Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-128322439-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 33.463-A; LDC ARGENTINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados **"LDC ARGENTINA SA c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 33.463-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** LDC ARGENTINA SA interpone recurso de apelación contra las resoluciones 194/2013 (SDG OAI), 195/2013 (SDG OAI), 188/2013 (SDG OAI), 197/2013 (SDG OAI), 193/2013 (SDG OAI), 192/2013 (SDG OAI), 198/2013 (SDG OAI), 187/2013 (SDG OAI), 196/2013 (SDG OAI), 190/2013 (SDG OAI), 126/2013 (SDG OAI), 129/2013 (SDG OAI), 160/2013 (SDG OAI), 161/2013 (SDG OAI), 128/2013 (SDG OAI) y 125/2013 (SDG OAI), dictadas en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1790-2010, 12542-1784-2010, 12542-1804-2010, 12542-1777-2010, 12542-1794-2010, 12542-1807-2010, 12542-1775-2010, 12542-1791-2010, 12542-1785-2010, 12542-1795-2010, 12542-1767-2010, 12542-1770-2010, 12542-1798-2010, 12542-1802-2010, 12542-1800-2010 y 12542-1768-2010, respectivamente. Relata los hechos del caso, indicando que se trata de permisos de embarque que amparan exportaciones originarias de nuestro país con destino a otro estado parte del MERCOSUR. Señala que tales derechos son improcedentes, en tanto inciden sobre operaciones con destino a un estado parte del MERCOSUR, infringiendo los términos del Tratado de Asunción. Por ello, manifiesta que el pago de los tributos carece de base legal valida, reviste el carácter de pago sin causa y genera el derecho a su devolución. Refiere al derecho del MERCOSUR y el principio de la libre circulación de las mercaderías. Luego se expresa sobre los derechos de exportación y su tratamiento frente al Tratado de Asunción. Cita jurisprudencia regional y la práctica de los estados parte. Reitera la aplicabilidad del Tratado de Asunción en materia de prohibición de derechos de exportación intrazona y cita nuevamente jurisprudencia para fundar sus dichos. Adelanta que la situación descripta no ha sido alterada de modo alguno por la sanción del nuevo Código Aduanero del MERCOSUR. Plantea que la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema es pacifica en cuanto a que los tratados internacionales y las normas derivadas tienen superioridad jerárquica sobre las leyes nacionales y disposiciones inferiores. Sostiene la inconstitucionalidad de la Resolución ME11/02 por ser contraria al art. 76 de la Constitución Nacional y por haber ausencia de ley formal que determine la política legislativa. Advierte que el Poder Ejecutivo no puede delegar las facultades que le fueron delegadas en el Ministro de Economía sin que la ley delegante lo habilite expresamente. Explica que la normativa que establece los tributos cuestionados vulnera el principio de legalidad tributaria. Finalmente, solicita que se ordene que los montos a repetir sean abonados en dólares estadounidenses conforme

fueron abonados o, en su defecto, en moneda de curso legal al tipo de cambio oficial al día anterior a la fecha de pago. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 333/347). Realiza la negativa de rigor y efectúa una breve reseña de los hechos. Refiere al carácter de la resolución MEI 11/02 y sostiene que las clausulas establecidas en el Tratado de Asunción son meramente programáticas, siendo que Argentina no se comprometió específicamente a no establecer derechos de exportación en el futuro. Destaca la sanción del Código Aduanero del MERCOSUR y cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Luego se expresa sobre la constitucionalidad de la resolución MEI 11/02, sosteniendo que tal delegación se justifica en las cambiantes circunstancias de la economía, que ameritan en determinadas circunstancias la adopción de medidas cuya oportunidad es incompatible con los tiempos del debate que normalmente requiere el dictado de una ley. Realiza una reseña histórica de la normativa y sostiene que debe reconocerse la constitucionalidad de la delegación del Poder Ejecutivo Nacional en el Ministerio de Economía y Producción. Cita jurisprudencia. Plantea la incompetencia de este Tribunal para resolver sobre la constitucionalidad de la resolución MEI 11/02, en virtud de lo establecido por el art. 1164 del CA. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 348 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 356 se desglosan las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1788-2010 para ser remitida a la Vocalía de la 14 ava. Nominación, toda vez que las mismas corresponden a la causa 33.110-A de igual caratula en trámite por ante dicha Vocalía. A fs. 364 se deja constancia que en la presenta causa no fueron acompañadas las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1768-2010, que se resolverá con las constancias de autos y se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala “E. Posteriormente, se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1790-2010, 12542-1784-2010, 12542-1804-2010, 12542-1777-2010, 12542-1794-2010, 12542-1807-2010, 12542-1775-2010, 12542-1791-2010, 12542-1785-2010, 12542-1795-2010, 12542-1767-2010, 12542-1770-2010, 12542-1798-2010, 12542-1802-2010, 12542-1800-2010 y 12542-1768-2010 se inician con la interposición de la acción de repetición por parte de la actora con relación a los PE 05052EC004718L, 05052EC002244D, 05052EC001674J, 05052EC005689T, 05052EC000440W, 05052EC002095H, 05052EC002817J, 05052EC004146G, 05052EC002253D, 05052EC002097J, 05052EC004165H, 05052EC003322B, 05052EC002816X, 05052EC002819L, 05052EC005548NY 05052EC004166X, respectivamente, todas en fecha 27.12.10. Luego se tiene por iniciado el procedimiento de repetición y se ordena que se agregue el sobre contenedor de cada una de las destinaciones de exportación. A continuación, se agregan los sobres contenedores de cada una de las destinaciones de exportación. Más tarde se producen los dictámenes técnicos, que concluyen que no corresponde hacer lugar a lo solicitado. Por último, se dictan las resoluciones apeladas, por las que se rechazan las solicitudes de devolución interpuestas por la actora.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas, en cuanto denegaron la devolución de las sumas pretendidas por la firma LDC ARGENTINA SA en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación a los permisos de embarque (“PE”) 05052EC004718L, 05052EC002244D, 05052EC001674J, 05052EC005689T, 05052EC000440W, 05052EC002095H, 05052EC002817J, 05052EC004146G, 05052EC002253D, 05052EC002097J, 05052EC004165H, 05052EC003322B, 05052EC002816X, 05052EC002819L, 05052EC005548NY 05052EC004166X, se ajustan a derecho.

Mediante dichos PE la actora documentó la exportación de mercaderías ubicadas en las posiciones arancelarias (“PA”) 1001.90.90.110B y 1507.10.00.100Q, abonando los derechos de exportación establecidos por la resolución MEI 11/02 que fijó, para esas PA, una alícuota del 10% y del 5% (Ver art. 1 y 2 de la referida resolución).

En prieta síntesis, la actora sostiene que no debió abonar derechos de exportación, toda vez que ello infringe los términos del Tratado de Asunción, por el cual se constituye el MERCOSUR, a la vez que cuestiona la validez constitucional de la

resolución MEI 11/02, por la cual se establecieron las alícuotas de derechos de exportación impuestas en autos.

V.1.- Los argumentos esgrimidos por la recurrente respecto a lo establecido por el Tratado de Asunción ya han sido debidamente abordados por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Whirlpool Puntana SA (TF 21.671-A) c/Dirección General de Aduanas", sentencia del 11.12.14.

En lo que aquí interesa, el citado precedente establece 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 –de acuerdo con el principio hermenéutico precedentemente recordado- 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, corno el "Programa de Liberación Comercial", al que se refiere el Anexo I (Considerando 12).

Continua el considerando 13 indicando 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 -corno 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. Ello es así, sin perjuicio de que, corno se señaló precedentemente, y por tratarse de un mecanismo que hace a la libre circulación de bienes, su obligatoriedad pueda establecerse en un acuerdo posterior. Sin embargo, y 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.

Con relación a lo expuesto, no debe perderse de vista que el art. 2 del Tratado de Asunción establece que el Mercado Común "estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones de los Estados Partes". De ello se sigue que tales derechos y obligaciones deberán estar clara y concretamente establecidos, y que no resulta válido entender que un Estado –en el caso, la República Argentina- se haya obligado a no imponer, o eventualmente a derogar, derechos de exportación, por la sola inferencia que podría resultar de las disposiciones anteriormente mencionadas (Considerando 14).

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 (Considerado 15).

Por lo demás, no puede dejar de advertirse que tanto el Programa de Liberación Comercial (Anexo 1 del Tratado), como los acuerdos de complementación económica celebrados con posterioridad, así como el Arancel Externo Común contemplan casi exclusivamente cuestiones atinentes a derechos de importación y sólo de manera aislada lo relativo a las exportaciones, de modo que, con relación a estas últimas, mal podría entenderse la existencia de una prohibición genérica a la imposición de derechos de exportación -por parte del país exportador- especialmente si se tiene en consideración -como ya se puso de relieve en esta sentencia- que 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 (Considerando 16).

V.2.- En segundo lugar, corresponde mencionar que los agravios esgrimidos respecto de la resolución MEI 11/02 (BO: 05.03.02) también han sido debidamente abordados por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo", sentencia del 15.04.14.

En lo que aquí interesa, el citado precedente confirmó la decisión de la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Pata que había declarado la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura, que fijó las alícuotas de derechos de exportación sobre determinadas mercaderías, entre las que se encuentran las mercaderías objeto de autos.

Conforme la sentencia, la resolución MEI 11/02 resulta inconstitucional por carecer el Poder Ejecutivo de una delegación legislativa *suficiente* conferida por el Congreso que lo habilitara para su dictado; la invalidez constitucional declarada resultó *temporal*, desde la emisión de la resolución por el PEN y hasta su ratificación mediante la ley 25.645, período de tiempo que se extiende entre el 05.03.02 y el 24.08.02. Con posterioridad al 24.08.02 y por haber sido genéricamente aprobada por la ley 25.645, la resolución MEI 11/02 goza de plena validez legal en sentido constitucional.

En el caso de marras, los permisos de embarque de exportación cuestionados tienen fecha de cierre de venta entre el **11.01.05** y el **29.06.05** y fueron oficializados con fecha entre el **20.01.05** y el **28.07.05**, tiempo en el cual la resolución MEI 11/02 gozaba de plena vigencia y validez legal, conforme el criterio de la Corte Suprema en el fallo *supra* señalado, por lo que corresponde rechazar el planteo de la actora y confirmar las resoluciones apeladas.

VI.- Las costas se imponen por su orden atento a que, al momento de interponerse el recurso de apelación, la jurisprudencia de Corte Suprema que define la contienda no había sido dictada, contando el apelante con razones fundadas para litigar.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Confirmar las resoluciones 194/2013 (SDG OAI), 195/2013 (SDG OAI), 188/2013 (SDG OAI), 197/2013 (SDG OAI), 193/2013 (SDG OAI), 192/2013 (SDG OAI), 198/2013 (SDG OAI), 187/2013 (SDG OAI), 196/2013 (SDG OAI), 190/2013 (SDG OAI), 126/2013 (SDG OAI), 129/2013 (SDG OAI), 160/2013 (SDG OAI), 161/2013 (SDG OAI), 128/2013 (SDG OAI) y 125/2013 (SDG OAI), dictadas en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1790-2010, 12542-1784-2010, 12542-1804-2010, 12542-1777-2010, 12542-1794-2010, 12542-1807-2010, 12542-1775-2010, 12542-1791-2010, 12542-1785-2010, 12542-1795-2010, 12542-1767-2010, 12542-1770-2010, 12542-1798-2010, 12542-1802-2010, 12542-1800-2010 y 12542-1768-2010.

2.- Imponer las costas por su orden (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar las resoluciones 194/2013 (SDG OAI), 195/2013 (SDG OAI), 188/2013 (SDG OAI), 197/2013 (SDG OAI), 193/2013 (SDG OAI), 192/2013 (SDG OAI), 198/2013 (SDG OAI), 187/2013 (SDG OAI), 196/2013 (SDG OAI), 190/2013 (SDG OAI), 126/2013 (SDG OAI), 129/2013 (SDG OAI), 160/2013 (SDG OAI), 161/2013 (SDG OAI), 128/2013 (SDG OAI) y 125/2013 (SDG OAI), dictadas en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1790-

2010, 12542-1784-2010, 12542-1804-2010, 12542-1777-2010, 12542-1794-2010, 12542-1807-2010, 12542-1775-2010, 12542-1791-2010, 12542-1785-2010, 12542-1795-2010, 12542-1767-2010, 12542-1770-2010, 12542-1798-2010, 12542-1802-2010, 12542-1800-2010 y 12542-1768-2010.

2.- Imponer las costas por su orden (art. 1163 del CA)

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.11.18 16:40:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.18 16:48:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.18 16:50:42 -03:00