19045/2023 “Raizen Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”

En Buenos Aires, a los 6 días del mes de febrero del año 2025, 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 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 nº s 108/2019 (SDGOAM) y 109/2019 (SDGOAM) que habían rechazado el pedido de devolución de los derechos de exportación abonados por la firma actora.

Para así decidir, expuso los siguientes argumentos:

i. “Las cuestiones planteadas […] son sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo plenario […] dictado […] en la causa ‘Petroquímica Comodoro Rivadavia SA’”.

ii. Las costas deben distribuirse en el orden causado “atento a que se resuelve en base a una decisión plenaria de este Tribunal y a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar”.

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

1. La firma actora exhibe las siguientes objeciones que fueron replicadas:

i. “Los tributos cuya repetición se solicita fueron abonados por aplicación de la Resolución del entonces Ministerio de Economía y Producción nº 394/07, que modificó sustancialmente el mecanismo de aplicación de los derechos de exportación para hidrocarburos,

abandonando el sistema de cálculo basado en alícuotas fijas por el de retenciones móviles; todo lo cual produjo un cambio estructural del tributo y su incremento".

ii. "Tal modificación es inconstitucional por violar el principio de legalidad en materia tributaria y por no encontrar sustento en ley delegante alguna pese a que invoca las leyes 25.561, 26.217 y 22.415 (Código Aduanero). Ello por cuanto ninguna de dichas normas contiene una clara política legislativa y el aspecto cuantitativo del tributo quedó absolutamente liberado al arbitrio del Poder Ejecutivo".

iii. "La resolución fijó derechos de exportación en franca violación del principio de legalidad que rige la materia tributaria, y en consecuencia, los pagos efectuados por mi representada en exceso de la alícuota del 5% establecida por el decreto 310/2002, que si bien es inconstitucional tuvo ratificación legislativa por la ley 26.217, fueron efectuados en forma indebida".

iv. "Respecto a la Ley de Emergencia que creó los derechos de exportación de hidrocarburos no estableció los elementos esenciales del tributo en cuestión, ni siquiera mediante el establecimiento de límites máximos y mínimos para su fijación, dejando el aspecto cuantitativo del derecho de exportación librado al arbitrio exclusivo del Poder Ejecutivo. La norma únicamente se limitó a facultarlo a 'establecer la alícuota correspondiente' pero ni una palabra más se dijo en este sentido. Así, no se respeta el mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitucional Nacional y la norma se encuentra a extramuros".

v. "Con relación a la delegación legislativa y la legislación delegada, cabe señalar que el Congreso no puede ratificar lo que se vincule con materias prohibidas. Asimismo y frente al universo heterogéneo de normas que ni siquiera han sido identificadas, la mención del legislador de aprobar la totalidad de la legislación delegada aparece poco propicia para derivar de ella que se ha querido avalar el contenido de la Resolución MEyP 394/07. Más aún cuando

nos encontramos frente a una materia ajena al mecanismo de delegación legislativa”.

vi. “Si bien con posterioridad y siguiendo el lineamiento de la Corte, la ley 26.732 (publicada en el Boletín Oficial el 28.12.11) habría conferido rango de ley a la Resolución MEP 394/07 […] la misma carece de eficacia para convalidar retroactivamente una resolución inconstitucional y que adolece de una nulidad absoluta e insanable. Cabe mencionar aquí que el hecho de que posteriormente el Congreso dispusiera que ‘continuarán vigentes’ disposiciones relativas a los derechos de exportación de hidrocarburos dictadas por aplicación de la ley 25.561 (incluida la resolución 394/07) no puede leerse como un plexo normativo que definió una clara política legislativa en la materia; tal como tampoco lo consideró la Corte en el caso ‘Camaronera’ frente a leyes que ratificaron la resolución que allí se recurrió”.

vii. “Todo incremento en los derechos de exportación aplicado desde la entrada en vigencia de la Resolución MEP Nro. 394/07 […] hasta el 28.12.11, es inconstitucional”.

viii. Es “procedente la solicitud de mi parte de obtener la devolución del Fisco de la diferencia entre el 5% de derechos de exportación aprobado legalmente por la ley 26.217 y la mayor alícuota que debió pagar en los años 2010 y 2011 por aplicación de la Resol. MEyP 394/07”.

2. La parte demandada critica, únicamente, la distribución de las costas en el orden causado y solicita que 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 —al examinar planteos sustancialmente análogos — en las causas "*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 de 2023 y del 1 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 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 de la Nación.

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 de Justicia de la Nación (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 resulta 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 el plano sustancial, 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, y 3. Imponer las costas de esta instancia a la firma actora.

La jueza Clara María do Pico dijo:

Comparto el desarrollo realizado en el voto que antecede, considerandos I y II. Sin embargo, disiento en la solución que propone mi colega.

En efecto, la presente cuestión resulta sustancialmente análoga a aquella que tuve oportunidad de resolver en la causa nro. 12.126/2024 *“Transportadora de Gas del Sur SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, pronunciamiento del 3 de diciembre de 2024, a la que cabe remitirse por razones de brevedad.

Consecuentemente, corresponde admitir los agravios de la firma actora, revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación y declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación abonado sin sustento legal por la resolución MEP nro. 394/07.

La actora tiene derecho a la devolución de los derechos de exportación abonados al oficializar los permisos de embarque involucrados en la causa, en pesos y con el alcance solicitado en el reclamo (ver formulario F4).

Los agravios dirigidos contra el art. 4º de la resolución nº 314/2004 encuentran una adecuada respuesta en los fundamentos expuestos por esta sala en la causa nro. 38.067/2017 *"Linos, Gustavo Pedro (TF 45593-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, pronunciamiento del 20 de febrero de 2018; entre otros (ver también causa nro. 343/2024 *"Molinos Rio de la Plata SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 5 de septiembre de 2024 y sus citas), a los que cabe remitirse por razones de brevedad.

De ese modo, a la suma a devolver corresponde aplicar la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina desde la fecha del pedido de repetición y hasta el 31 de julio de 2019. A partir del 1º de agosto de 2019 deberá aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, según la resolución nº 598/2019 (MH) y las resoluciones nros. 559/2022 y 3/2024 (ME), según la vigencia temporal de esas normas (ver art. 9º de la resolución nº 559/2022 y 10 de la resolución nº 3/2024), hasta su efectivo pago (con arreglo a los arts. 811 y 812 del CA).

Las costas de ambas instancias deben ser distribuidas en el orden causado, por lo que deben ser desestimados los agravios de la demandada. **ASI VOTO.**

La jueza Liliana María Heiland adhiere al voto que antecede.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE** por mayoría: 1. Admitir el recurso de apelación deducido por la firma actora y, por tanto, revocar el pronunciamiento apelado; 2. Declarar la inconstitucionalidad de la resolución MEP nro. 394/2007 y, en consecuencia, reconocer el derecho de la firma demandante a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin sustento legal, con el alcance señalado; y 3. Distribuir las costas de ambas instancias por su orden.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.