República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-54041076-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 30 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia EXPTE. N° 30.602-A LDC ARGENTINA S.A. s/recurso de apelación

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Cora M. Musso y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia de la Vocal nombrada en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"LDC ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", expediente nº 30.602-A,**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que a fs. 72/84 y vta. la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución N° 02/2012 (DI RARS), dictada en la actuación nº 13289-36080-2009 y su acumulado 13289-36074-2009, mediante la cual se deniega la repetición de los tributos abonados respecto de los permisos de embarque N°04 052 EC01 000840C y 04 052 EC01 007453J. Manifiesta que en el año 2004, oficializó las mencionadas destinaciones mediante las cuales documentó la exportación de trigo pan, abonando la suma de U$S 26.982,80.- en concepto de derechos de exportación. Aclara que dicha mercadería tenía como destino otro país del Mercosur (Uruguay), no obstante lo cual se vio obligada a autoliquidar la alícuota de derechos de exportación como si se tratase de mercadería extrazona. Se agravia de la resolución apelada por cuanto realiza -a su criterio- una incorrecta interpretación de la aplicación de los derechos fijados por la Resolución nº 11/02 del Ministerio de Economía. Sostiene que resulta aplicable el Tratado de Asunción aprobado por la ley 23.981 y cita los arts. 1º y 5º del mismo. Se refiere al plazo previsto en el Tratado para la eliminación de los derechos aduaneros y demás restricciones al comercio, que fue prorrogado hasta el 31.12.99. Explica que la Resolución M.E.I. nº 11/02 fue dictada como consecuencia de la ley de emergencia económica nº 25.561 y estableció derechos de exportación para todo el universo de la mercadería contenida en la NCM, sin hacer mención alguna a la mercadería intrazona. Sostiene que ante el conflicto entre ambas normas debe resolverse en forma favorable a la aplicación del Tratado de Asunción, atento a que una normativa ministerial no puede desplazar a normas internacionales que gozan de jerarquía superior a las leyes (art. 75, inc. 24 de la C.N.). Afirma que ambos regímenes rigen en un ámbito que le es propio y como no surge del texto de la resolución la abrogación expresa, no cabe presuponer en el legislador la voluntad de gravar mediante una norma general aquello que no se encuentra alcanzado por una norma específica. Cita jurisprudencia de la CSJN y de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal que hace a su derecho. Hace referencia al Código Aduanero del Mercosur, según el cual la aplicación de los derechos de exportación debe respetar los derechos de los Estados Partes. Solicita la opinión consultiva al Tribunal Permanente de Revisión del

Mercosur a efectos de que se expida respecto del tema de autos. En subsidio, plantea la inconstitucionalidad de la Resolución M.E.I. nº 11/02. Reitera que las normas de derecho interno no pueden afectar disposiciones de un tratado internacional de jerarquía superior a las leyes y que a la fecha de la realización del Tratado de Asunción, las operaciones de exportación no se encontraban gravadas. Cita abundante jurisprudencia. Agrega que dicho tratado se basa en el Tratado de Montevideo de 1980 que creó la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) y el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), el cual reconoce que los derechos de aduana constituyen con frecuencia obstáculos para el comercio, por lo que es necesario reducir el nivel general de los mismos. Afirma que los Tribunales ad-hoc sostienen la obligación de los Estados Partes de no impedir o dificultar la libre circulación intrazona. Cita el fallo recaído el 14.09.06 en la causa "Sancor CUL c/ DGA", Causa nº 17.440/2006 (TF 18.476) que declaró la inconstitucionalidad de la mencionada resolución. Agrega que los derechos de exportación deben ser determinados por ley del Congreso de la Nación y que el Ministerio de Economía carece de competencia para ello en forma directa ni por delegación del Poder Ejecutivo. Cita jurisprudencia. Concluye que el pago efectuado fue indebido y, por lo tanto, el Fisco nacional debe devolver el importe abonado, con más sus intereses. Ofrece prueba documental e informativa, confiere autorizaciones, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, haciendo lugar a la repetición solicitada, con costas.

II. Que corrido el pertinente traslado, la representación fiscal lo contesta a fs. 93/106 y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de la negativa genérica de rigor y de una breve reseña de los hechos, sostiene que las destinaciones fueron oficializadas durante la vigencia de la Resolución M.E.I nº 11/02, que fue dictada como consecuencia de la ley 25.561 que declaró la emergencia económica. Afirma que no hay una violación a la jerarquía normativa ni un incumplimiento de las obligaciones contraídas por nuestro país en el Tratado de Asunción, por cuanto considera que las cláusulas del mismo son meramente programáticas. Cita doctrina y jurisprudencia que considera aplicable. Sostiene que la Resolución M.E.I. nº 11/02 fue dictada por el Ministerio de Economía en virtud de las facultades delegadas del art. 755 del C.A. y de la ley de ministerios y los Decretos nº 751/74 y 2752/91. Afirma que dicha delegación se funda en circunstancias de necesidad y urgencia que evalúa el Poder Ejecutivo. Cita diversas leyes que confieren facultades delegadas al Poder Ejecutivo y que justifican -a su criterio- la constitucionalidad de la Resolución M.E.I. nº 11/02. Respecto del Código Aduanero del Mercosur, señala que los derechos de exportación se rigen por la legislación preexistente de cada Estado Parte y cita abundante jurisprudencia que hace a su derecho. Hace hincapié en la incompetencia de este Tribunal para expedirse respecto de la inconstitucionalidad de la Resolución M.E.I. nº 11/02 y cita jurisprudencia. En cuanto al monto a repetir, manifiesta que si bien los derechos de exportación se expresan en dólares estadounidenses, se abonan en moneda de curso legal y su devolución debe efectuarse en la misma moneda con la cual se canceló la obligación tributaria. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y se opone a la ofrecida por la actora. Hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III. Que la **actuación n° 13289-36080-2009** se inicia a fs. 1/19 con la solicitud de devolución de tributos presentada por la firma LDC Argentina S.A. con fecha 4.01.10. A fs. 20 y vta. la actora solicita la vista de las actuaciones y a fs. 26ref. /33ref. manifiesta que la actuación fue iniciada con fecha 29.12.09, según el comprobante de recepción de fs. 31ref. Atento a lo peticionado a fs. 35, a fs. 36 la División Mesa General de Entradas, Salidas y Archivo aclara que la presentación fue efectuada el 29.12.09. A fs. 37 el servicio aduanero tiene por deducido el procedimiento de repetición y se tiene por agregada la prueba documental. A fs. 41/43 obran agregados el comprobante de liquidación manual 04052LMAN001563W, el listado correspondiente a la afectación del depósito y se informa el monto abonado en concepto de tributos, respectivamente. A fs. 44 obra agregada la carpeta de la destinación 04 052 EC01 000840C. A fs. 45 la Sección "V" hace saber que se abonaron los tributos conforme lo embarcado y que a la fecha de oficialización de la destinación se encontraba vigente la Resolución M.E.I. nº 11/02 (Inf. nº 3173/11). A fs. 53 la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Rosario informa que no corresponde hacer lugar a la repetición solicitada y se requiere la emisión del dictamen jurídico del art. 1040 del C.A. A fs. 55 se agrega sin acumular la actuación nº 13289-36074-2009. A fs. 56/58 se emite el Dictamen nº 318/11 (DV JRRO). A fs. 59 mediante la Nota nº 826/11 (DV JRRO) la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras manifiesta que comparte el dictamen jurídico. A fs. 60/62 se dicta la Resolución nº 02/12 (DI RARS) que se apela en autos. A continuación, se agrega la actuación 13289-

4641-2012 mediante la cual la actora acredita la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal.

Que la **actuación nº 13289-36074-2009**, acumulada a la actuación nº 13289-36080-2009, se inicia a fs. 1/27 con la solicitud de devolución de tributos presentada por la firma LDC Argentina S.A. con fecha 4.01.10. A fs. 28 y vta. la actora solicita la vista de las actuaciones y a fs. 34ref. /41ref. manifiesta que la actuación fue iniciada con fecha 29.12.09, según el comprobante de recepción de fs. 39ref. Atento a lo peticionado a fs. 42, a fs. 43 la División Mesa General de Entradas, Salidas y Archivo aclara que la presentación fue efectuada el 29.12.09. A fs. 44 el servicio aduanero tiene por deducido el procedimiento de repetición y se tiene por agregada la prueba documental. A fs. 48/50 obran agregados el comprobante de liquidación manual 04052LMAN009022U, el listado correspondiente a la afectación del depósito y se informa el monto abonado en concepto de tributos, respectivamente. A fs. 51 obra agregada la carpeta de la destinación 04 052 EC01 007453J. A fs. 52 la Sección "V" hace saber que se abonaron los tributos conforme lo embarcado y que a la fecha de oficialización de la destinación se encontraba vigente la Resolución M.E.I. nº 11/02 (Inf. nº 3176/11). A fs. 56/58 se emite el Dictamen nº 190/2011 (AD ROSA). A fs. 61/62 la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Rosario comparte el criterio vertido en el dictamen jurídico, por lo que entiende que no corresponde hacer lugar a la repetición solicitada. A fs. 62vta. la presente actuación se agrega sin acumular a la actuación nº 13289-36080-2009.

IV. Que a fs. 107 se tiene presente la prueba documental acompañada por la recurrente y por cumplida la informativa con las actuaciones administrativas que corren por cuerda. A fs. 117 se declara la causa de puro derecho. A fs. 124 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 125 se pasan los autos a sentencia.

V. Que corresponde resolver en autos si corresponde hacer lugar a la repetición de las sumas de U$S 18.442,80.- y de U$S 8.540.- en concepto de derechos de exportación abonados por la actora respecto de los permisos de embarque 04 052 EC01 000840C y 04 052 EC01 007453J, oficializados el 12.02.04 y el 22.10.04, respectivamente, mediante los cuales documentó la exportación de "Harina y pellets" de la p.a. 2304.00.10.200G.

Que a fs. 45 de la actuación nº 13289-36080-2009 y fs. 52 de la actuación nº 13289-36074-2009, la Sección "V" de la Aduana de Rosario informa que, si bien la recurrente embarcó con diferencias, el pago de los derechos fue realizado por lo realmente embarcado (451,50 tn y 350 tn, respectivamente) y que a la fecha de la oficialización de las destinaciones se encontraba en vigencia la Resolución n° 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura y modificatorias, de conformidad con la cual se abonaron los derechos de exportación cuya repetición solicita la actora.

VI. Que, en forma preliminar, cabe referirse a la Resolución M.E.I. n° 11/02 (B.O. 5.03.02). Dicha norma fue dictada como consecuencia de la ley 25.561 que declaró el estado de emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria.

Que los considerandos de la mencionada resolución hacen referencia al contexto económico de la época de su dictado, caracterizado por un fuerte deterioro en los ingresos fiscales y acompañado por una creciente demanda de asistencia para los sectores más desprotegidos de nuestro país, por lo que se hizo necesaria la disposición de medidas a fin de atenuar los efectos de las modificaciones cambiarias en los precios de los productos de la canasta familiar, pero entendiendo que su aplicación sería de carácter transitorio.

Que a tales efectos, se estableció un derecho de exportación adicional del 10% para las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR detalladas en las planillas que conforman su anexo (art. 1º) y del 5% para las mercaderías comprendidas en la N.C.M. no consignadas en el anexo mencionado (art. 2º). Asimismo, se contemplaron algunas excepciones, que no resultan aplicables al caso por tratarse de mercaderías diferentes a las declaradas en autos.

Que luego de su dictado, la Resolución M.E. nº 35/02 (B.O. 8.04.02) introdujo modificaciones a la Resolución M.E.I. nº 11/02 y en su artículo 1º estableció un derecho de exportación adicional del 20% a la exportación para consumo de las mercaderías comprendidas en las posiciones de la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M) detalladas en su anexo,

entre las cuales figura específicamente la p.a. 2304.00.10 declarada en los permisos involucrados en autos. Asimismo, en el artículo 2º determinó la continuidad de las alícuotas establecidas en la Resolución M.E.I. nº 11/02 para las restantes posiciones de la N.C.M.

Que con posterioridad, el Decreto nº 690/02 (B.O. 2.05.02) mediante sus anexos XXVI y XXVII introdujo modificaciones a las Resoluciones M.E.I. nº 11/02 y M.E. 35/02, manteniendo el 20% de derechos de exportación para la p.a. 2304.00.10 y que fueron liquidados automáticamente por el SIM en las destinaciones involucradas en autos.

VII. Que teniendo en consideración lo expuesto precedentemente y que no se encuentra controvertido el destino intrazona de la mercadería exportada (Uruguay), la cuestión que se plantea en autos radica en determinar si los derechos de exportación establecidos por la Resolución M.E.I. nº 11/02 y sus modificatorias, se encuentran en pugna con las disposiciones establecidas en el Tratado de Asunción del 26 de marzo de 1991. En segundo lugar, corresponde resolver si es procedente el planteo de inconstitucionalidad de la citada Resolución, por entender que el Poder Ejecutivo carece de facultades para dictar una norma que establezca derechos de exportación.

VIII. Que con relación al primer agravio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió respecto del tema planteado en autos in re "Whirlpool Puntana S.A. (T.F. 21.671-A) c/ Dirección General de Aduanas" de fecha 11.12.14 ("Fallos", 337:1451). En este precedente, luego de dejar sentado en el considerando 6º que *"...esta Corte ha afirmado reiteradamente que la aplicación por los órganos del Estado Argentino de una norma interna que transgrede un tratado -además de constituir el incumplimiento de una obligación internacional- vulnera el principio de la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas (Fallos: 315:1492, considerandos 18; 316:1669, considerando 3° y 317:1282, considerandos 8° y 9°, entre otros)"*, el Máximo Tribunal se refiere específicamente al Tratado de Asunción, aprobado mediante la ley 23.981. Explica que en su artículo 1º dispuso que: "*Los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común, que deberá estar conformado al 31 de diciembre de 1994, el que se denominará "Mercado Común del Sur" (MERCOSUR)."* Afirma que este primer artículo implica también *"... la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente". Y también el "establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados; y la coordinación de posiciones en foros económico-comerciales regionales e internacionales". Asimismo, el citado art. 1° señala como implicancias del referido mercado común la "coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transporte y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes", y el compromiso de éstos de "armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración"* (Considerando 9º).

Que conforme lo expuesto, la Corte Suprema sostiene que debe tenerse en cuenta la regla hermenéutica establecida en los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que consagra el principio de buena fe, de modo que la interpretación de las normas de un tratado debe conciliarse con las del ordenamiento jurídico a fin de dar validez a todas (conf. Considerando 11). Asimismo, señala que deben tenerse en cuenta los principios de gradualidad, flexibilidad y equilibrio enunciados por los Estados Partes en el preámbulo del Tratado a fin de establecer el Mercado Común (conf. Considerando 12).

Que por ello, el Máximo Tribunal afirma que *"… aun cuando es indudable que no resulta ajena a un sistema de integración económica la aspiración de que se supriman los derechos de exportación -como una herramienta tendiente a afianzar la libre circulación de bienes entre los países miembros- lo cierto es que no puede concluirse que el referido Tratado, según las pautas hermenéuticas señaladas precedentemente, y teniendo en cuenta el modo en que se ha ido dando el proceso de integración en los diversos acuerdos complementarios realizados entre los estados partes, imponga la prohibición de establecer tales derechos, corno una exigencia concreta y perentoria."* (Considerando 13). En este sentido, remite a lo dictaminado por el Procurador General, en cuanto a que en el tratado constitutivo del Mercosur no hay

ninguna norma que de manera directa imponga a los Estados Partes la obligación de abstenerse de imponer derechos de exportación, máxime teniendo en cuenta que el Código Aduanero del Mercosur -incorporado a nuestro ordenamiento jurídico por la ley 26.795- no se refiere a los derechos de exportación, siendo aplicable la ley preexistente en los Estados Parte con anterioridad a la sanción de dicho Código (conf. Considerandos 13 in fine y 15).

Que, en conclusión, teniendo en cuenta lo resuelto por la CSJN -que ha sostenido reiteradamente que su jurisprudencia es obligatoria para los jueces inferiores, de conformidad con el principio previsto en el art. 116 de la C.N. y doctrina de "Fallos" 307:1094, entre otros- y siendo que las cláusulas del Tratado de Asunción son meramente programáticas, en tanto no surge expresamente que nuestro país haya asumido el compromiso de no establecer derechos de exportación, corresponde desestimar el agravio vertido por la actora.

IX. Que respecto del segundo agravio referido a la inconstitucionalidad de la Resolución M.E.I nº 11/02, la Corte Suprema también tuvo la oportunidad de expedirse in re "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo", sentencia del 15.04.14; "Fallos", 337:388).

Que en dicho precedente, el Máximo Tribunal reiteró el carácter de tributo de los derechos de exportación, por lo que resulta aplicable el principio de reserva de la ley en materia tributaria, tanto en lo que se refiere a la creación de los impuestos como a la determinación de los elementos esenciales del mismo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (conf. "Fallos", 329:1554, v. Considerando 8º in fine).

Que si bien la Corte Suprema advierte que los derechos aduaneros están ligados a las fluctuaciones propias del comercio internacional *"... resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites por lo que resulta admisible que el Congreso confiera al Poder Ejecutivo ciertas facultades en lo que se refiere al aumento o disminución de las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa."* Señala que en el caso de la Resolución M.E.I. nº 11/02, ni la ley 22.415 ni la ley 25.561 de emergencia económica, establecen los elementos del tributo en cuestión, por lo que resolvió que la resolución cuestionada es inválida en tanto el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó totalmente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo (conf. Considerando 9º).

Que no obstante ello, la Corte Suprema le otorga validez a la resolución cuestionada, como consecuencia del dictado de la ley 25.645, mediante la cual el Congreso de la Nación ratifica la legislación delegada hasta el 24 de agosto de 2002. En el Considerando 11 in fine afirma que dicha ley *"… carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia (arg. de Fallos: 321:347, considerando 10). Por ello, cabe aclarar que la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal."*

Que atento que los permisos de embarque 04 052 EC01 000840C y 04 052 EC01 007453J, fueron oficializados el 12.02.04 y el 22.10.04, respectivamente, es decir, con posterioridad al período señalado por la CSJN, resulta válida la liquidación por parte del SIM de los derechos de exportación de acuerdo con la Resolución M.E.I. n° 11/02 y sus modificatorias, por lo que corresponde rechazar la repetición solicitada por la recurrente.

X.- Que, en relación a las costas, entiendo deben imponerse por su orden (arts. 1163 del CA y 68 segundo párrafo del CPCC -supletoriamente aplicable-). Ello atento a que el recurso de apelación que encabeza este expediente fue interpuesto el 06.03.12, sin impulso con posterioridad al 23.05.12, siendo posterior –del año 2014- la jurisprudencia de la Corte Suprema por las que se deciden las cuestiones planteadas en autos, las que eran difíciles y novedosas (*contra* art. 73

segundo párrafo del CPCCN). En consecuencia, la parte actora podía considerarse con derecho a plantear el reclamo de repetición de autos.

Por ello, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución n° 02/12 (DI RARS), recaída en la actuación 13289-36080-2009 y su acumulado 13289-38074-2009, imponiendo las costas por su orden.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

Adhiero al Voto del Dr. Soria salvo con relación a las costas las que considero que deben ser impuestas a la actora.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Musso.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución n° 02/12 (DI RARS), recaída en la actuación 13289-36080-2009 y su acumulado 13289-38074-2009, imponiendo las costas a la actora.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.30 19:21:06 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.30 19:34:49 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.30 19:40:39 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.30 19:40:40 -03:00