En Buenos Aires, a los 7 días del mes de agosto del año 2025, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en autos **"RAIZEN ARGENTINA SAU (TF 97248489-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"**,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por mayoría, confirmó las resoluciones RESOL-2019-85-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2019-86-E-AFIPDIABSA#SDGOAM, que rechazaron las solicitudes de devolución de los derechos de exportación abonados por Raizen Argentina SAU (en adte. "Raizen"), con sustento en la res. 394/07 del Ministerio de Economía y Producción (MEyP). Ello así, en relación a los PE 09001ES02000056R, 09001EC08000065H, 09001ES02000059U y 09001EC08000071E. Con costas (págs. 634/641 del expediente administrativo agregado digitalmente).

Para así decidir, consideró aplicable el plenario de ese Tribunal de fecha 26/04/22 en la causa *"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"*.

II. Raizen apeló y expresó agravios, que fueron replicados (págs. 647, 654/684 y 688/696, respectivamente).

En síntesis, sostuvo que el TFN se apartó de los lineamientos fijados por la CSJ en la causa *"Camaronera Patagónica"* (Fallos: 337:388), en tanto al momento del pago de los derechos de exportación, la res. MEyP 394/07 aún no había sido ratificada por la Ley N° 26.732, vulnerando así el principio de reserva tributaria.

Asimismo, cuestionó la constitucionalidad de las tasas de interés fijadas por las res. MEyP 314/04 y 559/22, por afectar los derechos de igualdad, propiedad y razonabilidad.

Solicitó la aplicación de la tasa pasiva promedio del BCRA.

III. Los agravios de Raizen, encuentran adecuada respuesta en las consideraciones desarrolladas en mi voto en la causa n° 11866/24, *"Raizen Argentina SAU (TF 34074318-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, del 5/12/24. Causa a la que, por exhibir sustancial analogía a la presente, corresponde remitir por razones de brevedad.

Allí, este Tribunal, por mayoría sostuvo que, en el precedente *"Camaronera Patagónica"* (Fallos: 337:388), la CSJ sentó importante doctrina relativa a la constitucionalidad de la delegación realizada al Poder Ejecutivo mediante la ley 25.561.

En línea con ello, concretamente, se declaró la inconstitucionalidad de la res. MEyP 394/07, aquí cuestionada (causa *"Raizen Argentina"* citada; Sala II, causas n° 21.118/2024, *"Shell Compañía Argentina de Petróleo SA (TF 38241-A) c/DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, del 14/02/25; y n° 30427/23, *"Transportadora de Gas del Sur SA (TF 37.524-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, del 1/03/24).

Siguiendo los lineamientos del Máximo Tribunal, se viene señalando, en síntesis, que tratándose como aquí, del género tributos (conf. art. 724 del CA), debe estarse al principio de legalidad tributaria, como postulado esencial del Estado de Derecho (esta Sala, causas nº 13061/22 *"Newsan SA"*, del 2/2/23, y nº 343/24 *"Molinos Río de la Plata SA"*, del 5/09/24, entre muchas otras).

Principio que, como es sabido, expresamente receptó la CN, tanto en su parte dogmática como en la estructural.

En su art. 4º, al prescribir que el Tesoro Nacional se formará con "el producto de importación y exportación (…)" y demás contribuciones que "(…) imponga el Congreso (…)". Lo que reafirma el art. 17, cuando prevé que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º". Paralelamente, al establecer que dentro del Congreso, es a la Cámara de Diputados, a quien le corresponde en forma exclusiva, la iniciativa de leyes sobre contribuciones, por entenderla depositaria de la voluntad general.

Así como, en su art. 99 inc. 3, al prohibirle al PEN, emitir disposiciones de carácter legislativo y el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria. Finalmente, y para lo que ahora específicamente importa, por el art. 75, inc. 1, al prescribir que "(…) corresponde al Congreso: legislar en materia aduanera; establecer los derechos de (…) exportación (…)".

Con arreglo al principio de legalidad tributaria, únicamente el Poder Legislativo, por medio de una norma jurídica con naturaleza de ley formal, puede establecer tributos, definiendo sus elementos esenciales, debiendo, además, hacerlo en forma clara. Insisto, sólo la ley definirá tanto el monto o cuantía de la obligación como los sujetos pasivos, ya sea a título de contribuyente y/o de responsable (conf. doc. Fallos: 182:411; 198:258; 294:152; 211:930; 218:231; 253:332; 316:1115 y 2329: 318:1154; 319:3400; 326:4251; 337:388).

En suma, la reserva Constitucional de ley formal para la imposición de tributos es, pues, absoluta, y no deja resquicio para dispensar la intervención del Congreso.

IV. En tales condiciones, no es ocioso recordar que la res. MEyP 394/07 (BO 16/11/07) sustituyó al decreto 509/07 (BO 23/05/07), estableciendo los valores de referencia, de corte y la fórmula para el cálculo de la alícuota, para la exportación de hidrocarburos (correspondientes a las PA 2709.00 y 27.10, aquí involucradas).

Dicha resolución fue ratificada por la ley 26.732 (BO 28/12/11), que dispuso, en cuanto ahora importa, que "continuarán vigentes las Resoluciones 394 de fecha 15 de noviembre de 2007 … del ex Ministerio de Economía y Producción y demás normas dictadas en su consecuencia".

Es decir que la res. MEyP 394/07, recién recibió confirmación legislativa el 28/12/11, sin que la ley 26.732 pueda tener efecto ratificatorio de un hecho ocurrido antes de su entrada en vigencia (causa n° 44209/2023, *"Transportadora Gas del Sur"*, del 5/11/24; y causa *"Newsan SA"*, citada).

Por lo tanto, los PE 09001ES02000056R, 09001EC08000065H, 09001ES02000059U y 09001EC08000071E, abonaron la alícuota dispuesta en la res. 394/07 sin una ley formal que les haya otorgado rango legal (esta Sala, causa *"Bunge Argentina"*, del 21/12/23, y Sala IV, causa *"Molino Cañuelas SACIFIA (TF 56397479-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, del 3/10/23).

V. En consecuencia, debe reconocerse el derecho de Raizen a obtener el reintegro de las alícuotas de exportación, de las referidas destinaciones, abonadas con sustento en la res. MEyP 394/07.

La devolución corresponde que 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 $6.576.602,09", págs. 134/136 del expediente digital). Adicionándose intereses desde el 19/12/14, esto es, la fecha de los reclamos de repetición (págs. 47/67 y 69/89 del expediente digital), y hasta su efectivo pago (conf. art. 811 del CA).

La queja relativa a la tasa de interés prevista por res. MEyP 314/04, corresponde asimismo admitirla, por las consideraciones y las conclusiones desarrolladas por esta Sala, en supuestos sustancialmente análogos, a las que también 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).

En cambio, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad contra la res. ME 559/22, atento la falta de razones y/o prueba que acredite el daño que a su derecho de propiedad invoca (esta Sala, causa n° 16.521/20, "*Tortorelli, Pedro*", del 2/03/23 y n° 33.226/23 "*Vilaplana, Floreal*", del 30/04/24; entre otras).

Por lo tanto, 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 31/07/19.

(ii) A partir del 1/08/19, deberá aplicársele la tasa de interés prevista en la res. 598/19 (art. 4) del Ministerio de Hacienda y 559/22, 3/24, 199/25 y 823/25 del ME. Ello es así, según la vigencia temporal de las normas (esta Sala, *"Lufkin"* citada y n° 2.872/21, *"Deni Víctor Hugo"*, del 16/05/23).

VI. Por último, en atención a la forma en que propongo que se resuelva, corresponde imponer las costas de ambas instancias al Fisco por resultar vencido (art. 1163 del C.A.; arts. 68, primer párrafo, y 279 del C.P.C.C.N.).

VII. Por todo ello, propongo al Acuerdo: **(i)** Admitir parcialmente el recurso interpuesto, revocar el pronunciamiento apelado, declarando tanto la inconstitucionalidad de los derechos de exportación fijados por la resol. MEyP 394/07, como la nulidad de las resol. RESOL-2019-85-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2019-86-E-AFIPDIABSA#SDGOAM; **(ii)** Reconocer el derecho de Raizen a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados al oficializar los PE 09001ES02000056R, 09001EC08000065H, 09001ES02000059U y 09001EC08000071E, en los términos del considerando V, y **(iii)** Imponer las costas de ambas instancias a la AFIP—DGA.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Comparto la reseña de los antecedentes de la causa formulada por la jueza Liliana María Heiland en los considerandos I y II de su voto.

Discrepo, sin embargo, con la solución que propone.

II. Los 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 y del 15 y 24 de agosto, del 21 de septiembre, del 5 de diciembre de 2023 y del 27 de febrero de 2024, respectivamente, y en mis votos de las causas "*Raizen Argentina SAU (TF 34074318-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*" y "*Raizen Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 5 de diciembre de 2024 y del 6 de febrero de 2025, a las que, por razones de brevedad, corresponde remitir.

III. Debe, pues, desestimarse las objeciones formuladas por la firma actora y confirmarse, en cuanto al plano sustancial de la contienda, el pronunciamiento apelado.

IV. Las costas de esta instancia deben ser soportadas por la firma actora ya que resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Desestimar las críticas ofrecidas por la firma actora y confirmar, en cuanto al plano sustancial de la contienda, el pronunciamiento apelado; y 2. Imponer las costas de esta instancia a la firma actora.

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto de la jueza Liliana María Heiland.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, **RESUELVE** por mayoría**: 1.** Admitir parcialmente el recurso interpuesto, revocar el pronunciamiento apelado, declarando tanto la inconstitucionalidad de los derechos de exportación fijados por la resol. MEyP 394/07, como la nulidad de las resol. RESOL-2019-85-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2019-86-E-AFIPDIABSA#SDGOAM; **2.** Reconocer el derecho de Raizen Argentina SAU a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados al oficializar los PE 09001ES02000056R, 09001EC08000065H, 09001ES02000059U y 09001EC08000071E, en los términos del considerando V, y **3.** Imponer las costas de ambas instancias a la Administración Federal de Ingresos Públicos — Dirección General de Aduanas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 07/08/2025
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39971847#460065869#20250806132040652