Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-55388735-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 30.198-A; 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Claudia Beatriz Sarquis (subrogante) a fin de resolver en los autos caratulados **"3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 30.198-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 1001/11 (DE ASAT), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32166-2008, que rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación supuestamente pagados en demasía. Explica que se trata de permisos de embarque que amparan la exportación de productos a integrantes plenos del MERCOSUR y que el Tratado de Asunción estableció claramente que el mercado común implica la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países que lo integran, lo que significó la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones arancelarias a la circulación de mercaderías. Agrega que al no haberse realizado reserva alguna, queda claro que no puede cada miembro de forma unilateral gravar con un derecho aduanero la circulación de los bienes con motivo de su intercambio entre estos territorios aduaneros. Señala que la eliminación de los derechos aduaneros, como la restricción de efectos equivalentes, constituye uno de los pilares sobre los que se fundó el MERCOSUR, siendo que nuestro país hizo uso de la política de gradual eliminación por medio de los decretos 2275/94 y 998/95, solo para las mercaderías allí indicadas. Cita doctrina y jurisprudencia para fundar sus dichos. Manifiesta que en nada cambia la situación apuntada la aprobación del Código Aduanero del MERCOSUR. Finalmente, 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. 36/45). Realiza la negativa de rigor y efectúa una breve reseña de los hechos. Indica que la exportación de marras fue documentada estando vigente la resolución ME 11/02, dictada conforme las facultades previstas en el art. 755 del CA y en función de lo expuesto en la ley 25.561, que declaró el estado de emergencia pública. Agrega que la citada resolución tiene carácter programático y que no corresponde hacer lugar al planteo de la actora. Refiere al Código Aduanero del MERCOSUR, que establece que los derechos de exportación se rigen por la legislación preexistente de cada estado parte. Luego cita antecedentes jurisprudenciales. Finalmente, 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. 46 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. No habiéndose producido la prueba, se de por decído el derecho a su producción y se elevan los autos a la Sala E. El 23.05.25 se llaman para el dictado de la sentencia

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32166-2008 se inician con la interposición de la acción de repetición por parte de la actora, en fecha 20.11.08. A fs. 21 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 28 se agrega el sobre contenedor de la destinación 03001EC03025149G. A fs. 39 se produce el dictamen 655/11 (DV DRTA). A fs. 43/44 luce la nota 286/11 (DE TEEX), que concluye que no corresponde acceder a lo solicitado. Finalmente, a fs. 48/50 obra la resolución 1001/11 (DE ASAT), apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -1001/11-, en cuanto denegó la devolución de las sumas pretendidas por la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. en concepto de derechos de exportación abonados con relación al PE 03001EC03025149G, se ajusta a derecho.

Mediante tal PE la actora documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 3919.10.00.200X, abonando los derechos de exportación liquidados por el SIM a una alícuota del 5%, conforme lo establecido por la resolución ME 11/02.

En prieta síntesis, la actora sostiene que no debió abonar derechos de exportación, en función de lo establecido por el art. 1 del Tratado de Asunción, por el cual se constituye el MERCOSUR, en cuanto indica "*Los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común, que deber estar conformado al 31 de diciembre de 1994, el que se denominará «Mercado Común del Sur» (MERCOSUR). 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…*".

V.1.- Los argumentos esgrimidos por la recurrente 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. Por lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de la actora y confirmar la resolución apelada.

VI.- En consecuencia, **VOTO POR:**

Confirmar la resolución 1001/11 (DE ASAT), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32166-2008, con costas.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

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

Confirmar la resolución 1001/11 (DE ASAT), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32166-2008, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Juárez (arts. 6 y 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.23 20:55:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.05.23 21:06:56 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: 2025.05.23 21:07:18 -03:00