

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- I -

En su sentencia de fs. 298/304, el juez de primera instancia hizo lugar en forma parcial a la presente acción declarativa del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación iniciada por YPF S.A. y, en consecuencia, declaró que los derechos de exportación de hidrocarburos creados por la ley 25.561 (art. 6º, tercer párrafo) son aplicables a las operaciones realizadas desde el Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego establecida por la ley 19.640 (AAE, en adelante) a partir del 16 de enero de 2007, de acuerdo con lo normado por la ley 26.217.

Consideró, de manera preliminar, que en la causa se presenta una situación de falta de certidumbre con respecto a la relación tributaria que liga a la actora a raíz del dictado de la resolución 776/06 del Ministerio de Economía y Producción y de la nota externa 56/06 de la Dirección General de Aduanas.

Sobre el fondo del asunto en disputa, señaló que la ley 19.640 estableció un régimen fiscal y aduanero especial para la zona de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y que, en lo que ahora interesa, su art. 13, inc. c), fijó una exención total de derechos de exportación existentes o a crearse en el futuro pero que, para este último caso, indicó que cesaría la exención cuando una ley posterior “expresamente estableciere su aplicación al supuesto”.

En tales condiciones, agregó que la ley 25.561, que declaró la emergencia económica por un año (sucesivamente prorrogada por leyes posteriores), dispuso un derecho de exportación sobre hidrocarburos en su art. 6º, por el término de 5 años, delegando en el Poder Ejecutivo Nacional la determinación de la alícuota correspondiente. Estimó que, como esta ley no contempló expresamente la modificación o derogación de la referida exención de la ley 19.640, y al no haber tampoco manifiesta incompatibilidad entre ambas normas, la franquicia no fue dejada sin efecto por aquella.

Indicó que la resolución 776/06 entendió, en sus considerandos, que como la ley 25.561 no contempló expresamente una excepción para el AAE, el tributo en cuestión alcanzaba a las operaciones allí realizadas, e instruyó a la DGA para aplicar a éstas las alícuotas fijadas por los decretos 310/02, 809/02 y 645/04, a partir de su entrada en vigor. Paralelamente, la nota externa 56/06 de la DGA instruyó a las dependencias aduaneras para

formular los cargos correspondientes ordenados por la resolución ministerial, incluyendo a las operaciones realizadas con anterioridad, desde la vigencia del citado decreto 310/02.

Por las razones aducidas, concluyó que estos reglamentos excedían una razonable interpretación de la ley 25.561, abarcando un ámbito de operaciones no contemplado por ésta, motivo por el cual estimó que colisionaban con el principio de reserva de ley en materia tributaria.

En cambio, con respecto a su similar 26.217, publicada en el Boletín Oficial el 16/1/07, señaló que tras prorrogar por cinco años a partir de su vencimiento los derechos de exportación de marras, "aclaró" que éste sería aplicable también para las exportaciones que se realizaran desde el AAE de la ley 19.640.

Adujo que más allá de las posibles fallas en la técnica legislativa, está en claro que el Poder Legislativo quiso alcanzar con el gravamen las exportaciones realizadas desde el área en cuestión, dejando así sin efecto la exención del inc. c), del art. 13 de la ley 19.640. Agregó que si bien el art. 4º de la ley 26.217 dispuso su aplicación para las exportaciones cuyas solicitudes de destinación de exportación para consumo se registrasen a partir del 7 de enero de 2007, al haber sido publicada la norma recién el 16 de ese mes, es a partir de esta última fecha cuando debe considerarse en vigor, so pena de realizar una aplicación retroactiva del tributo, incompatible con la Constitución Nacional.

- II -

Por su parte, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a fs. 377/381 vta., revocó la sentencia anterior y rechazó íntegramente la demanda.

Para decidir de tal forma, tras realizar una reseña de las leyes y demás disposiciones involucradas en este pleito, rechazó el agravio del Fisco Nacional vinculado con la vía seguida por la actora, y señaló que, en su criterio, existía un evidente estado de incertidumbre sobre la existencia del derecho discutido, y que ella admite remedio a través del mecanismo del art. 322 del código de forma.

Sobre el fondo del asunto, estimó que si bien es cierto que la ley 19.640 estableció la exención total de derechos de exportación para las operaciones realizadas desde el AAE, no puede desconocerse que el Congreso Nacional sancionó la ley 25.561 ante una situación excepcional y gravísima de emergencia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, delegando incluso facultades legislativas en el Poder Ejecutivo Nacional.



Procuración General de la Nación

En este marco, la resolución 776/06 fue dictada en el marco de dicha delegación, y con fundamento en el art. 755 del Código Aduanero, estando el Poder Ejecutivo habilitado para aplicar derechos de exportación, así como para gravar, desgravar o modificar esos derechos.

En tales condiciones, dicho reglamento no luce como manifiestamente ilegal o arbitrario, debiendo concluir que las actividades de exportación desde el AAE se encontraban alcanzadas desde la implementación misma del régimen.

- III -

A fs. 387/403 vta. luce el recurso extraordinario presentado por la actora.

Indica que se halla en juego la interpretación de normas federales contenidas en las leyes 19.640, 25.561 y 26.217, como así en diversas normas reglamentarias dictadas por la Administración.

Señala que tanto la resolución 776/06 como la nota externa 56/06 resultan palmariamente inconstitucionales debido a que fueron dictadas por órganos claramente incompetentes, al querer establecer un tributo a las exportaciones por encima de lo expresa y específicamente legislado por el Congreso para el AAE.

Agrega que, además, la sentencia resulta manifiestamente arbitraria puesto que no se ha hecho cargo de la impugnación específica y autónoma realizada por su parte contra la ley 26.217.

Si bien la apelación extraordinaria fue parcialmente concedida a fs. 425/425 vta., la actora interpuso la pertinente queja, expediente Y.23, L.XLI, "YPF S.A. c/ Estado Nacional - Ministerio de Economía - Resol. 776/06 - Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General de Aduanas", que corre agregado por cuerda y que, por razones de economía procesal, será tratado aquí de manera conjunta.

- IV -

Con relación a la procedencia formal del remedio federal intentado, estimo que éste resulta admisible, pues remite a la interpretación que cabe otorgar a normas de carácter federal cuya constitucionalidad se ha controvertido (resolución 776/06 del Ministerio de Economía; nota externa 56/06 de la Dirección General de Aduanas) y también a la interpretación de las leyes 19.640, 25.561 y 26.217, y la sentencia definitiva del superior

tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que fundó en ellas (art. 14, incs. 1° y 3°, ley 48).

Por otra parte, hay que tener presente que, en la tarea de establecer el correcto sentido de normas de tal naturaleza, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 310:2200; 314:529 y 1834; 320:1915, entre otros).

- V -

Tengo para mí que resulta primordial para la correcta solución de esta controversia, comenzar dejando en claro que la ley 19.640 creó un área aduanera especial para el -entonces- Territorio Nacional de Tierra del Fuego, la cual abarcaba la Isla Grande de Tierra del Fuego (art. 10).

En lo que aquí importa, entre otras franquicias, su art. 13 estableció que las exportaciones de mercaderías realizadas desde el AAE a su exterior, incluido en éste las áreas francas nacionales y el resto del territorio de la Nación, “*gozarán de los siguientes beneficios: (...) c) exención total de derechos de exportación, como así también de todo impuesto, con afectación especial o sin él, contribuciones especiales (incluido el impuesto sobre los fletes marítimos de exportación) a, o con motivo de la exportación, existentes o a crearse en el futuro, excepción hecha, en este último caso, cuando la ley respectiva expresamente estableciere su aplicación al supuesto (...)” (el subrayado me pertenece).*

Estimo que no puede haber duda en cuanto a que nos encontramos con una norma que establece y regula un sistema de carácter singular, dentro del conjunto de disposiciones que componen el régimen fiscal general del país. Como lo ha señalado V.E. en el precedente de Fallos: 319:2694, la mencionada ley contiene un conjunto de normas que establecen un régimen fiscal y aduanero de contenido especial (confr. cons. 4°).

Así las cosas, se desprende con facilidad que, en tanto la exención contenida en el inc. c) del citado art. 13 es una norma de carácter especial, a su respecto es de aplicación el consagrado principio hermenéutico de V.E. que postula que una ley general posterior no deroga la ley especial anterior, salvo expresa abrogación o manifiesta incompatibilidad (arg. Fallos: 150:158; 202:48; 305:887; 312:1484; 315:1274; 319:2594328:2829, 4044, entre muchos otros).



Procuración General de la Nación

A mayor abundamiento al respecto, es dable observar que, a tenor de lo dicho, lo dispuesto por el legislador en ese inciso *in fine* conforma una norma redundante, en cuanto requiere de una ley que expresamente disponga la aplicación del derecho de exportación al AAE, exigencia que viene dada por su propia naturaleza jurídica especial, con independencia de que expresamente en ella se haya previsto la forma de su abrogación.

Desentrañada así la naturaleza del beneficio fiscal singular vigente para el AAE, corresponde seguidamente ingresar al estudio de la ley 25.561 y sus modificatorias, a fin de determinar si se ha producido alguno de los dos hechos con relevancia jurídica indicados para tenerlo por derogado.

- VI -

Al hilo de lo expuesto, interesa aquí destacar que el art. 6° de la ley 25.561, en su tercer párrafo, facultó al Poder Ejecutivo Nacional para establecer medidas compensatorias que evitasen desequilibrios en las entidades financieras emergentes del impacto producido por la llamada pesificación asimétrica, incluyendo entre tales alternativas la posibilidad de emitir títulos del Gobierno Nacional en moneda extranjera garantizados.

Seguidamente, a fin de respaldar dicha garantía, el legislador creó "*un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de CINCO (5) años facultándose al Poder Ejecutivo nacional a establecer la alícuota correspondiente*", tributo cuya constitucionalidad no ha sido puesta aquí en tela de juicio.

Coincidió con lo señalado las instancias anteriores en cuanto a que, en lo referente al aspecto territorial de la gabela, se trata ésta de una norma de carácter general, dado que la estableció de manera amplia y sin hacer salvedades específicas con relación al ámbito espacial de su vigencia.

De la atenta lectura del debate parlamentario respectivo, nada se desprende en cuanto a que los legisladores hubieran tenido en miras dejar sin efecto el régimen específico aludido en el acápite anterior, o bien que hubieran manifestado la incompatibilidad del régimen especial del AAE con el instituto contenido en la norma debatida.

En efecto, ni la sesión en la Cámara de Diputados llevada a cabo en los días 5 y 6 de enero de 2002 -en la que, con relación al art. 6°, intervinieron más de 25 de sus miembros-, ni la sesión de la Cámara de Senadores del 6 de enero -tras haber hecho uso de la palabra 6 de los legisladores para referirse a dicha norma del proyecto-, dejan entrever alusión alguna al régimen específico del AAE ni a que éste resultase ostensiblemente incompatible

con el mecanismo articulado en el art. 6° del proyecto en cuanto se enderezaba a paliar la grave situación de emergencia tratada.

En tales condiciones, se desprende que no puede considerarse que la ley 25.561 haya derogado expresamente la franquicia del art. 13, inc. c), de su similar 19.640. Y, paralelamente, al no haber pauta alguna que revele que en la voluntad del legislador estaba siquiera latente la existencia de esa “manifiesta incompatibilidad” entre ambos regímenes, debe colegirse también que la exención relativa al AAE continuaba en vigor tras la sanción de la ley de emergencia del 2002.

Situación que, es menester poner de relieve, no se vio modificada por la sanción de las leyes 25.820 (que prorrogó su vigencia hasta el 31/12/04), 25.972 (que hizo lo propio hasta el 31/12/05), 26.077 (que lo hizo hasta el 31/12/06) e inclusive con la 26.204 (que llevó su vigor hasta el 31/12/07).

- VII -

Siguiendo con el orden de ideas expresado en los capítulos anteriores, corresponde ahora indicar que el 11 de octubre de 2006 fue publicada la resolución 776/06 del Ministerio de Economía y Producción, que estableció que “resultaba de aplicación” el derecho de exportación del art. 6° de la ley 25.561 para las exportaciones de gas, petróleo y sus derivados realizadas desde el AAE de la ley 19.640.

Entré sus considerandos, y contrariamente a lo concluido en el acápite anterior, tuvo por cierto que *“una interpretación armónica (...) permite concluir que resulta de aplicación la ley N° 25.561 y sus normas complementarias y modificatorias a las exportaciones de petróleo, gas y sus derivados, realizadas desde el Área Aduanera Especial prevista por la ley N° 19.640”* (cons. 12) y que *“(...) toda vez que la normativa de emergencia no contempló una excepción expresa al Área Aduanera Especial, debe efectuarse una interpretación restrictiva y severa de sus alcances”* (énfasis añadido).

Tengo para mí que la interpretación realizada por el ministro del ramo en la citada resolución 776/06 se opone a la recta inteligencia que cabe asignar a lo dispuesto oportunamente por el Congreso Nacional en la ley 25.561. Precisamente, y de manera contraria a lo invocado por la Administración, del hecho de que la ley de emergencia -norma general- no previera una “excepción expresa” para el AAE se deriva lo contrario a lo concluido por la resolución ministerial: la continuidad de la vigencia de la franquicia.



Procuración General de la Nación

Además, y de manera adicional, observo que la invocación a las facultades conferidas por el art. 755 de la ley 22.415, realizada en los considerandos del reglamento, es asimismo fútil debido a que dicha norma -que también es de carácter general- requiere que su ejercicio se haga “en las condiciones previstas (...) en las leyes que fueren aplicables”. Al estar operativo el beneficio de la ley 19.640, no puede pensarse que el ministro del ramo pueda sortear su vigencia con una mera resolución, siendo que para ello se requería, como quedó dicho, de una ley del Congreso que específicamente se refiriera a él.

En tales condiciones, se desprende que la resolución en trato resulta chocante con el principio de reserva de ley en materia tributaria. En efecto, dicho reglamento es portador de un serio defecto de origen y resulta írrito del principio de reserva legal, al contradecir los arts. 4º, 17, 52, 75 (incs. 1º y 2º) y 99 (inc. 3º) de la Carta Magna (ver C.524, L.XLII, “Cladd Industria Textil S.A. y otro c/ E.N. SAGPYA - resol. 91/03 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 4 de agosto de 2009, y los precedentes allí citados), en cuanto extiende el alcance de un tributo (el del art. 6º de la ley 25.561 y sus modificatorias) mediante un mecanismo que se halla claramente a extramuros de la única forma que nuestra Carta Magna prevé, es decir, mediante ley formal.

Al hilo de lo expuesto, no puedo dejar de recordar aquí que nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Ha dicho el Tribunal al respecto, contundentemente, que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones” (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:3770, entre muchos otros).

Lo expuesto en este acápite asimismo resulta aplicable al otro reglamento cuestionado por la actora -la nota externa 56/06, inclusive de inferior jerarquía-, motivo por el cual se concluye también en su inconstitucionalidad, sin necesidad de abundar en su análisis.

Por último -y como señalo en el acápite siguiente-, debo advertir desde ahora que la inteligencia aquí asignada al plexo normativo bajo estudio es coincidente en un todo con la que le ha dado el Congreso Nacional al dictar la ley 26.217 con la que ha dejado zanjada la cuestión.

- VIII -

La referida ley 26.217 (B.O. del 17 de enero de 2007), en lo que aquí interesa, tras prorrogar por cinco años a partir de su vencimiento “*el derecho de exportación de hidrocarburos*” creado por el art. 6° de la ley 25.561 -como así las facultades delegadas en el Poder Ejecutivo nacional para establecer las alícuotas correspondientes-, “*aclaró*” que ese derecho también resultaba “*de aplicación para las exportaciones que se realicen desde el Área Aduanera Especial creada por la ley 19.640*”.

Es crucial, desde mi óptica, tomar en cuenta lo normado por el art. 4° de la citada ley, puesto que allí anida la inteligencia dada por el Congreso Nacional a la extensión del ámbito territorial del impuesto de mentas.

En efecto, en dicho artículo, por una parte, ordenó el legislador que las disposiciones de esa misma ley “*entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial*”, y, por otra, que ellas surtirían efecto para “*las operaciones cuyas solicitudes de destinación de exportación para consumo se registren ante las respectivas aduanas a partir del 7 de enero de 2007, inclusive*”.

Es inveterada doctrina de V.E. que las leyes deben interpretarse siempre evitando otorgarles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el sentido que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 301:461; 315:38, entre muchos otros).

Con dicha pauta interpretativa como norte, dos consecuencias normativas se desprenden sin hesitación. La primera: que el Congreso expresó, sin ambages y contundentemente, su voluntad de extender el ámbito territorial de aplicación del gravamen del art. 6° de la tantas veces citada ley 25.561, para así alcanzar también a las operaciones realizadas desde el AAE. La segunda, relativa a su aspecto temporal, que esa ampliación tomaría efecto a partir de la publicación de la ley 26.217 en el Boletín Oficial y abarcando las operaciones cuyas solicitudes de destinación de exportación para consumo se registrasen desde el 7 de enero de 2007.

Tal como adelanté en el acápite VII *in fine*, el aserto del Legislador ratifica en un todo la inteligencia aquí propiciada para el plexo normativo en juego, puesto que la perspectiva opuesta, es decir la que tiende a sostener que el gravamen debía aplicarse al AAE con anterioridad a su dictado -sea en virtud de la ley 25.561, o bien merced a la resolución 776/06- dejaría vacía de contenido la previsión dada en tal sentido por el Congreso Nacional

*Procuración General de la Nación*

en los arts. 1° y 4° de la ley 26.217, órgano que, no resulta ocioso reiterarlo, es el único poder estatal competente para el establecimiento de tributos en nuestro sistema constitucional y cuya inconsecuencia o falta de previsión no cabe que sea presumida (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

Paralelamente, advierto que no podría argüirse con éxito que lo dispuesto en ese art. 4° sea de aplicación para las operaciones de exportación de hidrocarburos indiscriminadamente, en general, es decir para las realizadas desde cualquier punto del territorio nacional, debido a que implicaría prescindir, lisa y llanamente, de lo decidido por el mismo legislador en la ley 26.204 (B.O. del 20 de diciembre de 2006), la que pocos días antes había prorrogado *in totum* la ley 25.561 -incluyendo, es ello obvio, al tributo aquí tratado- hasta el 31 de diciembre de 2007. Por ende, esa errada interpretación que denuncio conduce, de manera irremediable, a la inconsecuencia del legislador que, como recordé recién, no cabe presumir.

La recta inteligencia que aquí se propicia para las normas en juego también da por tierra con lo pretendido por la actora en cuanto a que la ley 26.217 resultaría “*inocua*” respecto de la situación jurídica anterior a su dictado, ya que -según arguyó en su escrito de fs. 201/209 vta.- esa ley no “creó” el gravamen, sino que únicamente “prorrogó su vigencia temporal”, no tratándose por ende de la “ley respectiva” exigida por el inc. c) del art. 13 de su similar 19.640.

En efecto, tal pretensión es, a mi modo de ver, claramente inadmisibles ya que, por una parte, si bien el art. 1° de la ley 26.217 utiliza el verbo “aclarar” con relación a la aplicabilidad territorial del tributo en crisis, entiendo que no sólo no se trata propiamente de una ley aclaratoria debido a que -a tenor de lo ya expresado- ella innova claramente en el ordenamiento jurídico (arg. Fallos: 312:912, cons. 8°). Y a que, por otra, también aquí resulta de aplicación el consagrado criterio hermenéutico de V.E. que postula que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (arg. Fallos: 291:181; 293:528; 315:38, 356, 2157; 318:879; 327:5649, entre muchos otros).

- IX -


Por último, resta señalar que si bien fue advertido en la sentencia de fs. 298/304 que la publicación de la ley 26.217 resulta posterior al momento a partir del cual se aplica el

gravamen con relación a las operaciones realizadas desde el AAE, es decir el 7 de enero de 2007, al tratarse la presente de una acción meramente declarativa de certeza, y al no haber la actora oportunamente argüido, ni mucho menos demostrado, haber realizado operaciones durante el lapso temporal comprendido entre ambas fechas, el tratamiento del posible agravio fincado en la violación del derecho de propiedad por el carácter retroactivo de la norma (arg. Fallos: 321:2933), resulta inoficioso por ser aquél meramente hipotético o conjetural.

- X -

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde revocar la sentencia apelada y declarar que el gravamen del art. 6° de la ley 25.561 y sus modificatorias y complementarias resulta aplicable a las exportaciones realizadas desde el Área Aduanera Especial para las operaciones documentadas desde el 7 de enero de 2007, inclusive, a tenor de lo ordenado por la ley 26.217.

Buenos Aires, 27 de abril de 2011
ES COPIA LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación