Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. Nº 27.401/2023 **TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR SA (TF 39243-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de febrero de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

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

I.- Que el 18 de noviembre de 2022 el Tribunal Fiscal de la Nación –por mayoría- rechazó el recurso interpuesto por la firma actora contra Resolución 01$-58-E-AFIP-DIRAPA#SDGOA, dictada en la Actuación SIGEA n° 12564-686-2015, con relación a la operación de exportación 10 003 EC01 000295 W (conf. fs. 81/2 del expediente en soporte papel). En aquel acto se había rechazado el reclamo de repetición de la suma total de $518.600,10 en concepto de derechos de exportación presuntamente abonados en demasía, correspondientes a la destinación referida, oficializada el día 15 de enero del 2010. Impuso las costas por su orden.

El tribunal entendió que las cuestiones planteadas en la causa resultaban sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo plenario del 26/04/2022 dictado por ese tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), cuyas conclusiones reprodujo. El *a quo* explicó que la operatoria dispuesta por la Resolución 394/07 (13.0.16/11/2007) y sus sucesivas modificatorias- que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas- resulta similar, *mutalis mutandi*, a aquella establecida en el Decreto Nº 793/2018, cuya validez decidió la doctrina del plenario invocado.

II.- Que, disconforme, la actora apeló y expresó sus agravios a fs. 85/8, contestados por el Fisco Nacional a fs. 114/30.

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 690/02, 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 690/02 que considera aplicable.

III.- Que a fs. 135/8 (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 cuento 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 contiene 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° 51.468/19, caratulada “Gut Metal SRL C/ EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas”, del 5 de mayo de 2022.

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 los Decretos Nº 793/2018 y Nº 865/18 cuestionados, 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, lo que brillaba por su ausencia 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 “Gut Metal”, antes citado, 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 enero de 2010, 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 el despacho de exportación nº 10 003 EC01 000295 W (conf. fs. 22 y 25 del expediente administrativo nº 12564-686-2015), cuyo pago –por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada.

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 55842/2019 "Sancor Cul c/ DGA s/recurso directo de organismo externo" sentencia del 17 de junio de 2021; y sus citas].

Por 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 el permiso de embarque nº 10 003 EC01 000295 W, con más sus respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en los considerandos VI a VIII; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primera 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, Dr. Pablo Gallegos Fedriani, dijo:

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

II.- Que sobre el fondo del asunto, el Sr. Fiscal General dictaminó: "…que 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])".

III.-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 los 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, debiendo confirmarse lo decidido por el *a quo* en tanto rechazó el pedido de repetición formulado en estas actuaciones. **ASÍ VOTO**.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, oído el Sr. Fiscal General, el Tribunal –por mayoría– **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 el permiso de embarque nº 10 003 EC01 000295 W, con más sus respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en los considerandos VI a VIII; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primera 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.

Guillermo F. TREACY **Jorge Federico ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI
(en disidencia)

Fecha de firma: 06/02/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37983785#442119229#20250203131746901

Fecha de firma: 06/02/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37983785#442119229#20250203131746901