Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-99599901-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Septiembre de 2025

Referencia: 25.071-A; "WHIRLPOOL ARGENTINA S.A.; SENTENCIA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. 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 los autos **"WHIRLPOOL ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **25.071-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 24/36 se presenta la firma "Whirlpool Argentina S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 4443/08, 4444/08, 4447/08, 4446/0 y 4445/08, dictadas por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en las Actuaciones Nros. 13289-16313-05; 12193-5210-06; 12193-5212-06; 12193-5211-06 y 13289-20993-05 -respectivamente-, en cuanto rechazan las impugnaciones deducidas por la firma y la intima a abonar los derechos de exportación correspondientes a los Permisos de Embarque Nros. 05 001 EC01 046.260 D, 04 001 EC01 015.819 K, 05 001 EC01 060.338 F, 04 001 EC01 013880 E y 04 001 EC01 062.414 W, -respectivamente- por la suma de $19.116,65.-. Relata que los referidos P.E. amparan la exportación de mercadería a países integrantes plenos del MERCOSUR; no obstante lo cual, el Sistema María liquidó los derechos de exportación a la alícuota del 5% sobre el valor FOB declarado, fijada por la Resolución Nº 11/02 del Ministerio de Economía, según los lineamientos de la ley 25.561. Arguye que la normativa mencionada se encuentra en colisión con lo dispuesto por el Tratado de Asunción, en cuanto éste consagró la libre circulación de bienes y servicios entre los países integrantes del Mercosur, lo que significó la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias. Refiere a que la eliminación de los derechos aduaneros, como también la restricción de efectos equivalentes, constituye uno de los pilares sobre los que se fundó el MERCOSUR. Señala que en el año 1995 el Consejo Mercado Común aprobó las listas confeccionadas por Argentina con miras a eliminar la totalidad de los derechos aduaneros, reservando determinados sectores, mediante los Decretos 2275/94 y 998/95. Advierte que la no inclusión de reservas para ciertos productos implica que, en el contexto vigente del Acuerdo de Asunción, no pueden ser establecidos derechos de exportación ni de importación para las operaciones de comercio exterior entre los países integrantes del MERCOSUR. Cita y comenta jurisprudencia de la Corte Suprema que considera aplicable a la cuestión.

Menciona doctrina. Considera que la implementación de derechos de exportación, respecto de mercadería de origen MERCOSUR, es violatoria del Tratado de Asunción ya que no existe reserva, ni programa de convergencia alguno, y se trata de una medida unilateral adoptada por Argentina. Enfatiza que, por otra parte, no puede considerarse a este tributo como interno, ya que el derecho de exportación es un arancel aduanero y, por ende, comprendido en los términos del Tratado de Asunción. Destaca que el C.A. prevé en el art. 756 que las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo para gravar mercaderías con derecho de exportación para consumo deben ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes. Se explaya sobre la falta de sustento de la medida adoptada en un contexto de emergencia económica. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que, oportunamente, se haga lugar al recurso dejando sin efecto las liquidaciones por las que se exige el pago de los derechos de exportación, con costas.

II.- Que a fs. 43/48vta la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una reseña de los agravios vertidos por la recurrente. Refuta los argumento de la parte actora con citas jurisprudenciales. Sostiene que no se produjo violación a la jerarquía normativa ni a un incumplimiento de las obligaciones contraídas por nuestro país. Explica que en el caso de autos la liquidación de los derechos de exportación es consecuencia de la aplicación de la Resolución del Ministerio de Economía Nº 11/2002, dictada conforme a expresas facultades previstas en el art. 775 del C.A., y en función asimismo de lo expuesto en la Ley N° 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, tal como lo indica la norma; que estableció derechos a la exportación para consumo de diversas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur, específicamente los arts. 1 y 2 de la citada normativa que fija un 10% y 5% de derechos. Aclara que respecto del tipo o forma de garantía a constituir por los derechos de exportación no abonados, la Resolución General AFIP 1528/03 (vigente a la fecha del embarque de la mercadería en cuestión)establece diversas opciones para el motivo “espera en pago de exportación” (código ESEX) , por ejemplo, la constitución de una garantía mediante el depósito de dinero en efectivo o el aval bancario, por ello mal podría aceptarse el seguro de caución, que en el presente ofreció la recurrente, ya que el mismo no fue contemplado. Señala que el servicio aduanero, en estricta aplicación del plexo normativo que lo avala, debe cumplir con la exigencia tributaria correspondiente. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que se rechace la apelación intentada, confirmándose el fallo aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 72 se elevan los autos a la Sala “G”, y a fs. 73 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº **13289-20993-2005** se inicia a fs. 1/4 con la impugnación interpuesta por la firma “Whirlpool Argentina S.A.” formulada respecto del Permiso de Embarque Nro. 05 001 EC01 060338 F cuya carpeta obra a fs. 11. A fs. 20 se tiene por deducida la impugnación, y se le hace saber que a efectos de garantizar los derechos de exportación no pagados se debe constituir garantía en efectivo, o mediante aval bancario (Resolución General AFIP Nro. 1528/03). A fs. 23/vta. la firma solicita autorización para garantizar los derechos de exportación conforme el código RECU, lo que se le deniega a fs. 24. A fs. 27/29 impugna esa denegatoria -en los términos del art. 463 del C.A.-. A fs. 30/vta. obra el Dictamen N°359/06. A fs. 31 se remite la causa a la División Registro de Exportación, Sección Registro. A fs. 32 obra consulta de pantalla de presupuesto general. A fs. 33 se encuentra print de pantalla de cotización 18-07-2005. A fs. 34 luce la nota N° 2558/08(DV REEX). A fs. 35/36vta. obra la resolución que apela. A fs. 40/41 se comunica la interposición del presente recurso.

Que la Actuación Nº **12193-5212-2006** se inicia a fs. 1/4 con la impugnación interpuesta por la firma “Whirlpool Argentina S.A.” formulada respecto del Permiso de Embarque Nro. 04 001 EC01 062412 W cuya carpeta obra a fs. 12. A fs. 21 se tiene por deducida la impugnación, y se le hace saber que a efectos de garantizar los derechos de exportación no pagados se debe constituir garantía en efectivo, o mediante aval bancario (Resolución General

AFIP Nro. 1528/03). A fs. 24/vta. la firma solicita autorización para garantizar los derechos de exportación conforme el código RECU, lo que se le deniega a fs. 25. A fs. 28/30 impugna esa denegatoria -en los términos del art. 463 del C.A.-. A fs. 31/vta. obra el Dictamen N°359/06. A fs. 32 se remite la causa a la División Registro de Exportación, Sección Registro. A fs. 33 se encuentra print de pantalla de cotización 07-12-2004. A fs. 34 obra consulta de pantalla de presupuesto general. A fs. 35 obra nota N° 2561/08 (DV REEX). A fs. 36/37vta. obra la resolución que apela. A fs. 40/41 se comunica la interposición del presente recurso. A fs. 42, ante ello, se remiten las actuaciones a la División Causas Tributarias

Que la Actuación Nº **12193-5210-2006** se inicia a fs. 1/4 con la impugnación interpuesta por la firma "Whirlpool Argentina S.A." formulada respecto del Permiso de Embarque Nro. 04 001 EC01 05819 F cuya carpeta obra a fs. 14. A fs. 23 se tiene por deducida la impugnación, y se le hace saber que a efectos de garantizar los derechos de exportación no pagados se debe constituir garantía en efectivo, o mediante aval bancario (Resolución General AFIP Nro. 1528/03). A fs. 26/vta. la firma solicita autorización para garantizar los derechos de exportación conforme el código RECU, lo que se le deniega a fs. 27. A fs. 30/32 impugna esa denegatoria -en los términos del art. 463 del C.A.-. A fs. 33/vta. obra el Dictamen N°359/06. A fs. 35 obra consulta de pantalla de presupuesto general. A fs. 36 se remite la causa a la División Registro de Exportación, Sección Registro. A fs. 35 se encuentra print de pantalla de cotización 06-05-2004. A fs. 37 luce la nota N° 2559/08(DV REEX). A fs. 38/39vta. obra la resolución que apela. A fs. 42/43 se comunica la interposición del presente recurso. A fs. 44, ante ello, se remiten las actuaciones a la División Causas Tributarias.

Que la Actuación Nº **12193-5211-2006** se inicia a fs. 1/5vta. con la impugnación interpuesta por la firma "Whirlpool Argentina S.A." formulada respecto del Permiso de Embarque Nro. 04 001 EC01 013880 E cuya carpeta obra a fs. 14. A fs. 23 se tiene por deducida la impugnación, y se le hace saber que a efectos de garantizar los derechos de exportación no pagados se debe constituir garantía en efectivo, o mediante aval bancario (Resolución General AFIP Nro. 1528/03). A fs. 26/vta. la firma solicita autorización para garantizar los derechos de exportación conforme el código RECU, lo que se le deniega a fs. 27. A fs. 30/32 impugna esa denegatoria -en los términos del art. 463 del C.A.-. A fs. 33/vta. obra el Dictamen N°359/06. A fs. 35 obra consulta de pantalla de presupuesto general. A fs. 33 se encuentra print de pantalla de cotización 06-05-2004. A fs. 36 se remite la causa a la División Registro de Exportación, Sección Registro. A fs. 35 se encuentra print de pantalla de cotización 06-05-2004. A fs. 37 luce la nota N° 2560/08(DV REEX). A fs. 38/39vta. obra la resolución que apela. A fs. 42/43 se comunica la interposición del presente recurso. A fs. 44, ante ello, se remiten las actuaciones a la División Causas Tributarias

Que la Actuación Nº **13289-16313-2005** se inicia a fs. 1/4 con la impugnación interpuesta por la firma "Whirlpool Argentina S.A." formulada respecto del Permiso de Embarque Nro. 05 001 EC01 046260 D cuya carpeta obra a fs. 11. A fs. 18 obra la Instrucción General N°019/02 (SDG LTA) A fs. 20 se tiene por deducida la impugnación, y se le hace saber que a efectos de garantizar los derechos de exportación no pagados se debe constituir garantía en efectivo, o mediante aval bancario (Resolución General AFIP Nro. 1528/03). A fs. 23/vta. la firma solicita autorización para garantizar los derechos de exportación conforme el código RECU, lo que se le deniega a fs. 24. A fs. 27/29 impugna esa denegatoria -en los términos del art. 463 del C.A.-. A fs. 30/vta. obra el Dictamen N°359/06. A fs. 31 se remite la causa a la División Registro de Exportación, Sección Registro. A fs. 32 obra consulta de pantalla de presupuesto general. A fs. 33 se encuentra print de pantalla de cotización 27-07-2005. A fs. 34 obra nota N° 2557/08 (DV REEX). A fs. 35/36vta. obra la resolución que apela. A fs. 39/40 se comunica la interposición del presente recurso. A fs. 41, ante ello, se remiten las actuaciones a la División Causas Tributarias

V.- Que corresponde resolver en la causa si las Resoluciones Nros. 4443/08, 4444/08, 4447/08, 4446/0 y

4445/08se ajustan a derecho.

Que, al oficializarse los permisos de embarque -en los años 2004 y 2005- 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 las exportaciones en cuestión fueron realizadas 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.

VI.- Que en primer lugar, cabe señalar que el Tratado de Asunción, aprobado mediante la ley 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 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 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*".

"*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 relación con los agravios de la recurrente sobre la validez de la Resolución ME N° 11/2002, corresponde remitirse 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- -APNSGASAD# TFN).

Que, en el referido plenario, 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 efecto, si bien en la presente causa se apelan resoluciones dictadas por el servicio aduanero en procedimientos de impugnación, la doctrina fijada por el citado plenario resulta aplicable en autos.

Que por todo lo expuesto, corresponde rechazar los demás agravios de la recurrente y, en consecuencia, confirmar las resoluciones apeladas en la causa.

VIII.- Que por la forma en que se resuelve la presente, resulta inoficioso expedirse en esta oportunidad respecto al tipo de garantía que correspondía otorgar a la Dirección General de Aduanas.

IX.- Que atento a que se resuelve en virtud de un pronunciamiento de la CSJN de fecha posterior a la interposición del recurso y de una decisión Plenaria de este Tribunal, y dada la complejidad de la cuestión debatida en función 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:

1.- Confirmar las Resoluciones 4443/08, 4444/08, 4447/08, 4446/0 y 4445/08, dictadas en las Actuaciones Nros. 13289-16313-05; 12193-5210-06; 12193-5212-06; 12193-5211-06 y 13289-20993-05, respectivamente.

2.- 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 adhiere al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Confirmar las 4443/08, 4444/08, 4447/08, 4446/0 y 4445/08 dictadas en las Actuaciones Nros. 13289-16313-05; 12193-5210-06; 12193-5212-06; 12193-5211-06 y 13289-20993-05, respectivamente.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.02 16:01:52 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: 2025.09.08 14:46:41 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: 2025.09.08 14:49:18 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: 2025.09.08 14:49:43 -03:00