República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140347318-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; 29.674-A; A. MUTZ y CÍA. S.R.L.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª Nominación -, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"A. MUTZ y CÍA. S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación"; expte. nro. 29.674-A.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 27/47 se presenta, por apoderado, la firma "A MUTZ y CÍA S.R.L." e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 341/11 (DE ASAT), recaída en el expediente SIGEA nro. 13289-20660-2009, en tanto rechaza la solicitud de repetición de derechos de exportación que considera abonados en demasía respecto de la destinación nro. 06 001 EC03 044548 N, registrada el 29/11/06. Hace saber que se trata de permiso de embarque que ampara la exportación de mercaderías originarias de la República Federativa de Brasil. Anticipa que los derechos de exportación, que fueron adoptados sobre la base de la ley 25.561 y la Res. 11/02, resultan improcedentes en tanto infringen el Tratado de Asunción y la CN, por lo cual las resoluciones dictadas por la aduana devienen inválidas e inaplicables. Entiende que la exigencia de tales derechos de exportación, al fundarse en normas inaplicables, conculcan el derecho del Mercosur y el pago de los mismos carece de base legal válida y reviste un pago sin causa, debiendo ser devueltos. Asimismo, aduce que los tributos impugnados violan el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en la CN. Explica el principio general de la libre circulación de mercaderías según el derecho del Mercosur, como así también el principio de la libre circulación de mercaderías intrazona. Indica que más allá de la obligatoriedad de las Decisiones del CMC, estas fueron implementadas por la Argentina a través de los Decretos 2275/94 y 998/95. Expresa que de la relación de dichas normas surge que a la fecha en que Argentina aplicó derechos de exportación, el derecho del Mercosur prohibía la imposición de "restricciones" y "gravámenes" que incidan sobre el comercio recíproco de bienes originarios entre los estados parte, como así también su reimplantación una vez eliminados. Cita jurisprudencia de los Tribunales del Mercosur en cuanto a lo referido anteriormente. Se refiere a los derechos de exportación frente al Tratado de Asunción y define "gravámenes". Destaca que la prohibición de aplicar derechos de exportación en el comercio

intrazona, según surge del citado Tratado, ha sido aceptada por la Argentina de forma incondicional, es decir, sin reserva o restricción alguna, por lo que tiene duración indefinida y rige plenamente para nuestro país. Resalta que para los bienes objeto de este recurso, el Estado Argentino no estableció ningún tributo aduanero que incidiera sobre el comercio intrazona ni se reservó el derecho para hacerlo en el futuro, lo cual contrariaría el Tratado de Asunción. Arguye que el hecho de que el establecimiento de derechos de exportación para las operaciones intra Mercosur infringen la normativa del bloque, no es sólo una cuestión doctrinaria sino que ha sido ratificada por la propia jurisprudencia del Tribunal *ad hoc* mercosureño. Cita jurisprudencia al respecto. Descarta la posibilidad de que las normas del Tratado de Asunción carecieran de operatividad y cita jurisprudencia de la CNACAF, de la Justicia Federal en el interior del país, opiniones consultivas del Tribunal Permanente del Mercosur y jurisprudencia de la CSJN. Hace referencia al art. 31 de la CN en cuanto el tratado integra el ordenamiento jurídico de la Nación. Asimismo, aclara que desde la reforma de la CN en el año 1994, los tratados internacionales y normas derivadas tienen jerarquía superior a las leyes nacionales y disposiciones inferiores, y la automática inaplicabilidad de la norma interna violatoria de un acuerdo internacional. Menciona los art. 75 inc. 22 y 24 de la CN, el ACE 14 y art. 755 y 756 del CA. Manifiesta que no puede olvidarse de que, según los art. 26 y 31 de la Convención de Viena los estados deben proceder a la interpretación de buena fe, principio que está universalmente reconocido. En cuanto el argumento según el cual el art. 1164 del CA impide al TFN declarar la inaplicabilidad de una norma interna infractora del derecho del Mercosur, expresa que resulta incompatible con el texto expreso de la CN, y normas del Mercosur. Manifiesta que el TFN debería aplicar la doctrina Trumar (sobre la prevalencia de los tratados) y declarar el desajuste del artículo en cuestión absteniéndose de aplicarlo al sub lite. Hace alusión al principio de legalidad tributaria. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y se deje sin efecto la disposición aduanera apelada, con costas.

II.- Que a fs. 41/47 se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Efectúa una breve reseña de las actuaciones. Niega todas y cada una de las afirmaciones de la actora que no sean de su especial reconocimiento. Señala que no le asiste razón a la recurrente en cuanto sostiene la existencia de en una supuesta violación de la jerarquía normativa y un incumplimiento de las obligaciones de nuestro país al Tratado de Asunción. Cita abundante jurisprudencia del TFN y de la CNACAF. Afirma que no existen disposiciones específicas respecto de los tributos a la exportación, que colisione con la resolución adoptada por el Ejecutivo en orden a las disposiciones de los arts. 754 y 755 del CA. Expresa que la exportación de marras ha sido documentada estando vigente la Res. nro. 11/02 ME dictada conforme facultades expresas previstas en el art. 775 del CA (cuya legitimidad no fue controvertida por la actora) y en función de lo expuesto en la ley 25.561 que declaró el estado de emergencia pública, en atención al fuerte deterioro en los ingresos fiscales y la creciente demanda de asistencia para los sectores más desprotegidos del país. Hace saber que la Res. Nro. 11/02 ME en sus art. 1 y 2 establece derechos de exportación del 10% y 5% respectivamente, para la exportación a consumo de mercaderías comprendidas en la NCM Mercosur sin que pueda verse desvirtuado por ninguna de las consideraciones vertidas por la actora en el fallo atacado. Entiende que la prohibición de que TFN se expida sabor la validez constitucional de una norma se fundamenta en la circunstancia de que el mismo es un organismo que funciona en la órbita del poder administrativo y que el contralor del poder legislador, en cuanto hace a la constitucionalidad de las leyes está acordado en nuestro ordenamiento jurídico al poder judicial. Destaca la aprobación de la Decisión 27 del Consejo del Mercado Común, la cual aprobó el Código Aduanero del Mercosur. Indica que el art. 157 de dicho código establece que los derechos de exportación se rigen por la legislación preexistente de cada estado parte, por lo tanto, de ello se colige que se termina definitivamente la discusión de legalidad de estos derechos para las operaciones del Mercosur. Menciona el art. 75 inc. 22 de la CN, el cual otorga rango constitucional a los Tratados Internacionales suscriptos por el país como el Código Aduanero del Mercosur que establece que los derechos de exportación se rigen por la legislación preexistente de cada estado parte. Finalmente indica que no resulta de aplicación el art. 20 de la Ley 23.905 en tanto dicha norma solo regula

el modo en que el deudor de una obligación tributaria puede hacer efectiva la misma al Fisco, pero de ninguna manera indica que la devolución de lo percibido en demasía deba efectuarse en pesos convertidos al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, resultando improcedente el reclamo en la moneda extranjera pretendida. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita que se dicte sentencia, confirmando el fallo aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 68 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa y se abre la causa a prueba, cuya producción obra a fs. 80/94 y 161/285, asimismo, a fs. 316 la actora desiste del libramiento del oficio ordenado en el punto 2 de fs. 68. A fs. 318 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 323 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 324 pasan los autos a sentencia al no existir méritos para alegar.

IV.- Que las actuaciones SIGEA nro. 13289-20660-2009 se inician a fs. 1/6 y vta., con la solicitud de repetición de tributos en concepto de derechos de exportación presentada el 10/8/2009, por la firma A. MUTZ Y CÍA. SRL, en relación al permiso de embarque nro. 06 001 EC03 044548 N, cuyo sobre contenedor obra agregado a fs. 16. A fs. 12 se tiene por deducido en tiempo y forma el procedimiento de repetición y por agregada la documental acompañada. A fs. 13 se requiere agregar el sobre contenedor de la destinación en trato. Se acumula el Alcance nro. 13289-20660-2009/1. A fs. 17 (refoliado) luce Nota nro. 2867/10 (DV REEX) por la que se remiten las actuaciones a la División Sumarial y Repeticiones. A fs. 18/19 y 20 a 22 se agregan impresiones de pantalla de carga de expedientes, del listado de devoluciones procesadas y consultas de declaración detallada y de empresas activas, respectivamente. A fs. 23 se giran las actuaciones a la División Cupos de Origen. A fs. 24 se emite la Nota nro. 549/09 (DV CUPO), por la que se remiten las actuaciones al Departamento Asesoramiento Aduanero, informando que las diferentes normativas mediante las cuales se fijaron los D.E. no hacen referencia a un destino particular, tratándose de derechos de aplicación general en función del tipo de operación y a la mercadería. A fs. 25 y vta. se emite Dictamen nro. 54/10 (DV DRTA), el que propicia rechazar el pedido de devolución. A fs. 26 se elevan los actuados a la Div. De Técnica (DE ASAT). A fs. 27/28 se emite la Nota nros. 701/10 (DE TEEX), considerando que no corresponde hacer lugar a la repetición intentada. A fs. 29 luce Nota nro. 3286/10 (DE FIAM), por la que se remiten las actuaciones a la División Sumarial y Repeticiones y a fs. 30 a la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero. A fs. 31 mediante Nota nro. 120/11 (DV DETO) pasan los actuados al Departamento Asistencia Administrativa Técnica de Buenos Aires. A continuación luce sin foliar copia de la Resolución nro. 341/2011 (DE ASAT), apelada en especie. A fs. 36 luce la Nota nro. 1197/11 (DV REEX) por la que se acompaña al Departamento Asistencia Administrativa Técnica de Buenos Aires el proyecto de acto resolutivo.

V.- Que corresponde dilucidar en autos si las resoluciones apeladas, en cuanto rechaza la devolución de sumas abonadas en concepto de derechos de exportación por parte de la firma A. MUTZ y CÍA. S.R.L., se ajustan a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

Mediante los PE nros. 06 001 EC03 044548 N (ofic. 29/11/06), la actora documentó la exportación de mercaderías ubicadas en la PA 6107.11.00.100V y 6107.12.00.100G, con destino a la República Federativa del Brasil, Estado Parte del MERCOSUR, encontrándose vigente la Resolución MEI nro. 11/2002, el SIM liquidó derechos de exportación del 5% en todos los casos, los que fueron abonados por la firma recurrente.

Como quedara de resalto, la actora entiende que la aplicación de derechos de exportación a destinaciones que tengan por país de destino a un Estado Parte del MERCOSUR resultaría violatorio de obligaciones internacionales asumidas por la República Argentina.

Cabe señalar que el Tratado de Asunción, por el cual se sentaron las bases para la creación del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), 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"*. 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 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.

Este criterio, sostenido en forma pacífica por este Tribunal, ha sido 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 determinó que los derechos de exportación instituidos mediante la Resolución MEI nro. 11/2002 no se encuentran en pugna con las disposiciones del Tratado de Asunción (Fallos: 337:1451).

El Máximo Tribunal entendió en ese pronunciamiento que: *"...aún 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 tendiente a afianzar la libre circulación de bienes entre los países miembros- lo cierto es que no puede concluirse que el referido Tratado, […] 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 Parte, 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 Corte Suprema se refirió allí también a la circunstancia de que el Código Aduanero del Mercosur -aprobado por Decisión CMC nro. 27/2010 e incorporado en nuestro país mediante la ley 26.795-, exprese en su art. 157, inc. 4, 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"*. Al respecto señaló 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"*.

A mayor abundamiento, la Corte agregó que *"...no puede dejar de advertirse la diferencia existente entre el Tratado de Asunción y el Tratado por el cual se constituyó la Comunidad Económica Europea (Tratado de Roma de 1957), pues en este último se dispuso expresamente la prohibición entre los Estados Miembros de 'restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente' y se obligó a aquéllos a suprimir las que existieran a la entrada en vigor de ese Tratado 'más tardar, al final de la primera etapa' (art. 34). Como surge de lo anteriormente expuesto, en el Tratado de Asunción no se incluyó cláusula equivalente a la adoptada por la Comunidad Europea"*.

En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el agravio de la recurrente referido a la inaplicabilidad de los derechos de exportación cuando el país de destino de la exportación sea un Estado Parte del MERCOSUR.

VI.- Que, en cuanto a los agravios esgrimidos respecto de la resolución MEI 11/02 (BO: 05.03.02), cabe señalar que la cuestión ha sido resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo" del 15/4/2014, donde señaló que *"la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal"* (Fallos: 337:388). Por lo que 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.

No encontrándose la solicitud de destinación aquí involucrada en el período señalado, esa doctrina resulta de aplicación al caso *sub examine*, por lo que corresponde rechazar los agravios de la recurrente en ese sentido y, en consecuencia, confirmar la resolución aduanera recurrida.

VII.- 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.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución nro. 341/2011 (DE ASAT), recaída en el expediente SIGEA nro. 13289-20660-2009.

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

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución nro. 341/2011 (DE ASAT), recaída en el expediente SIGEA nro. 13289-20660-2009.

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

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación (cfr. art. 1162 C.A.).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.18 15:33:53 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.12.18 17:38:05 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 17:38:30 -03:00