CSJ *"Cencosud SA (TF 29.535-A) c/ DGA"* de fecha 15/5/14 (consid. 8°)) con el alcance reclamado (v. formulario F.4. "Monto Cuestionado en $: 23.714.316,56 Monto Consentido en $: 16.919.373,92", págs. 26/27 del expediente digital). Adicionándose intereses desde cada uno de los reclamos de repetición, y hasta su efectivo pago (conf. art. 811 del CA).

La queja relativa a la tasa de interés prevista por res. ME 314/04 (págs. 37/51 del expediente digital), debe admitirse por las

consideraciones y las conclusiones desarrolladas por esta Sala en supuestos sustancialmente análogos, a las que me remito por razones de brevedad (causas nº 38.067/2017 “*Linos, Gustavo Pedro”*, del 20/2/18, nº 55.841/2019 “*Sancor CUL (TF 30629-A)”*, del 6/8/20, nº 49.713/2016 “*Lufkin Argentina SRL*”, del 15/11/22, *Nike Argentina SRL”*, del 23/11/23, y nº 42764/23 *“Oleaginosa Moreno”*, del 14/3/24).

Por ello, los intereses deberán calcularse de la siguiente manera:

(i) A la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA desde el inicio de su cómputo y hasta el 31/7/19; y

(ii) A partir del 1/8/19 deberá aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, según res. MH 598/19, res. ME 559/22 y 3/24 (art. 9 de la res. ME 559/22 y art. 10 de la res. ME 3/24). Ello así, según la vigencia temporal de esas normas (esta Sala, causas “*Lufkin Argentina SRL”* y *“Deni Víctor Hugo”*, pronunciamientos del 15 de noviembre de 2022 y 16 de mayo de 2023).

VII. Por último corresponde rechazar los agravios del Fisco contra la distribución de las costas y distribuir las de ambas instancias por su orden.

Todo ello así, dada la complejidad de la cuestión traída; algunos pronunciamientos de esta Cámara en sentido contrario a las pretensiones de la actora, e incluso a mi cambio de criterio (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del CPCCN; y art. 1163 del CA).

VIII. Por todo ello, propongo al Acuerdo: (i) admitir el recurso interpuesto por Transportadora de Gas del Sur SA, revocar el pronunciamiento apelado, declarando tanto la inconstitucionalidad de

la res. MEyP 127/08, como la nulidad de las res. SDGOAI 206/19, 207/19, 208/19 y 209/19; (ii) reconocer el derecho de Transportadora a obtener el reintegro de los derechos de exportación, con arreglo al considerando VI, y (iii) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

La jueza Clara do Pico adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE** por mayoría: 1. Admitir los agravios ofrecidos por la firma actora y, por tanto, revocar el pronunciamiento apelado; 2. Declarar la inconstitucionalidad de la resolución MEP nro. 127/08 y, en consecuencia, reconocer el derecho de la demandante a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin sustento legal; 3. Desestimar el recurso de apelación deducido por la parte demandada; y 4. Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase

Fecha de firma: 05/11/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38448861#433423681#20241105125933999