



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

27795/2014

DOW QUIMICA ARGENTINA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 28 de agosto de 2014.- KP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que, el Tribunal Fiscal de la Nación a fs.51/54 confirmó, con costas, la Disposición Nro. 417/10 (AD SALO) dictada por el Administrador de la División Aduana de San Lorenzo, por la cual se dispuso desestimar el pedido de repetición de la suma de dólares estadounidenses un mil seiscientos treinta y uno con ochenta y dos centavos (u\$S 1.631,82) abonada en concepto de derechos de exportación por la destinación oficializada en el año 2003, por la que la actora documentó la exportación de mercadería con destino a Uruguay y el SIM liquidó derechos de exportación del 5% los que fueron abonados en tiempo y forma.

Para así decidir, el tribunal *a quo* tuvo en cuenta lo establecido en la Resolución Nº 11/02 -dictada por el Ministerio de Economía e Infraestructura en función de lo previsto en la ley 22.415, en virtud de las facultades delegadas previstas en el art. 755 del Código Aduanero, la ley 25.561, la ley de Ministerios (t.o. Dto. 438/92) modificada por las leyes 24.190, 25.233 y los decretos 1343/01, 1366/01, 1454/01 y 355/02 y en uso de las facultades conferidas por los decretos 751/74 y 2752/91-, señalando que dicha norma se fundó, según surge de sus considerandos, en el fuerte deterioro de los ingresos fiscales que tornaba necesario la disposición de medidas que atenúen el efecto de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos, especialmente en lo relativo a los productos esenciales de la canasta familiar, fijando en el art. 1º un derecho del 10% a la exportación para consumo de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur detalladas en el Anexo y estableciendo un derecho del 5% para aquellas mercaderías no incluidas en el citado Anexo.

Asimismo, consideró que si bien la referida resolución contemplaba algunas excepciones, aquéllas no son aplicables a la especie.

Por otra parte, con relación a los fundamentos y procedencia de los derechos involucrados en autos, se remitió y transcribió los fundamentos vertidos por la Dra. García Vizcaíno en el voto emitido en la causa "Sancor Cooperativas Unidas Ltda", expediente nro.18.476-A, sentencia del 12/8/05.

A fs.84/vta., se regularon los honorarios de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional.

II.- Que contra dicha decisión interpuso recurso de apelación la actora a fs.56, cuya expresión de agravios de fs.57/81 no contestó la demandada; a fs.86 el Fisco apeló por bajos los emolumentos.

III.- Que la actora sostuvo que la Resolución 11/02 y/o toda otra que imponga derechos de exportación a destinaciones de exportación que tienen destino Mercosur es ilícita, ilegítima e inconstitucional.

Puntualizó que es una norma que no emana estrictamente del Poder Ejecutivo, creando un tributo para todo el universo de posiciones arancelarias que hasta ese entonces no estaban gravadas, quedando involucradas las exportaciones dentro del Mercosur llamadas "intra zona", en flagrante violación a lo ordenado por el Tratado de Asunción, el cual fue ratificado por ley 23.981, disponiendo en el art. 1 del Anexo I que los Estados parte acuerdan eliminar a más tardar el 31/12/1994, prorrogado hasta el 1/1/00, los gravámenes y demás restricciones aplicadas en su comercio recíproco.

Resaltó que toda delegación legislativa en materia tributaria está vedada, y si se pretendiese defender la legalidad de la Resolución Nº 11/02 deberían respetarse los tratados internacionales, lo que no ha ocurrido en el caso. Expresó que en la materia rige una norma de superior jerarquía a las leyes, que es el Tratado de Asunción y una norma de un órgano supraestatal como lo es la Decisión CMC 22/00 sancionada en la órbita del Mercosur por el órgano supremo compuesto por los ministros de Relaciones Exteriores y de Hacienda de los países signatarios, a cuyo respecto no puede desconocerse su operatividad.

Invocó el principio "*in dubio contra fisco*", señalando que en caso de duda respecto al alcance e interpretación de las normas tributarias, deberá decidirse en contra del Fisco, por lo que concluye que existiendo un acuerdo internacional ratificado por nuestro país que puso fecha límite para imposiciones y restricciones tributarias, corresponde la revocación



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

de las resolución apeladas y la urgente devolución de los importes abonados.

IV.- Que de modo preliminar, resulta menester señalar, que por razones de economía procesal, corresponde estar a lo dictaminado por el Sr. Fiscal General con fecha 29/12/2008 en los autos “*Biosidus S.A. (TF 21783-A) c/DGA*”, con relación al planteo formulado contra las resoluciones M.E. nros. 11/2002 y 768/2006.

V.- Que en principio cabe recordar que la ley 25.561 (B.O. 7/1/2002) declaró la emergencia pública en materia social; económica; administrativa; financiera y cambiaria.

Esta norma fue sucesivamente prorrogada por las leyes nros. 25.972, 26.077, 26.204 y 26.339, por esta última hasta el 31 de diciembre de 2008. En su artículo 6º dispuso: *“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. A ese mismo fin, podrán afectarse otros recursos incluidos préstamos internacionales”*.

La ley 26.217 (B.O.16/01/2007) prorrogó específicamente ese derecho de exportación por el término de 5 años, a partir de su vencimiento como así también las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional para establecer las alícuotas correspondientes.

La resolución del Ministerio de Economía e Infraestructura 11/2002 (B.O. 5/03/2002) fijó un derecho de exportación del 10% respecto de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) detallada en sus 6 anexos y del 5% para las no comprendidas en aquéllos (confr. arts. 1º y 2º).

La citada norma destacó el estado de emergencia pública declarado por la ley 25.561, que el contexto económico se caracterizaba *“...por un fuerte deterioro en los ingresos fiscales, que a su vez se encuentra acompañado por una creciente demanda de asistencia para los sectores más desprotegidos de nuestro país”*; la necesidad de

disposición de medidas que atenuaran el efecto de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos, especialmente respecto de los productos de la canasta familiar. Advirtió que su aplicación era de carácter transitorio y que la medida se dictaba en función de las leyes 22.415, 25.561, de Ministerios y en uso de las facultades conferidas por los decretos 751 del 8 de marzo de 1974 y 2752 del 26 de diciembre de 1991.

Advirtió que su aplicación era de carácter transitorio y que la medida se dictaba en función de las leyes 22.415, 25.561, de ministerios y en uso de las facultades conferidas por los decretos 751, del 8 de marzo de 1974 y 2752, del 26 de diciembre de 1991.

VI.- Que como punto de partida del análisis de la cuestión, se consideró que cabía aplicar la solución adoptada por la Sala III con fecha 6 de octubre de 2008 en la sentencia recaída en la causa “*Bio Sidus S.A. (TF 22046-A) c/DGA*”, entre otras. En esa oportunidad, dicho Tribunal se remitió a las consideraciones expuestas por el Dr. Jorge F. Alemany en causa de igual carátula, y concluyó que debían desestimarse los planteos de la empresa actora.

Ello así toda vez que:

-la ley de Ministerios 22.450 estableció que competía al Ministerio de Economía “[e]ntender en la elaboración de la política de reembolsos y reintegros a la exportación y regímenes de precios índices, entre otras facultades, lo que confirma que el ministerio referido es competente en materia de reformas arancelarias;

-en el caso “Cafés La Virginia” del 13/10/1994 la Corte precisó que se acepta que el legislador “...*confiera cierta autoridad al Poder Ejecutivo a fin de reglar pormenores de la obligación tributaria, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida y, que esta delegación impropia se concreta en el art. 664 del C.A. que autoriza al Poder Ejecutivo al ejercicio de facultades delegadas dentro de la orientación prefijada por la ley*”;

-el principio de legalidad en materia tributaria no impide la posibilidad de delegar el establecimiento de impuestos siempre que la ley defina el hecho imponible (en la especie, exportación), las bases para determinar el impuesto (valor en Aduana) y el límite de la alícuota



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

aplicable (el 600% del valor en Aduana, establecido en el art. 666 del C.A.);

-no se verifica exceso en el ejercicio de las atribuciones delegadas en el P.E.N. para subir los aranceles y en materias de alta complejidad técnica o regulatorias de aspectos de la realidad en permanente variación es admisible que el Congreso extienda el margen librado a la reglamentación del Ejecutivo, a condición de que haya definido netamente la política legislativa a la que deba ajustarse, porque presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le resulta posible prevenir anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos;

-la C.S.J.N. *in re*. "Laboratorios Anoja S.A." del 13/02/1968, al rechazar la inconstitucionalidad del decreto nro. 11917/58 -que autorizaba al P.E.N. a imponer recargos transitorios a la importación y exportación de ciertos productos-, entendió que aquél podía -transitoriamente- establecer verdaderos impuestos indirectos externos y asignarles el destino que considerase apropiado.

Asimismo, se destacó que la declaración de inconstitucionalidad de las normas como la impugnada tendría como consecuencia el reconocimiento de la inconstitucionalidad de múltiples normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de facultades delegadas en materias aduaneras (por ejemplo: el decreto 2752/91 del P.E.N. en ejercicio de facultades delegadas por los arts. 570, 620, 632, 663, 664 y 755 del C.A.; su similar N°. 797/92, que creó derechos adicionales de importación en el comercio de azúcar; el N° 1628/93, que exime del pago de derechos de importación a unidades de transporte de pasajeros; el decreto 2277/94, que reduce la alícuota del art. 762 del C.A.; entre otros); lo que significaría -en la práctica- la pérdida de vigencia del régimen de aduanas en su conjunto.

VII.- Que, en particular, cabe advertir, en cuanto concierne al tratado multilateral fundante del Mercosur, que el art.1º del T.A. refiere a los "objetivos, funciones y principios" que habrán de orientar el proceso de integración, y de conformación de un mercado común entre los Estados signatarios. De este modo, el progresivo perfeccionamiento del esquema creado, mediante la gradual eliminación de derechos aduaneros y restricciones no arancelarias con miras a favorecer la libre circulación de

bienes, servicios y factores productivos, y la fijación de un arancel externo común, entre otras medidas macroeconómicas que propicien el proceso de integración -las cuales aparecen previstas en la citada cláusula, y se replican a lo largo de los 24 artículos de este instrumento internacional-, distan de imponer una lectura categórica, absoluta o terminante de los textos normativos.

Según se ha entendido, el sistema jurídico que rige al Mercosur, a partir del Tratado de Asunción, los otros tratados que vinculan a los Estados partes, la costumbre internacional y las normas que de ellos deriven, conforman un derecho de integración de características no comunitarias, y de aplicación indirecta, como lo ha precisado Ricardo L. Lorenzetti, en su trabajo: "Sistema Jurídico del Mercosur" (publ. en *La Ley*, 1998-E, 1258).

A su vez, en cuanto al origen de las normas que componen las fuentes de normatividad del Mercosur, la doctrina y jurisprudencia internacional distinguen entre derecho *originario* y el *derivado*: mientras los tratados y protocolos fundantes componen la dimensión originaria y básica -de rango supralegal, según el art.75, inc. 22, de la Constitución Nacional-, también cabe aplicar un *corpus iuris* derivado, que abarca con gran vastedad y detalle una serie de decisiones, resoluciones y directivas de los organismos internacionales creados por los tratados fundacionales del esquema integrativo, y que permiten poner en aplicación aquellos tratados. Todo ello, en el entendimiento de que las normas originarias precisan del subsecuente desarrollo o reglamentación en otras disposiciones que regulen aspectos detallados de la vida jurídica del bloque. Dicho desarrollo derivado es susceptible de volcarse en las normas del ordenamiento interno que dicten las autoridades de cada país en materia aduanera, fiscal, y económica en general, las cuales traducen interpretaciones de buena fe de los instrumentos internacionales vigentes. A su vez, paralelamente, dichos compromisos pueden coexistir con otros, en los que se propenda a la complementación económica bilateral con otros Estados del bloque mayor.

Como fuese, el aludido proceso reviste un matiz de gradualidad, respecto del cual la actora no demuestra acabadamente que el mismo se haya perfeccionado al punto de que la unión aduanera propiciada resulte perfecta, y menos al extremo de que queden vedadas medidas como las



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

implementadas por la resolución M.E. n° 11/2002. Máxime, cuando no se ha demostrado la repugnancia patente que debería existir para afirmarse un conflicto como el que aduce la apelante. Bajo esta comprensión, no luce razonable interpretar que el art.1° del Tratado de Asunción implique, *per se*, invalidar automáticamente todo ordenamiento interno argentino en materia aduanera que no traduzca un cumplimiento absoluto o terminante de parte de las metas que como postulación de máxima, lleva ínsita la normativa originaria del Mercosur, lo cual a primera vista no va en desmedro de la aproximación al horizonte de obligaciones dado por los fines y tareas planificadas en dicho escenario de integración.

Adicionalmente, cabe señalar que, en tanto la operación cuyos derechos se cuestionan no sólo se subsume en el esquema cuatripartito mercosuriano, sino que podría ser enmarcada en el contexto puntual del comercio bilateral entre Argentina y Brasil, como países de origen y destinación de la operación bajo examen, sería también válido interpretar que queda alcanzada por la norma internacional específica, sin dejar de reconocer la diferente proyección y medios implementados por esta última.

Debe advertirse por otra parte, que no se ha formulado planteo alguno concerniente al ordenamiento que en particular regula el caso; a lo que se añade que no parece manifiesto, que las alternativas de las obligaciones bilaterales surgidas del Acuerdo de Complementación Económica (A.C.E.) N° 14 que, en el marco de la ALADI, han suscripto ambos Estados, justifiquen una solución diversa a la que se propone, en atención a consideraciones análogas, si bien *mutatis mutandi*, a las vertidas respecto del T.A.

VIII.- Que por lo demás, en lo que atañe a las restantes objeciones sobre los derechos de exportación en juego en el *sub lite*, cabe señalar que respecto a la validez o invalidez constitucional de reglamentos tales como el cuestionado en autos, el punto de partida del análisis a efectuar vendría dado por el pronunciamiento de la Corte Suprema, publicado en *Fallos*, 315:1820 ("Propulsora Siderúrgica S.A. s/ recurso de apelación ANA"). En dicho precedente, el Máximo Tribunal sostuvo claramente la validez constitucional de ciertos derechos de exportación, previstos por la resolución n° 249/85 del Ministerio de Economía. De esta manera, fueron inequívocamente convalidadas las atribuciones ministeriales

encaminadas a la fijación de la alícuota y demás detalles de la percepción del respectivo tributo, sobre la base de invocarse la habilitación normativa que otorga el art. 755 del Código Aduanero.

Es decir que en dicho precedente se interpretó que los elementos esenciales de dicha contribución ya venían dispuestos por el C.A. que trazó suficientemente la “política legislativa” sobre el punto, mientras que la reglamentación ministerial sólo puntualizaba sobre la aplicación concreta en ciertos supuestos. Ciertamente, ejecutar una política legislativa por parte de la autoridad de aplicación, debe poder implicar la potestad de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, máxime en una materia como la aduanera, que se halla sujeta a variaciones periódicas, argumentos extensibles al caso bajo examen.

Sentado así el primer enfoque de la cuestión suscitada, y con respecto a la solución que corresponde bajo un punto de vista moderno (es decir: que recepte la Reforma constitucional de 1994), se estima que no quedan alterados los principios que emanan del fallo mencionado. Prueba de ello resultan los términos del dictamen emitido el 4 de junio de 2010 por el Sr. Procurador General de la Nación, en la causa F.591.XLIV “Fábrica Argentina de Stockinette S.A. (TT 13151-A) c/ ANA”, actualmente en trámite por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (el texto completo de dicho documento puede ser consultado en Internet en el siguiente vínculo: [http://www.mpf.gov.ar/dictamenes / 2010righi/junio/fabrica_argentina_f_591_l_xliv.pdf](http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2010righi/junio/fabrica_argentina_f_591_l_xliv.pdf)).

En el referido dictamen, emitido en el marco de la tacha de inconstitucionalidad del decreto 519/89, por el cual fue previsto un derecho adicional de exportación respecto de ciertos productos, se invocó -entre otros- la doctrina de *Fallos*, 315:1820. Cabe tener presente que varios de los planteos abordados en el referido expediente resultan análogos a los que cabe tratar en el *sub examine*. Así las cosas, en la mencionada opinión se recuerda el objetivo de atender a las necesidades de las finanzas públicas en el marco de situaciones transitorias, tales como la emergencia padecida y declarada al momento en que fueron dictadas las resoluciones cuestionadas. Por lo demás, en dicho documento también se recuerda la jurisprudencia concordante de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América, por la cual fueron



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

convalidadas normas análogas, en los casos “J.W. Hampton Jr. & Co.” y “Norwegian Nitrogen Productos Co.”, allí citados.

Que, por último, cabe señalar, a mayor abundamiento, que en la citada causa (análoga a la presente) el Alto Tribunal en el expediente bajo registro *F.591.XLIV*, desestimó el recurso extraordinario de conformidad con el art.280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con fecha 1º de julio de 2014, todo lo cual lleva a sostener que la validez de los razonamientos desarrollados en el presente decisorio, no se ve enervada por el fallo mencionado, habida cuenta de que el propio Tribunal ha interpretado que el empleo del art.280 del Código Procesal como fórmula desestimatoria, sólo implica que el recurso tratado no superó el examen destinado a seleccionar los casos en los que entenderá la Corte Suprema, lo cual no traduce pronunciamiento alguno que tenga el sentido de confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida (cfr. *Fallos*:320:2098; 322:3217; 323:86; 325:2431, 2432; 327:5817, 5395, 5448; 330:496).

En suma, lo hasta aquí señalado conduce a recordar que la declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional y la última *ratio* del orden jurídico (C.S.J.N., *Fallos*, 302:1666; 303:248, 1708, 1776; 306:1597; 310:211; 316:842, entre otros). De ahí, pues, que el Máximo Tribunal ha insistido y enfatizado desde sus primeras decisiones con respecto a que esta atribución debe ser ejercida con suma prudencia.

En consecuencia, corresponde desestimar los agravios de la actora, con costas.

Honorarios

IX.- Que a fin de tratar el recurso interpuesto a fs.86, contra la regulación de honorarios, en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en

los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba lleven a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limita la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala *in re*: "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -Mº de Salud y Acción Social- y otros/Juicios de Conocimientos" del 30/12/97 y "Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A." del 2/4/98, entre otras).

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S. *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y monto del litigio-conf. fs. 1 (F4) convertido a pesos al tipo de cambio correspondiente a la fecha de interposición de recurso ante el TFN y lo resuelto-; atento al mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos profesionales desarrollados en la etapa cumplida, corresponde elevar a la suma de pesos dos mil ochocientos (\$2.800) los honorarios de Dra. Romina Martínez Caneiro, por la dirección letrada y representación del Fisco Nacional (arts. 6, 7, 9, 19, 22, 37, 38 y ccdtes. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re*: "Beccar Varela Emilio -Lobos Rafael Marcelo -c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por las razones expuestas, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) rechazar la apelación interpuesta por la actora y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación. Las costas de esta instancia se imponen a la actora (art. 68 del C.P.C.C.N.); 2º) elevar los honorarios a favor de la dirección letrada y representación del Fisco de conformidad con lo



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II**

dispuesto en el considerando IX; no se fijan emolumentos en esta instancia atento que no hubo actividad procesal de la vencedora.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.-

MARIA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LÓPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ