11866/2024 “Raizen Argentina SAU (TF 34074318-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”

En Buenos Aires, a los 5 días del mes de diciembre 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 “Raizen Argentina SAU (TF 34074318-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución nº 15/2023 dictada por el director de la aduana de Buenos Aires que había rechazado el pedido de devolución de los derechos de exportación abonados por la firma Raizen Argentina SAU (ex Shell Compañía Argentina de Petróleo SA) y distribuyó las costas por su orden.

Para así decidir, consideró que resultaba aplicable el acuerdo plenario “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/recurso de apelación” suscripto por ese tribunal el 26 de abril de 2022, en el que acordó:

“ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTICULO 3°.- 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 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12 /2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”.

Sostuvo que ello es así “en tanto la operatoria dispuesta por la Resolución MEyP 394/07 (B.O.16/11/2007) y sus sucesivas modificatorias que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas resulta similar, *mutatis mutandi*, a aquella establecida en el Decreto Nro. 793/2018”.

II. La firma actora y la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Aduanas (AFIP–DGA) apelaron y expresaron agravios que fueron replicados.

III. Las críticas exteriorizadas por la firma actora pueden ser sintetizadas del siguiente modo:

i. “La presente repetición se funda [...] en la doctrina fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo ‘Camaronera Patagónica’”.

ii. “[A]l momento del pago de los derechos de exportación en las operaciones aquí involucradas, la Resolución N° 394/07 aún no había sido ratificada por la Ley N° 26.732, que recién entró en vigencia a partir del 28 de diciembre de 2011”.

iii. “Es el Congreso quien únicamente se encuentra facultado para determinar todo lo relativo a la creación, modificación y derogación de tributos, como así, todo lo relativo a la definición de sus elementos fundamentales. Por tal motivo, dada la falta de ratificación legislativa al momento en que se registraron las operaciones de exportación [...] es que el [...] mi parte pidió a la Aduana la devolución de la diferencia resultante entre el 5% pagado en concepto de derechos de exportación [...] y la mayor alícuota que debió pagar en el año 2010 por aplicación de la Resolución MEyP N° 394/07”.

iv. “[L]a decisión plenaria resulta incompatible a la luz de las previsiones establecidas en el artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional y en la Convención Americana de Derechos Humanos”.

v. “[E]l Tribunal Fiscal es competente para declarar la inconstitucionalidad planteada, al encontrarse obligado a realizar el control de convencionalidad que no puede prescindir del control de constitucionalidad”.

vi. “El principio de reserva legal exige que una ley formal del Congreso determine todo lo relativo a la creación, modificación y derogación de tributos y todo lo relativo a la definición de sus elementos fundamentales”.

vii. “[N]i el artículo 755 del Código Aduanero ni la Ley de Ministerios [...] ni la Ley 26.217 [...] establecieron los elementos esenciales del tributo en cuestión, ni siquiera mediante el establecimiento de límites máximos y mínimos para su fijación. Así, no se respeta el mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitucional Nacional”.

viii. “[N]inguna norma posterior dictada por el Poder Ejecutivo que fije o modifique los derechos de exportación de los hidrocarburos invocando el artículo 6° de la Ley de Emergencia como norma delegante puede considerarse que respete el mecanismo de delegación legislativa, y es inconstitucional”.

ix. “Aún en el supuesto en que se considerara que el cambio estructural de los derechos de exportación respetó el mecanismo de delegación legislativa (lo que no resiste el menor análisis), cabe desde ya señalar que el Ministerio de Economía y Producción no es el órgano competente”.

IV. La AFIP–DGA objeta, únicamente, la distribución de las costas en el orden causado y solicita que sean impuestas íntegramente a la firma actora que resultó vencida.

V. En cuanto a la afirmación que realiza la firma actora con respecto a que el Tribunal Fiscal de la Nación “es competente para declarar la inconstitucionalidad planteada, al encontrarse obligado a realizar el control

de convencionalidad que no puede prescindir del control de constitucionalidad", es útil recordar que esta sala ha dicho que "el artículo 1164 del Código Aduanero resulta más que claro al prohibirle al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre la [in]constitucionalidad de las leyes tributarias o aduaneras […] Ello encuentra su justificación legislativa en la circunstancia de integrar el tribunal parte de la Administración, por lo que quedaría impedido de descalificar las normas del Poder Legislativo como del ejecutivo del cual forma parte. Se trata de una norma de política legislativa que de ningún modo afecta el ordenamiento constitucional, en tanto los vocales del Tribunal Fiscal, aun reuniendo todas las garantías de los jueces de la Nación, no forman parte del Poder Judicial y, por lo tanto, nada impide que la ley establezca limitaciones respecto a la jurisdicción reconocida a los jueces de la Constitución" (causa "*Newsan SA (TF 09753823-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 5 de mayo de 2023 y Sala IV, causa "*Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 10 de marzo de 2016).

Esa limitación —también ha expresado esta sala— no constituye un impedimento para que el Tribunal Fiscal de la Nación examine el planteo constitucional y concluya en la declaración de validez de las resoluciones apeladas si lo considerase pertinente, habida cuenta de que la restricción se refiere estrictamente a la declaración de inconstitucionalidad pero no impide que se afirme su validez jurídica (causas "*Molinos Río de La Plata SA c/ EN s/ proceso de conocimiento*", pronunciamiento del 14 de septiembre de 2021, y "*Newsan SA*", citada).

VI. Desde esa perspectiva, se concluye en que el Tribunal Fiscal de la Nación —como afirmó en su pronunciamiento— no cuenta con la habilitación legal para declarar la invalidez constitucional de la resolución nº 394/2007.

VII. Realizada esa precisión, los restantes 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, 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.

VIII. Debe, pues, desestimarse las objeciones formuladas por la firma actora y confirmarse el pronunciamiento apelado.

IX. 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 de la Nación.

X. Debe recordarse que si bien el artículo 1163 del Código Aduanero establece como principio general el criterio objetivo de la derrota, también faculta a “eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición”.

Aquí no se advierte razones suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota, por lo que 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.

De igual manera, las costas de esta instancia deben ser impuestas a la firma actora por aplicación del artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: **1.** Desestimar las críticas ofrecidas por la firma actora y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios; **2.** Admitir las objeciones formuladas por la parte demandada e imponer las costas de la instancia anterior a la firma actora; 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 IV del voto del Dr. Rodolfo Eduardo Facio.

II. Me permito disentir, empero, con la solución propuesta. Ello es así, por las consideraciones desarrolladas por la mayoría de esta Sala a partir de los precedentes emitidos en causas sustancialmente análogas, a las que me remito por razones de brevedad (nº 30425/23 *"Transportadora Gas del Sur"*, del 70/9/24; nº 7863/24 *"Transportadora Gas del Sur"*, del 17/9/24, nº 44209/23 *"Transportadora Gas del Sur"*, del 5/11/24; y nº 12126/24 *"Transportadora Gas del Sur"*, del 3/12/2024).

Por ello, se admite el recurso de la firma actora y se revoca el pronunciamiento recurrido.

Consecuentemente, debe reconocerse el derecho de Raizen SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados con relación a las destinaciones nº 10 001 ES02 000053 G y 10 001 EC08 000050 Z.

Fecha de firma: 05/12/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39102843#426691463#20241204075045896

La devolución corresponde se concrete 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 $287.287,04”, págs. 438/4389 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 (pág. 33 del expediente digital), corresponde asimismo admitirla, por las consideraciones y las conclusiones desarrolladas por esta Sala, también, 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).

Consecuentemente, 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).

III. El recurso del Fisco contra la condena en costas decidida en la instancia anterior, no puede prosperar.

Ello es así, atento la complejidad de la cuestión traída, la existencia de pronunciamientos de esta Cámara, en sentido contrario a las pretensiones de la actora y a lo aquí decidido, a partir de la doctrina arriba

citada. Igual tesitura y por los mismos fundamentos, las costas de esta instancia, también se distribuyen por su orden (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del CPCCN; y art. 1163 del CA).

IV. Por todo ello, propongo al Acuerdo: (i) admitir el recurso interpuesto por Raizen SA, revocar el pronunciamiento apelado, declarando tanto la inconstitucionalidad de la res. 394/07, como la nulidad de la res. 2023-15-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM; (ii) reconocer el derecho de Raizen SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación, con arreglo al considerando II; y (iii) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría, **RESUELVE: 1.** Admitir el recurso interpuesto por la firma Raizen SA y revocar el pronunciamiento apelado; **2.** Declarar la inconstitucionalidad de la resolución nº 394/2007 y la nulidad de la resolución 2023-15-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM; **3.** Reconocer el derecho de la firma Raizen SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación, con arreglo al considerando II (voto de la jueza Heiland); y **4.** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fecha de firma: 05/12/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39102843#426691463#20241204075045896