República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-106842326-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 4 de Noviembre de 2021

Referencia: EXPTE Nª 21.143-A - WHIRLPOOL ARGENTINA S.A. - Sentencia

---

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"WHIRLPOOL ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expte. Nº **21.143-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 11/18 se presenta la firma "Whirpool Argentina S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 2320/05, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el expediente N° 403.705/03, en cuanto rechaza la impugnación deducida y la intima a abonar los derechos de exportación correspondientes al Permiso de Embarque Nº 03 001 EC01 012381 V por la suma de $5.565,91. Explica que el referido P.E. ampara la exportación de mercadería destinada a la República Federativa del Brasil, país integrante del Mercosur; no obstante lo cual, el Sistema María liquidó los derechos de exportación. Relata que la liquidación de los derechos de exportación se realizó conforme a la alícuota del 5% sobre el valor FOB declarado, fijada por la Resolución Nº 11/02 del Ministerio de Economía, según los lineamientos de la ley 25.561. Arguye que la normativa mencionada se encuentra en colisión por lo dispuesto por el Tratado de Asunción, en cuanto éste consagró la libre circulación de bienes y servicios entre los países integrantes del Mercosur, lo que significó la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias. Refiere a que la eliminación de los derechos aduaneros, como también la restricción de efectos equivalentes, constituye uno de los pilares sobre los que se fundó el MERCOSUR. Indica que en el año 1995 el Consejo Mercado Común aprobó las listas confeccionadas por Argentina con miras a eliminar la totalidad de los derechos aduaneros, reservando determinados sectores, mediante los Decretos 2275/94 y 998/95. Advierte que la no-inclusión de reserva alguna sobre el particular, habiéndola realizado para ciertos productos, implica que en el contexto vigente del Acuerdo de Asunción, no pueden ser establecidos derechos de exportación como de importación para las operaciones de comercio exterior entre los países integrantes del MERCOSUR. Cita y comenta jurisprudencia de la Corte Suprema que estima aplicable. Agrega que aceptar la posibilidad de que se apliquen derechos de exportación en las operaciones de intercambio entre los países miembros del MERCOSUR, implica vulnerar el Tratado de Asunción, lesionándolo en su esencia. Menciona doctrina. Acota que la implementación de derechos de exportación, respecto de mercadería de origen MERCOSUR, es violatoria del Tratado de Asunción ya que no existe reserva, ni programa de convergencia alguno, y se

trata de una medida unilateral adoptada por Argentina. Por otra parte, señala que no puede considerarse a este tributo como interno, ya que el derecho de exportación es un arancel aduanero y, por ende, comprendido en los términos del Tratado de Asunción. Puntualiza que el C.A. prevé en el art. 756 que las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo para gravar con derecho de exportación para consumo deben ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes. Se explaya sobre la falta de sustento de la invocación relativa a que la medida fue adoptada en un contexto de emergencia económica. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que, oportunamente, se haga lugar al recurso dejando sin efecto la liquidación por la que se exige el pago de los derechos de exportación, con costas.

II.- Que a fs. 36/38 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una somera reseña de las actuaciones y de los agravios vertidos por la recurrente. Sostiene que no se ha modificado la norma legal aplicable ni se ha considerado un tipo de cambio diferente. Alude a lo establecido por los arts. 724, 725 y 726 de la ley 22.415. Explica que en el caso de autos la liquidación de los derechos de exportación es consecuencia de la aplicación de la Resolución del Ministerio de Economía Nº 11/2002 que estableció derechos a la exportación para consumo de diversas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur, específicamente el art. 2 de la citada normativa que fija un 5% de derechos para la mercadería integrante de los permisos involucrados. Señala que el servicio aduanero en estricta aplicación del plexo normativo que lo avala debe cumplir con la exigencia tributaria correspondiente. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que mediante PV-2021-88606138-APN-VOCXX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala “G”, y por IF-2021-101674438-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que a fs. 1/5 de la Actuación N° 12043-1640-2005 (Expte. ADGA 2003-403705) obra la impugnación interpuesta por la firma “Whirlpool Argentina S.A.” por el Permiso de Embarque 03 001 ECO1 012381 V, que corre glosado dentro de la carpeta obrante a fs. 15. A fs. 17 se tiene por deducida la impugnación. A fs. 18 la División Verificación informa que “*la destinación en trato, no se encuentra alcanzada por la Resolución Nº 11/02, ni por el Decreto 310/02, por lo cual no se encontraría exenta de abonar los derechos de exportación aludidos (…)*”. A fs. 20 se hace saber a la actora que a los efectos de garantizar los derechos de exportación no abonados se deberá constituir garantía en efectivo o mediante seguro de caución, conforme la reglamentación vigente a la fecha del embarque de la mercadería exportada (R.G. AFIP 1342/02). A fs. 25 luce constancia de que la recurrente no ha afectado garantía. A fs. 33/34 se dicta la Resolución N° 2320/05. A fs. 37/38 la recurrente acredita la interposición del recurso ante esta instancia.

V.- Que corresponde resolver en la causa si la Resolución N° 2320/05 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros se ajusta a derecho.

Que mediante el permiso de embarque Nº 03 001 ECO1 012381 V, oficializado el 25/02/2003, la firma documentó la mercadería de las PA Nº 7318.16.00.900J (ítem Nº 0001), Nº 8302.10.00.900P (ítem Nº 0002), Nº 8418.99.00.000Z (ítem Nº 0003) con destino a Brasil.

Que, en efecto, al oficializarse el mencionado permiso el S.I.M. -en virtud de lo dispuesto por la Resolución ME N° 11/02- liquidó derechos de exportación a la alícuota vigente del 5% por u$s1.924,59 sobre el valor FOB declarado (u$s38.491,70).

Que no se halla controvertido en autos que la exportación en cuestión fue realizada a un país miembro del MERCOSUR (Brasil), y que al tiempo del registro del P.E. involucrado, se encontraba vigente la Resolución Nº 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura (B.O. 05/03/02), con base en la cual el S.I.M. liquidó el 5% en concepto de derechos de exportación.

Que el agravio que introduce la actora radica en que, a su entender, las prescripciones de la Resolución Nº 11/02 del Ministerio de Economía devienen inaplicables al caso, por resultar violatorias de las obligaciones internacionalmente

asumidas por la República Argentina, en oportunidad de suscribir el Tratado de Asunción.

VI.- Que el Tratado de Asunción, aprobado mediante la ley 23.981, en su art. 1º dispuso que "*Este Mercado Común implica: 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*…". Por su parte, en el art. 2 se estableció que "*El Mercado Común estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Parte*".

Que, a su vez, del Preámbulo resulta que el Tratado tiende a la integración en forma progresiva, con base en los principios de gradualidad, flexibilidad y equilibrio.

Que, sin perjuicio del carácter programático que tienen la gran mayoría de las disposiciones del Tratado, no se evidencia que de alguna de esas disposiciones resulte que nuestro país haya asumido el compromiso de no establecer derechos de exportación al tráfico intrazona en el futuro, ni es posible inferir que ello sea una obligación concreta y perentoria.

Que, en ese sentido, cabe señalar que la CSJN con fecha 11/12/2014, en una causa similar a la presente caratulada "Whirlpool Puntana SA (TF 21.671-A) c/Dirección General de Aduanas" resolvió que los derechos de exportación instituidos mediante la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura no se encuentran en pugna con las disposiciones del Tratado de Asunción (Fallos: 337:1451). En ese fallo la CSJN refirió a las normas del tratado y remitiéndose a lo dictaminado por el Sr. Procurador General, señaló: "*7°) Que el Tratado para la Constitución de un Mercado Común entre la República Argentina, la República Federativa del Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay, denominado "Tratado de Asunción" (art. 23 del Tratado), aprobado por ley 23.981, es un acuerdo en los términos del art. 2, inc. 1, apartado a, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, esto es, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre estados y regido por el derecho internacional, y que, por lo tanto, integra el ordenamiento jurídico de la Nación con rango supralegal (arts. 31 y 75, incs. 22 y 24, de la Constitución Nacional)*".
"8°) *Que mediante ese instrumento, los estados partes ... acordaron constituir "un Mercado Común", denominado "Mercado Común del Sur" ("MERCOSUR")...*" que "*9°) ...implicaba "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", indicando que: "...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", que: "...en el Preámbulo del Tratado se señala que los mencionados objetivos deben ser alcanzados mediante "el más eficaz aprovechamiento de los recursos disponibles, la preservación del medio ambiente, el mejoramiento de las interconexiones físicas, la coordinación de las políticas macroeconómicas y la complementación de los diferentes sectores de la economía, con base en los principios de gradualidad, flexibilidad y equilibrio" y que: "10) ...resulta asimismo pertinente poner de relieve que el art 2° del Tratado establece que "el Mercado Común estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Partes*".
"*12) Que si bien es verdad que el art l° del Tratado de Asunción, en cuanto establece el principio de la libre circulación de bienes y servicios entre los países miembros, mediante la eliminación de derechos aduaneros, restricciones no arancelarias o medidas equivalentes, podría dar sustento, aisladamente considerado, a la pretensión de la actora, resulta indudable... que para establecer la recta comprensión de ese precepto no puede prescindirse de las disposiciones que plasman la voluntad de los estados de establecer un mercado común en forma progresiva, bajo los principios de gradualidad, flexibilidad y equilibrio enunciados en el preámbulo del convenio. En efecto, el Tratado fija los objetivos y fines y establece en grandes líneas los instrumentos para llegar a su consecución, más allá de que se ocupa de alguno de ellos en sus anexos, como el "Programa de Liberación Comercial", al que se refiere el Anexo I.*".
"*13) Que por lo tanto, aun cuando es indudable que no resulta ajena a un sistema de integración económica la*

aspiración de que se supriman los derechos de exportación... lo cierto es que no puede concluirse que el referido Tratado... imponga la prohibición de establecer tales derechos, como una exigencia concreta y perentoria... en el estadio actual del proceso de integración, resulta exacto lo afirmado por el señor Procurador General en el dictamen al que se remitió al fijar su opinión en los presentes autos, en cuanto a que no hay en el Tratado constitutivo del MERCOSUR ninguna norma que, de manera directa, imponga a los estados miembros la obligación de abstenerse de establecer derechos de exportación a las mercancías con destino a los países miembros...".
"*16°) Que por lo demás... el MERCOSUR, según lo dispuesto en el art 2° del Tratado de Asunción, se funda "en la reciprocidad de derechos y obligaciones de los Estados Partes", recaudo que requiere una mayor precisión de las normas respectivas las que, cabe reiterarlo, han puesto el acento en eliminar restricciones al ingreso de mercancías, sin atender -salvo muy excepcionalmente- a los derechos que puedan recaer sobre la exportación*".

VII.- Que sobre la base de lo expuesto y que también la CSJN en la sentencia dictada con fecha 15/04/2014, en los autos caratulados "Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo" (Fallos: 337:388), consideró la invalidez de la Resolución ME 11/02 durante el lapso temporal comprendido entre el 05/03/02 (fecha en que entró en vigor dicha Resolución) y el 24/08/02 (momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal). Siendo ello así, en razón de que el PE involucrado en la causa fue oficializado el 25/02/2003, corresponde rechazar los demás agravios de la recurrente y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en la causa.

VIII.- Que en cuanto a las costas, en atención a la cuestión debatida y a que se resuelve en virtud de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -de fecha posterior a la de interposición del recurso-, corresponde apartarse del principio objetivo de la derrota, e imponerlas por su orden.

Por lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar la Resolución N° 2320/05, dictada en la Actuación N° 12043-1640-2005 (Expte. ADGA 2003-403705).

2.- Costas por su orden.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que adhiero a lo expresado en el Considerando VI del voto de la Dra. Sarquis en cuanto a la posibilidad de establecer derechos de exportación en el marco del MERCOSUR se refiere.

II.- Que, en torno a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia Nacional en la causa "Camaronera Patagónica", sentencia del 15/04/2014, en la que declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por la Resolución ME Nº 11/02 por considerar que dicha resolución era violatoria del principio de reserva de ley, me remito a los fundamentos y conclusiones que expuse en oportunidad de emitir mi voto en la causa "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA SA s/recurso de apelación", expediente Nº EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN, de fecha 18/02/2021.

En dicho pronunciamiento desarrollé razones de significativa importancia que imponen, a mi juicio, la imperiosa necesidad de apartarse del criterio sentado por el Máximo Tribunal en el precedente referido y retornar a la interpretación tradicional según la cual la delegación impropia de facultades legislativas se encuentra fundada en el artículo 86 inc. 2 –actual 99 inc. 2- de la Constitución Nacional y no subordinada a los requisitos de su artículo 76.

Por lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar la Resolución N° 2320/05, dictada en la Actuación N° 12043-1640-2005 (Expte. ADGA 2003-403705).

2.- Costas por su orden.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución N° 2320/05, dictada en la Actuación N° 12043-1640-2005 (Expte. ADGA 2003-403705).

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2021.11.04 18:40:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.11.04 19:16:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.11.04 19:31:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.04 19:32:01 -03:00