República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-144288157-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 4 de Diciembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 32.080-A - A. MUTZ Y CÍA. S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"A. MUTZ Y CÍA. S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**; **Expediente N° 32.080-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: determinar si las Resoluciones Nros. 631/2011, 987/2011, 989/2011 y 990/2011 dictadas en las actuaciones SIGEA Nros. 13289-12535-2009, 13289-7320-2010, 13289-7349-2010 y 13289-7348-2010, mediante las cuales se rechazan las solicitudes de devolución por derechos de exportación abonados, correspondientes a las destinaciones Nros. 07 001 EC03 028309 L, 07 001 EC03 034651 X, 07 001 EC03 033738 N y 05 001 EC01 058087 N, se ajustan a derecho.

II.- Fundamentos del recurso: A fs. 41/68 se presenta la actora, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las resoluciones antes referidas. Luego de efectuar un relato de los hechos, desarrolla sus agravios. En primer lugar, se refiere al principio de la libre circulación de mercaderías, receptado en el Tratado de Asunción. Cita jurisprudencia. Cuestiona que la Resolución N° 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura determinó derechos de exportación a casi todos los productos del universo arancelario, sin discriminar aquellas mercaderías destinadas a otro estado parte del MERCOSUR. Asevera que la imposición de ese tipo de gravámenes sobre operaciones que poseen como destino un país miembro de dicho bloque, infringe de forma manifiesta el Tratado de Asunción. Al respecto, cita jurisprudencia federal y regional en sustento a su postura. Asimismo, entiende que se vulneró el principio de legalidad que debe regir en materia tributaria, por carecer los derechos de exportación cuestionados de origen legislativo. Finalmente, ofrece prueba. Hace reserva del Caso Federal y solicita que se haga lugar al recurso de repetición de los derechos de exportación abonados, con costas.

III.- Contestación del traslado: A fs. 77/86 la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, formula una negativa genérica acerca de lo invocado por la actora que no fuera objeto de expreso reconocimiento o se desprenda de los antecedentes de la causa. Cita

jurisprudencia de este Tribunal, en cuya base sostiene que no asiste razón a la actora, por cuanto *"las cláusulas establecidas en el Tratado de Asunción son meramente programáticas y por ellas Argentina no se comprometió específicamente a no establecer derechos de exportación en el futuro"*; y en razón de ello, manifiesta que la recurrente no ha invocado norma alguna de derecho internacional (tratado, convenio, etc.) por la cual nuestro país se haya obligado de modo operativo a no imponer derechos de exportación. Por ende, señala que no corresponde hacer lugar a la impugnación deducida por la actora, toda vez que la exportación de autos ha sido documentada estando vigente la Resolución Nº 11/02 del Ministerio de Economía, dictada conforme a expresas facultades previstas en el art. 755 del C.A. –cuya legitimidad no fue controvertida por la actora- y en función de lo previsto en la Ley N° 25.561. Destaca que la referida Resolución N° 11/02 establece en sus arts. 1° y 2° derechos de exportación del 10% y 5% respectivamente, para la exportación a consumo de mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM). Por último, plantea que este Tribunal no tiene atribuciones para declarar la inconstitucionalidad de las normas, por cuanto es un organismo que funciona en la órbita del poder administrativo y que el contralor del poder legislativo, en cuanto hace a la constitucionalidad de las leyes, está acordado en nuestro ordenamiento jurídico al Poder Judicial. Hace reserva del caso federal. Ofrece como prueba el expediente administrativo vinculado a la presente y solicita que se confirme el decisorio aduanero apelado, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, la actuación administrativa SIGEA N° 13289-12535-2009, se inicia a fs. 1/11 con el recurso de repetición interpuesto por la actora en sede aduanera. A fs. 17 se encuentra el sobre contenedor de la destinación N° 05 001 EC01 058087 N. A fs. 26 luce el Dictamen N° 20/11 (DV RTG) y a continuación (sin foliatura) la Resolución N° 631/2011 (DE ASAT) y la cédula de notificación agregada a fs. 35 vta. A fs. 36 y 37 la actora comunica la apelación ante el Tribunal y adjunta formulario F4. Las actuaciones N° 13289-7349-2010 se originan a fs. 2/12 con el recurso de repetición vinculado al permiso de embarque N° 07 001 EC03 034651 X. A fs. 13 se tuvo por iniciado el referido procedimiento. A fs. 18 se agrega el sobre contenedor de la destinación 07 001 EC03 034651 X. A fs. 29 y vta. se adjunta el Dictamen N° 582/11 (DV DRTA), a fs. 38/40 la Resolución N° 989/2011 (DE ASAT) y la cédula de notificación agregada a fs. 44 vta. A fs. 45/46 la actora comunica la apelación ante el Tribunal y acompaña formulario F4. A fs. 1/12 se inician las actuaciones N° 13289-7348-2010 con el recurso de repetición interpuesto por la actora y tenido por iniciado a fs. 13 (en relación al permiso de embarque N° 07 001 EC03 033738 N, agregado a fs. 18). A fs. 29 y vta. se encuentra el Dictamen N° 584/11 (DV DRTA). A continuación, se agrega sin foliar la Resolución N° 990/2011 (DE ASAT), notificada a fs. 44 y vta. A fs. 45 y 46 la actora informa que ha apelado ante este Tribunal y adjunta formulario F4. Las actuaciones N° 13289-7320-2010 comienzan a fs. 1/12 con el recurso de repetición vinculado a la operación de exportación N° 07 001 EC03 028309 L (adjunta en sobre contenedor a fs. 18), el que se tuvo por iniciado a fs. 13. A fs. 29 se encuentra el Dictamen N° 596/11 (DV DRTA). A fs. 38/40 (sin foliatura) se agrega la Resolución N° 987/11 (DE ASAT), notificada a fs. 44 vta. A fs. 45/46 la recurrente da cuenta de la apelación ante el Tribunal y agrega formulario F4.

V.- Que a fs. 87, en fecha 26/03/2013, se abre la causa a prueba. A fs. 123 se certificó la prueba producida y a fs. 124 se declaró cerrado el período probatorio.

VI.- Que en fecha 25/10/2023 se elevan los autos a la Sala "G". En fecha 25/10/2023 se ponen autos para alegar y finalmente, en fecha 14/11/23 pasan a sentencia.

VII.- Que corresponde resolver en la causa si las Resoluciones N° 631/2011, 987/2011, 989/2011 y 990/2011, se ajustan a derecho.

Que, al oficializarse los permisos de embarque -entre el año 2005 y 2007- el S.I.M., en razón de lo dispuesto por

la Resolución ME N° 11/02- liquidó derechos de exportación a la alícuota vigente del 5% sobre el valor FOB declarado.

Que no se halla controvertido en autos que las exportaciones en cuestión fueron realizadas a países miembros del MERCOSUR (Brasil - Uruguay), y que al tiempo del registro de los P.E. involucrados, se encontraba vigente la Resolución N° 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 la actora se agravia por cuanto, a su entender, las prescripciones de la Resolución N° 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. Que así las cosas, plantea la inaplicabilidad de la Resolución ME N° 11/2002 y la inconstitucionalidad del art. 1164 C.A.

VIII.- Que en primer lugar, cabe señalar que el Tratado de Asunción, aprobado mediante la ley 23.981, en su art. 1° 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, 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 1° 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..."

"15) Que abona lo expuesto la circunstancia de que el Código Aduanero del Mercosur -aprobado por el Consejo del Mercado Común, por decisión 27/10, e incorporado al ordenamiento jurídico nacional mediante la ley 26.795- expresa que ese cuerpo normativo "no trata sobre derechos de exportación y, por lo tanto, la legislación de los Estados Partes será aplicable en su territorio aduanero preexistente a la sanción de este Código, respetando los derechos de los Estados Partes" (art. 157, inc. 4). Como se observa, esta previsión no se concilia con la tesis de suponer que el Tratado de Asunción contiene una prohibición concreta y actualmente operativa de tales derechos, sin perjuicio de que -como se señaló- pueda resultar pertinente en el curso ulterior del proceso de integración".

"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".

Que en tales condiciones, corresponde rechazar el agravio formulado por la recurrente en este aspecto.

IX.- Que en segundo lugar, en relación al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución ME N° 11/2002, remito a los fundamentos y conclusiones del **Acuerdo Plenario del 26/04/2022** - IF-2022-40809437-APN-

VOCXIX#TFN dictado por este Tribunal en la causa **“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APNSGASAD# TFN).**

En el citado plenario, por mayoría, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal:

*“**ARTICULO 1°.-** El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.*

***ARTICULO 2°.-** El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.*

***ARTICULO 3°.-** No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”.*

Que en función de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a los permisos de embarque referenciados, abonados en virtud de lo dispuesto en la Resolución N° 11/02, mediante la cual se dispuso fijar un derecho de exportación del 5% para la exportación a consumo de las mercaderías involucradas en autos.

X.- Que en cuanto a las costas, deberán ser soportadas por la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164).

Por lo expuesto, **voto por**:

1).- CONFIRMAR las Resoluciones N° 631/2011, 987/2011, 989/2011 y 990/2011 dictadas en las Actuaciones N° 13289-7349-2010, 13289-7348-2010, 13289-7320-2010 y 13289-12535-2009, por el Jefe del Departamento Asistencia Administrativa y Técnica de la Aduana de Buenos Aires.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al fondo de lo resuelto, excepto en relación a las costas, que considero deben ser impuestas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1).- CONFIRMAR las Resoluciones N° 631/2011, 987/2011, 989/2011 y 990/2011 dictadas en las Actuaciones N° 13289-7349-2010, 13289-7348-2010, 13289-7320-2010 y 13289-12535-2009, por el Jefe del Departamento Asistencia Administrativa y Técnica de la Aduana de Buenos Aires.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.12.04 13:06:49 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: 2023.12.04 13:08:42 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.12.04 13:49:56 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.04 13:50:16 -03:00