Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-46403994-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Abril de 2023

Referencia: Expte. Nº 29.703-A LDC ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"LDC ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación"**, Expediente **Nº 29.703-A,**

El **Dr. Miguel N. Licht** dijo:

I.- A fs. 133/144 la actora, por apoderado, interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 07, 08 y 09/2011 (DI RABB) de fecha 16/05/2011 dictadas por la Directora de la Dirección Regional Aduanera de Bahía Blanca mediante las cuales se rechazan los recursos de repetición de los derechos de exportación abonados por LDC ARGENTINA S.A. en relación a los permisos de embarque N° 04 040 EC01 000048 W, 04 040 EC01 000174 W y 04 040 EC01 001104 Z, por la suma total de U$S 37.940, por encontrase prescriptas las acciones intentadas.

II.- La recurrente efectúa un breve relato de los hechos que dieran origen a la causa, explica que por los permisos de embarque señalados, documentó la exportación de mercadería (trigo pan) con destino a Brasil -país miembro del Mercosur- autoliquidando los derechos de exportación exigidos aplicando la alícuota correspondiente a mercadería con destino a países extrazona (es decir, países que no forman parte del Mercosur), motivo por el cual presentó con posterioridad las solicitudes de devolución de lo abonado indebidamente, según su criterio. Funda su recurso de apelación argumentado, en primer lugar, que las solicitudes de repetición no se encontraban prescriptas en tanto la fecha cierta de interposición de las mismas es la del cargo o sello fechador obrante en las constancias de recepción que se le entregaron a la firma (29 de diciembre de 2009) y que, incluso, es la que aparece como registrada en los SIGEA, y no la que obra plasmada en los escritos (4 de enero de 2010). Por otro lado, sostiene que en las resoluciones aduaneras cuestionadas se ha realizado una incorrecta interpretación del marco jurídico aplicable a las exportaciones de mercaderías con destino al Mercado Común del Sur, sosteniendo que las operaciones involucradas no deben encontrarse alcanzadas por la Resolución N° 11/02 del Ministerio de Economía, que fijó diversas alícuotas para los derechos de exportación según el tipo de mercadería para todo el universo arancelario vigente en la República Argentina. Consecuentemente, efectúa un breve análisis del Tratado de Asunción de 1991. Sostiene que la normativa del Mercosur es ley específica, con relación a las exportaciones intrazona desplazando a la Resolución ME Nº 11/2002. Destaca que ambos regímenes jurídicos son perfectamente compatibles, cada uno en su propio ámbito espacial. Manifiesta que la mentada resolución ministerial es constitucional para las operaciones que no se realicen entre Estados miembros del Mercosur. Cita jurisprudencia de la CSJN y de la CNACAF. Refiere a la Supremacía de los Tratados Internacionales sobre el Derecho Interno y manifiesta expresamente que aceptar la posibilidad de que se apliquen derechos de exportación entre las operaciones de intercambio

entre los países miembros del Mercosur, implica no aplicar el Tratado de Asunción, lesionándolo en su esencia. Subsidiariamente, plantea la inconstitucionalidad de la Resolución ME N° 11/02 y sus modificatorias y complementarias en cuanto establecen derechos de exportación para mercadería con destino Mercosur, atento que las mismas resultan contrarias a los preceptos establecidos en la Constitución Nacional en los arts. 17 y 75 inc. 1 y en el Código Aduanero, en razón a lo dispuesto en el art. 755 y el Decreto 2752/1991. Finalmente plantea la incompetencia del Ministro de Economía para establecer derechos de exportación invocando la ilegitimidad de las normas por él dictadas al establecer las alícuotas liquidadas en los permisos de embarque involucrados en la causa, señalando que las mismas colisionan con la Constitución Nacional. Alude a lo normado en el art. 755 del C.A., cita jurisprudencia y concluye que de lo expuesto resulta que el pago efectuado en concepto de derechos fue indebido y, por ello, corresponde su devolución. Ofrece como prueba los antecedentes administrativos, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

III.- A fs. 154/172 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y afirmaciones esgrimidos por la contraria que no sean de su expreso reconocimiento. Contesta los agravios de la recurrente señalando que teniendo en consideración la fecha en la que se abonaron los tributos y la fecha en la que se efectuaron los reclamos de repetición tributaria, las acciones intentadas se encontrarían prescriptas. Cita al respecto los arts. 815 a 818 del C.A. y jurisprudencia. Respecto a la devolución de los tributos pretendida señala, primeramente, que no puede pretenderse que este Tribunal se aboque a la cuestión de fondo, ya que ello implicaría sacar al procedimiento del juez natural (la Aduana). Sin perjuicio de ello, resalta, con apoyo en la jurisprudencia que cita, que las cláusulas establecidas en el Tratado de Asunción son meramente programáticas y tampoco se desprende de ellas compromiso alguno a no establecer derechos de exportación en el futuro. En relación al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución ME Nº 11/2002, recuerda que el Tribunal es un organismo que funciona en la órbita del poder administrativo y que el contralor del poder legislador, en cuanto hace al control de constitucionalidad de las leyes, está acordado en nuestro ordenamiento jurídico al poder judicial. Por otro lado, indica que las exportaciones involucradas en autos fueron documentadas estando vigente la Resolución ME Nº 11/2002, que fuera dictada conforme expresas facultades previstas en el art. 775 del C.A, en función de lo expuesto en la Ley 25.561 que declaró el estado de emergencia pública y cuya legitimidad no fue controvertida por la actora. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas del caso, formula reserva del Caso Federal y solicita que oportunamente se rechace el recurso interpuesto, confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

IV.- A fs. 182 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, la que los pasa a sentencia a fs. 186.

V.- De la compulsa de la actuación administrativa SIGEA Nº 15247-34-2010 surge que a fs. 5/11 la firma “LDC Argentina S.A.”, con fecha 18/11/2010, inicia nuevamente el trámite de devolución de la suma de US$ 14.600 abonados en concepto de tributos respecto únicamente de la destinación de exportación N° 04 040 EC01 000048 W y fundamenta la devolución solicitada, acompañando como prueba documental copia de dicho PE y de la constancia de pago de los derechos de exportación correspondientes. Asimismo, acompaña copia certificada y legalizada de la constancia de recepción de la solicitud de devolución de tributos original (SIGEA N° 13289-36064-2009), otorgada y sellada por la Aduana a la firma en fecha 29/12/2009 y del pertinente escrito. A fs. 40 se tiene por contestada la intimación cursada en la actuación original en tiempo y forma, consecuentemente, se la tiene por presentada y se declara la cuestión como de puro derecho. A fs. 45 se agrega la carpeta correspondiente a la Destinación N° 04 040 EC01 000048 W, oficializada el 21/01/2004. A fs. 48 se produce el informe técnico mediante Nota N° 77/2010 (Secc. “V”), en el que se concluye que no sería procedente hacer lugar a lo peticionado. A fs. 49/50 obran Consultas de Presupuesto General. A fs. 51 obra Listado de Afectación de Depósitos. A fs. 52 obra comprobante de pago de la liquidación manual 04040LMAN000041J. A fs. 54 la Jefa de la Sección “C” practica liquidación de los montos que correspondería eventualmente devolver en moneda de curso legal -$ 43.143-. A fs. 64/65 obra planilla de devolución de derechos de exportación. A fs. 67 se efectúa el informe técnico a través de la Nota N° 20/11 (SE FEBB), en el que se entiende que sería improcedente acceder a lo solicitado. A fs. 68/78 se emite Dictamen N° 16/2011 (DV JRBB). A fs. 79/80 se dicta la Resolución Nº 07/2011 (DI RABB), apelada

en autos.

Del cotejo de la actuación administrativa SIGEA Nº 15247-30-2010 surge que a fs. 5/11 la firma "LDC Argentina S.A.", con fecha 18/11/2010, inicia nuevamente el trámite de devolución de la suma de US$ 8.100 abonados en concepto de tributos respecto únicamente de la destinación de exportación N° 04 040 EC01 000174 W y fundamenta la devolución solicitada, acompañando como prueba documental copia de dicho PE, del post-embarque correspondiente y de la constancia de pago de los derechos de exportación correspondientes. Asimismo, acompaña copia certificada y legalizada de la constancia de recepción de la solicitud de devolución de tributos original (SIGEA N° 13289-36064-2009), otorgada y sellada por la Aduana a la firma en fecha 29/12/2009 y del pertinente escrito. A fs. 45 se tiene por contestada la intimación cursada en la actuación original en tiempo y forma, consecuentemente, se la tiene por presentada y se declara la cuestión como de puro derecho. A fs. 50 se agrega la carpeta correspondiente a la Destinación N° 04 040 EC01 000174 W, oficializada el 05/03/2004. A fs. 53 se produce el informe técnico mediante Nota N° 81/10 (Secc. "V"), en el que se concluye que no sería procedente hacer lugar a lo peticionado. A fs. 54/55 obran Consultas de Presupuesto General. A fs. 56/57 obra Listado de Afectación de Depósitos. A fs. 58 obra comprobante de pago de la liquidación manual 04040LMAN000116M. A fs. 60 la Jefa de la Sección "C" practica liquidación de los montos que correspondería eventualmente devolver en moneda de curso legal -$ 23.303,70-. A fs. 70/71 obra planilla de devolución de derechos de exportación. A fs. 73 se efectúa el informe técnico a través de la Nota N° 25/11 (SE FEBB), en el que se entiende que sería improcedente acceder a lo solicitado. A fs. 74/84 se emite Dictamen N° 17/2011 (DV JRBB). A fs. 85/86 se dicta la Resolución Nº 08/2011 (DI RABB), apelada en autos.

De la compulsa de la actuación administrativa SIGEA Nº 15247-25-2010 surge que a fs. 5/11 la firma "LDC Argentina S.A.", con fecha 18/11/2010, inicia nuevamente el trámite de devolución de la suma de US$ 15.240 abonados en concepto de tributos respecto únicamente de la destinación de exportación N° 04 040 EC01 001104 Z y fundamenta la devolución solicitada, acompañando como prueba documental copia de dicho PE y de la constancia de pago de los derechos de exportación correspondientes. Asimismo, acompaña copia certificada y legalizada de la constancia de recepción de la solicitud de devolución de tributos original (SIGEA N° 13289-36065-2009), otorgada y sellada por la Aduana a la firma en fecha 29/12/2009 y del pertinente escrito. A fs. 40 se tiene por contestada la intimación cursada en la actuación original en tiempo y forma, consecuentemente, se la tiene por presentada y se declara la cuestión como de puro derecho. A fs. 44 se agrega la carpeta correspondiente a la Destinación N° 04 040 EC01 001104 Z, oficializada el 09/11/2004. A fs. 47 se produce el informe técnico mediante Nota N° 04/11 (Secc. "V"), en el que se concluye que no sería procedente hacer lugar a lo peticionado. A fs. 48/49 obran Consultas de Presupuesto General. A fs. 50 obra Listado de Afectación de Depósitos. A fs. 51 obra comprobante de pago de la liquidación manual 04040LMAN000713P. A fs. 53 la Jefa de la Sección "C" practica liquidación de los montos que correspondería eventualmente devolver en moneda de curso legal -$ 44.851,32-. A fs. 63/64 obra planilla de devolución de derechos de exportación. A fs. 66 se efectúa el informe técnico a través de la Nota N° 42/11 (SE FEBB), en el que se entiende que sería improcedente acceder a lo solicitado. A fs. 67/77 se emite Dictamen N° 18/2011 (DV JRBB). A fs. 78/79 se dicta la Resolución Nº 09/2011 (DI RABB), apelada en autos.

VI.- En el marco de lo descripto, corresponde resolver si las Resoluciones N° 07, 08 y 09/2011 (DI RABB) del año 2011 dictadas por la Directora de la Dirección Regional Aduanera de Bahía Blanca se ajustan a derecho.

A tales fines, corresponde abocarse -previo al tratamiento de cualquier otra cuestión y en primer término- al estudio de la declaración de prescripción por parte de la DGA, en los términos del art. 815 del Código Aduanero, en las tres resoluciones apeladas. Al respecto cabe destacar que lo que aquí se encuentra en tela de juicio es el *modo* de computar el plazo de prescripción.

Respecto a ello, la AFIP-DGA fundamentó su criterio en los Dictámenes N° 16, 17 y 18/2011 (DV JRBB), en los que se sostuvo que "*…a los fines de otorgarles fecha cierta a los escritos que ingresan al Organismo, deberá estarse siempre a la fecha del cargo que corresponde estampar en el cuerpo de aquél y NO en documentos que no integran su constitución original…*" y, en consecuencia, efectuó los cálculos teniendo en cuenta la fecha inserta en los escritos

originales presentados ante el Servicio Aduanero (siendo ello, el 04/01/2010), conforme surge de lo proveído el 19/10/2010, por el Administrador de la Aduana de Necochea (ver fs. 2/3 de cada una de las actuaciones administrativas).

Así las cosas, para las destinaciones aduaneras involucradas en autos, el plazo de prescripción comenzó a correr el día 01/01/05 (conf. el art. 816 del Código Aduanero) y por el lapso de 5 años como lo indica el art. 815 de dicho cuerpo legal (es decir, hasta el 31/12/2009).

Teniendo en consideración las fechas indicadas precedentemente, parecería ser que habría transcurrido el plazo de prescripción señalado, sin embargo en las respectivas carátulas (agregadas a fs. 1 de cada una de las actuaciones administrativas involucradas) luce impresa la fecha de origen y de registración en 29/12/2009.

Llegado este punto, es menester recordar que el art. 25 del Decreto Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 1759/72 -de aplicación supletoria a los procedimientos aduaneros de conformidad con lo dispuesto en el art. 1017, ap. 1, del Código Aduanero- dispone, a los fines de la presentación de los escritos, y en cuanto aquí interesa, que: *"… la autoridad administrativa deberá dejar constancia en cada escrito de la fecha en que fuera presentado, poniendo al efecto el cargo pertinente."*, asimismo establece que *"… en caso de duda deberá estarse a la fecha enunciada en el escrito y en su defecto, se considerará que la presentación se hizo en término"*.

La particularidad del caso bajo análisis radica en que las actuaciones administrativas fueron generadas el 29/12/2009 -circunstancia que no se encuentra discutida- y como tal, no puede válidamente suponerse que fueron iniciadas de oficio, sino por el pedido de la firma interesada. Ello, mediante la presentación de los escritos solicitando la devolución de los tributos abonados, presuntamente, en demasía. Por su parte, y en relación a la fecha que constaría a fs. 1 de las actuaciones SIGEA N° 13289-36064-2009 y 13289-36065-2009 y, consecuentemente, en la primer hoja de los escritos que dieran origen a las mentadas actuaciones (04/01/2010) debe tenerse en consideración que la firma acompañó copias certificadas y legalizadas de los "Comprobantes de Recepción" de los cuales surge -en la actuación SIGEA N° 13289-36064-2009 - "Fecha y Hora de Recepción: 29/12/2009 18:03" y en el actuación SIGEA N° 13289-36065-2009 - "Fecha y Hora de Recepción: 29/12/2009 18:03". Por ello, no cabe más que concluir que -en el caso en particular- no puede considerarse la fecha inserta a fs. 1 de las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-36064-2009 y 13289-36065-2009 (04/01/2010), sino que debe tomarse en cuenta la fecha de origen y registración de las actuaciones (29/12/2009).

A tenor de lo expuesto, corresponde, a mi juicio, declarar que a la fecha en la que se efectuaron los reclamos de repetición tributaria, las acciones intentadas no se encontraban prescriptas.

VII.- Ahora bien, sentado lo antes expuesto y teniendo en especial consideración que en la instancia anterior las áreas específicas de la Aduana (Sección "V", Sección "C", Sección Fiscalización y Valoración de Exportación) emitieron los informes técnicos de su competencia, en cumplimiento con el procedimiento reglado por la Res. 2365/07 AFIP, corresponde abocarse a la cuestión de fondo. La misma radica en determinar si, en el caso, correspondía hacer lugar a la devolución de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación por parte de la firma LDC ARGENTINA S.A.

Al respecto es menester destacar que a través de los permisos de embarque N° 04 040 EC01 000048 W, 04 040 EC01 000174 W y 04 040 EC01 001104 Z, la firma actora documentó la exportación a consumo de mercaderías con destino a Brasil, país miembro del MERCOSUR. Al oficializarse las destinaciones, el SIM -en virtud de lo dispuesto por la Resolución ME Nº 11/2002- liquidó derechos de exportación a la alícuota de 20%, los que fueron abonados por la recurrente.

La actora se agravia afirmando que las prescripciones de la Resolución ME Nº 11/2002 devienen inaplicables al caso, por resultar violatorias de las obligaciones internacionalmente asumidas por la República Argentina, en oportunidad de suscribir el Tratado de Asunción.

VIII.- En primer lugar cabe aclarar que el art. 1º del Tratado de Asunción (aprobado por ley 23.981) dispuso que

el MERCOSUR, como 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, el art. 2 estableció que "*El Mercado Común estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Parte"*.

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.

Sin perjuicio del carácter programático que tienen la gran mayoría de las disposiciones del Tratado, no se evidencia de alguna de esas disposiciones 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.

Este criterio, ha sido sostenido por el este Tribunal y ratificado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Whirlpool Puntana SA (TF 21.671-A) c/ Dirección General de Aduanas" del 11/12/2014, donde se resolvió que los derechos de exportación instituidos mediante la Resolución ME Nº 11/2002 no se encuentran en pugna con las disposiciones del Tratado de Asunción (Fallos: 337:1451). La CSJN entendió 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 de afianzar la libre circulación de bienes entre los países miembros- 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...*"

La CSJN se refirió también al art. 157 inc. 4 del Código Aduanero del MERCOSUR, en cuanto establece que "… *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*". Señalando además, que "*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*".

En tales condiciones, entiendo que corresponde rechazar el referido agravio de la recurrente.

IX.- En relación al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución ME Nº 11/2002, me remito a los fundamentos y conclusiones del **Acuerdo Plenario** del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa **"Petroquimica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/ Recurso de Apelacion"** (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN).

X.- En cuanto a las costas, en atención a las cuestiones debatidas y a que, finalmente, se resuelve en virtud del pronunciamiento de la CSJN de fecha posterior a la interposición del presente recurso, corresponde imponerlas por su orden.

Por lo expuesto**, VOTO POR:**

Confirmar las Resoluciones N° 07, 08 y 09/2011 (DI RABB) de fecha 16/05/2011 dictadas por la Directora de la Dirección Regional Aduanera de Bahía Blanca, en tanto rechazan los recursos de repetición de los derechos de exportación abonados por LDC ARGENTINA S.A. Con costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar las Resoluciones N° 07, 08 y 09/2011 (DI RABB) de fecha 16/05/2011 dictadas por la Directora de la Dirección Regional Aduanera de Bahía Blanca, en tanto rechazan los recursos de repetición de los derechos de exportación abonados por LDC ARGENTINA S.A. Con costas por su orden

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.04.25 13:59:59 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: 2023.04.25 14:09:10 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: 2023.04.25 14:52:14 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.25 14:52:39 -03:00