Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

CAUSA N° 6883/2024 “RAIZEN ARGENTINA SAU (TF 60273122-A) C/ DGA S/ RECURSO DE DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, fecha de firma digital.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

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

I.-Que por decisorio del 18/10/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las Resoluciones RESOL-2021-27-E-AFIP -DIABSA#SDGOAM, RESOL-2021-14-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, RESOL -2021-21-E-AFIP- DIABSA#SDGOAM, RESOL-2021-22- E-AFIP -DIABSA#SDGOAM y RESOL-2021-17-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictadas en las actuaciones SIGEA Nros. 13289-7215-2015, 13289-7200-2015, 13289-7317-2015, 13289-7325-2015 y 13289-7340-2015. Las costas fueron impuestas por su orden.-

II.-Que el 4/12/2023 apelaron la actora y el Fisco Nacional, quienes expresaron agravios el 26/12/2023 y el 4/12/2023, respectivamente, los que fueron contestados por la actora el 23/1/2024 y por el Fisco Nacional el 21/2/2024. El 20/5/2024 dictaminó el Sr. Fiscal General y el 26/6/2024 se llamaron autos para sentencia.-

III.-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 es la devolución del monto abonado por derechos de exportación en cuanto superó la alícuota del 5% establecida por el Decreto 310/02, en virtud del incremento dispuesto por la Resolución MEyP nº 394/07. En consecuencia, peticionó la actora en su escrito de inicio la repetición de lo abonado en exceso, con más los intereses a la tasa pasiva del BCRA y no la prevista en la Resol. MEyP 314/2004, desde la fecha de interposición de cada repetición en sede administrativa (conf. art. 811 del Código Aduanero).-

IV.-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.-

V.-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).-

Fecha de firma: 10/04/2025
Alta en sistema: 11/04/2025
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: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#38894427#450963937#20250408145133063

VI.-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])".-

VII.-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 *a quo* en tanto rechazó el pedido de devolución requerido en estas actuaciones.-

VIII.-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.-

IX.-Que en cuanto al agravio de la demandada referido a la imposición de costas, entiendo que debe ser desestimado en atención a la complejidad de la cuestión en estudio e imponer las de esta instancia también por su orden por idénticos fundamentos (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).-

X.-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) Rechazar la apelación de la demandada y confirmar la imposición de costas de la anterior instancia. 3) 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**.-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que la cuestión debatida en los presentes autos resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala V en las causas 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 y n° 12.982/24, caratulada "Transportadora de Gas de Sur (TF 37525-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 06/02/2025".

Fecha de firma: 10/04/2025
Alta en sistema: 11/04/2025
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: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#38894427#450963937#20250408145133063

En los mencionados precedentes, se expresó 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).

II.- Que, en tales condiciones, la cuestión a resolver debe ser examinada a la luz de lo establecido en el precedente de Fallos 337:388 y de lo resuelto por esta Sala en causas sustancialmente análogas (cfr. causa n° 51.468/19, caratulada "Gut Metal SRL C/ EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas", del 5 de mayo de 2022 y n° 21.909/21, caratulada **"**Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. (TF 15395348-A) C/ DGA S/recurso directo de organismo externo", del 24 de junio de 2022, entre otras, a cuyos fundamentos cabe remitir, por razones de brevedad, y que pueden ser consultados en la página de la CSJN, en el link "Causas en Trámite - Consulta de Expedientes" (www.csjn.gov.ar).

Primeramente, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos precedentes (cfr. Fallos 105:50; 100:318; 136:287; 284:319; 337:703), reconoció a los "derechos de exportación" como tributos respecto de los cuales rige el principio de reserva de ley, tal como resulta del texto literal del artículo 4° de la Constitución Nacional, que los caracteriza como una de las especies de "contribuciones" que puede imponer el Congreso de la Nación.

Además, históricamente, el uso de las denominaciones "tributos" o "derechos aduaneros" fueron utilizadas de manera indistinta puesto que los denominados "tributos reales" eran, al mismo tiempo, "derechos" del rey (cfr. John Lynch en "Administración Colonial Española", Eudeba, 1962, páginas 114 a 142, José Damián González Arce en "La composición de los almojarifazgos del reino de Sevilla, siglos XIII-XV", Universidad de Murcia, cuyo texto puede ser consultado en https://dialnet.unirioja.es , Emiliano Gil en "La fiscalidad como fuente de información del comercio y el tráfico colonial (1573-1650): el almojarifazgo de la Caja Real de Veracruz, texto disponible en https://www.redalyc.org/journal/2791/279162404005/html/, en la Ordenanza de Intendentes de 1782, cuyo texto puede ser consultado en

http://bibliotecavirtual.larioja.org/bvrioja/es/catalogo_imagenes/grupo.do?path=15301 , en las Ordenanzas de Aduana –Ley n° 810 de 1876- y en la Ley de Aduanas n° 3672 de 1898).

En el sentido indicado, la Corte Suprema ha expresado "… que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 248:482; 303:245; 312:912; entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades 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 (Fallos: 316:2329; 321:366 y 2683; 323:240, entre muchos otros).

La Corte Suprema afirmó reiteradamente que el principio de legalidad o de reserva de ley no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, abarcando tanto la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554; 340:1884).

Asimismo, en el referido precedente de Fallos 337:388 se expresó que "el principio de reserva de ley en materia tributaria [n]o cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución". A su vez, expuso que, si bien resulta admisible que el Congreso de la Nación atribuya ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, "la resolución cuestionada [en referencia a la Resolución del Ministerio de Economía n° 11/02] no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo".

III.- 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 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 nº 10 001 ES02 000143 Y / 10 001 EC08 000011 N, 10 001 ES02 000012 B / 10 001 EC08 000016 S, 10 001 ES02 000013 C / 10 001 EC08 000015 R, 10 001 ES02 000027 H / 10 001 EC08 000028 V y 10 001 ES02 000020 A / 10 001 EC08 000029 W, cuyo pago –por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada.

IV.- 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 pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina -expresamente prevista para estos casos desde el dictado de la Resolución Nº 598/19 del entonces Ministerio de Hacienda de la Nación (cfr. artículo 4º), [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].

Asimismo, a partir del 1° de septiembre de 2022 corresponderá aplicar la tasa de interés prevista en la Resolución N° 559/2022 del Ministerio de Economía, y a partir del 01/02/2024 la tasa de interés prevista en la Resolución N° 3/2024 del Ministerio de Economía (art. 4).

V.- Que, en virtud de la manera en que se decide se torna inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco respecto de la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR**: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia

Fecha de firma: 10/04/2025
Alta en sistema: 11/04/2025
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: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#38894427#450963937#20250408145133063

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 nº 10 001 ES02 000143 Y / 10 001 EC08 000011 N, 10 001 ES02 000012 B / 10 001 EC08 000016 S, 10 001 ES02 000013 C / 10 001 EC08 000015 R, 10 001 ES02 000027 H / 10 001 EC08 000028 V y 10 001 ES02 000020 A / 10 001 EC08 000029 W, con más sus respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en el considerando IV, con costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 2) Declarar inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco; 3) Diferir las regulaciones de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que como se puso de resalto en el voto que antecede, la cuestión a decidir resulta sustancialmente análoga a la analizada por esta Sala en las causas nº 27.401/2023 “Transportadora de Gas del Sur SA (Tf 39243-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, y n° 12.982/2024 “ Transportadora de Gas del Sur SA (TF 37525-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, falladas ambas el 6/02/2025. A los fundamentos allí expuestos cabe remitir, en honor a la brevedad.

Por los motivos indicados en los precedentes citados, y que en lo sustancial han sido reseñados en el voto precedente, corresponde adherir a la solución allí propuesta. **ASÍ VOTO**.

Por todo lo expuesto, este Tribunal –por mayoría– decide: 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 nº 10 001 ES02 000143 Y / 10 001 EC08 000011 N, 10 001 ES02 000012 B / 10 001 EC08 000016 S, 10 001 ES02 000013 C / 10 001 EC08 000015 R, 10 001 ES02 000027 H / 10 001 EC08 000028 V y 10 001 ES02 000020 A / 10 001 EC08 000029 W, con más sus respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en el considerando IV, con costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 2) Declarar

Fecha de firma: 10/04/2025
Alta en sistema: 11/04/2025
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: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#38894427#450963937#20250408145133063

inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco; 3) Diferir las regulaciones de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany **Pablo Gallegos Fedriani**

(en disidencia)

Guillermo F. Treacy

Fecha de firma: 10/04/2025
Alta en sistema: 11/04/2025
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: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#38894427#450963937#20250408145133063