República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-21603326-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Febrero de 2024

Referencia: 29.990-A LDC ARGENTINA S.A. Sentencia

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente Nº **29.990-A**, caratulado "**LDC ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación"**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 2/48 vta. se presenta la firma LDC ARGENTINA S.A. por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 512/2011 dictada en el SIGEA Nº 13289-36071-2009 mediante la cual se resolvió rechazar la solicitud de devolución de la suma u$d 10.530 (con más los intereses previstos en el art. 811 del C.A.) pretendida y abonada en concepto de derechos de exportación en relación al P.E. Nº 04 052 EC01 008680 M. Relata que documentó la exportación de la mercadería y que al momento de efectuar la operación, el SIM liquidó en el documento aduanero derechos de exportación con una alícuota del 5%. Señala que tales derechos de exportación fueron adoptados sobre la base de la Ley 25.561 y de las disposiciones del C.A (art. 755), dictándose a tal fin la Resolución N° 11/02 del ex Ministerio de Economía y otras normas complementarias y modificatorias, que fijó derechos con diferentes alícuotas, según el tipo de mercadería, para la casi totalidad del universo arancelario nacional. Considera que los derechos de exportación, en tanto, han incidido sobre operaciones de exportación con destino a un Estado Parte del Mercosur, resultan improcedentes ya que infringen los términos del Tratado de Asunción, vigente para nuestro país y, a su vez, violan los arts. 17, 19, 27, 31, 33, 75 incs. 22 y 24 y 99 inc. 11 de la C.N. En ese orden, invoca que los tributos cuestionados han sido establecidos en infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en los arts. 4, 17, 19, 52 y 75 inc. 1 y 2 del C.A. Se refiere al principio general de libre circulación de mercaderías plasmado en el Tratado de Asunción y señala que una norma de carácter general y jerarquía de Resolución Ministerial no puede desplazar normativa internacional vigente. Plantea la inconstitucionalidad de la Resolución Nº 11/02 y cita un pronunciamiento de los Tribunales del Mercosur y de la Cámara Contencioso Administrativo Federal. En subsidio, plantea la inconmpetencia del Ministerio de Economía para establecer derechos de exportación. Por último cosidera que la delegación prevista en el artículo 755 del C.A. es contraria a la Constitución Nacional. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 63/72 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones vertidas por la contraria y relata brevemente lo actuado en sede administrativa. En primer lugar, señala que no asiste razón al planteo formulado por la recurrente basado en una supuesta violación de la jerarquía normativa en virtud de los señalado por este Tribunal en el precedente "Sancor C.U.L. c/ Dirección General de Aduanas" Nº 18.095-A. Manifiesta que el objeto reclamado en autos ya ha sido tratado con anterioridad por este Tribunal en numerosas causas y se dan por reproducidos los fundamentos expuestos en el Dictamen Nº 137/2011. Cita el precedente de la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal "Sancor C.U.L. c/ Dirección General de Aduanas" Expte. Nº 33.970/06 en el cual asevera que la recurrente en ningún momento indica norma alguna de la Tratado de Asunción que inhiba a nuestro país a ejercer potestades tributarias en materia de derechos de exportación. Cita el precedente de la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal "Biosidius S.A." (TF 21.482-A) c/ DGA", Expte. 8880/2009, el precedente de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal "Biosidius S.A." (TF 22.046-A) c/ DGA", Expte. 7987/2008 y el precedente de la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal "Biosidius S.A." (TF 22.128-A) c/ DGA", Expte. 33.515/2010. Agrega que la exportación de marras ha sido documentada estando vigente la Resolución Nº 11/02 del M.E. dictada conforme expresas facultades del art. 755 del C.A. Sostiene que el Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo que funciona en la órbita del poder administrativo y que el contralor del poder legislador, está acordado en nuestro ordenamiento jurídico al poder judicial. En subsidio, invoca que toda vez que la recurrente oportunamente abonó las sumas pretendidas en pesos, de corresponder, la devolución debería efectuarse en la misma moneda en que canceló la obligación tributaria. Acompaña las actuaciones administrativas y solicita el rechazo de la prueba ofrecida por la recurrente. Formula reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Que a fs. 79 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "G" y a fs. 82 se pasan a sentencia.

IV.- 1) Que de la compulsa de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nº 13289-36071-2009, surge que a fs. 1/21 la firma LDC ARGENTINA S.A. inicia ante la Aduana de Rosario, una solicitud de devolución por la suma de u$d10.530 abonados en concepto de derechos de exportación en relación a la destinación de exportación 04 052 EC01 008680 M. A fs. 22 solicita vista y extracción de fotocopias de las actuaciones administrativas. A fs. 28 la firma manifiesta que el sello inserto en la primera hoja de la solicitud de devolución tiene fecha 04/01/2010 en lugar de 29/12/09. A fs. 36 luce la nota Nº 252/2010 (AD ROSA) de fecha 26/03/10 en la cual se solicita a la mesa general de entrada, salidas y archivo que indique la fecha de recepción del escrito dado que no coincide con el cargo de recepción de la dependencia con la fecha de origen y registración. A fs. 37 luce la Nota Nº 895/10 (DV MGES) la cual informa que la fecha cierta de presentación corresponde al 29/12/09. A fs. 38 con fecha 03/06/10 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición de tributos en tiempo y forma, y se tiene por agregada la prueba y se ordena el pase a la Sección "C", Sección "R" y Sección "V". A fs. 39 luce la cédula de notificación. A fs. 42 obra el comprobante de la liquidación manual Nº 04052LMAN010368C. A fs. 43 luce el listado de afectación de depósitos. A fs. 44 luce la nota Nº 92/10 de la Sección "C" y se remiten las actuaciones a la Sección "R". A fs. 45 luce ensobrada la destinación 04 052 EC01 008680 M. A fs. 46 luce el informe de la Sección "V" Nº 3201/11 de fecha 24/05/11 en el cual surge que se emabrcó conforme y se deja constancia que se encontraba vigente la Resolución 11/02 y modificatorias. A fs. 47 se realiza un pase a los asesores letrados a los fines de emitir dictamen jurídico. A fs. 48/50 luce el Dictamen Nº 137/11 (AD ROSA) en el cual se informa que conforme la Disposición Nº 752/05 (AFIP) el Sr. Director de la Dirección Regional Aduanera de Rosario resulta ser el funcionario con competencia para suscribir el acto administrativo que dé resolución definitiva al procedimiento. A fs. 51/53 se dicta la Resolución Nº 512/2011 (AD ROSA), apelada en autos. A fs. 54 luce la constancia de notificación.

V.- Que corresponde resolver en la causa si la Resolución N° 512/2011 se ajusta a derecho.

Que, al oficializarse el permiso de embarque 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 la exportación en cuestión fue realizada a un país miembro del MERCOSUR (Brasil), 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.l.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 a así las cosas, plantea la inaplicabilidad de la Resolución ME N° 11/2002.

VI.- Que en primer lugar, cabe señalar que el Tratado de Asunción, aprobado mediante la ley Nº 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 Nº 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 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.

VII.- Que en segundo lugar, en relación al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución ME Nº 11/02, 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- -APN- SGASAD#TFN), en el cual 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 al permiso de embarque referenciado, 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.

VIII.- Que atento a que se resuelve en base a una decisión Plenaria de este Tribunal y a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden. Sobre las facultades del Tribunal en relación a la forma de imposición de costas, corresponde remitirse a los fundamentos de los votos de la mayoría en la sentencia de la Sala E de este TFN en la causa 10.694-A “Molinos Río de la Plata”, de fecha 16/11/00.

Por lo expuesto, **voto por:**

Confirmar la Resolución Nº 512/2011 (AD ROSA) dictada en SIGEA Nº 13289-36071-2009. Costas por su orden.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en el fondo de lo resuelto en la cuestión planteada, excepto en cuanto a la imposición de las costas, que deberá soportar 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).

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

Confirmar la Resolución Nº 512/2011 (AD ROSA) dictada en SIGEA Nº 13289-36071-2009. Costas por su orden.

Regístrese y notifiquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.02.28 15:33:01 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: 2024.02.29 14:05:56 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: 2024.02.29 14:07:37 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 - GDE
Date: 2024.02.29 14:07:56 -03:00