República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-133375122-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 12 de Diciembre de 2022

Referencia: SENTENCIA SALA E. EX-2021-39211294-APN-SGASAD#TFN (EDCO GRAINS S.A.).

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria -la Dra. Cora M. Musso se encuentra en uso de licencia- fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2021-39211294-APN-SGASAD#TFN (EDCO GRAINS S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por su presidente y con patrocinio letrado, la firma EDCO GRAINS S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2021-15-E-AFIP-ADBAL#SDGOAI, dictada en el expediente SIGEA 19144-5390-2019, en cuanto rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la actora, confirmando la liquidación nro. 19003LMAN012021P, por la suma de u$s20.944,87 en concepto de derechos de exportación e intereses. Indica que el Congreso Nacional dictó la Ley 25.127, como un modo de alentar la producción de productos que revistan y acrediten el carácter de “orgánicos”, y en línea con ello el poder Ejecutivo dictó el Decreto 361/16 -vigente desde el 17/2/16-, en cuyo art. 1° estableció una alícuota del 0% de derechos de exportación para los productos que revistan y acrediten la “condición de orgánicos”, sin importar la Posición Arancelaria (P.A.) en las que sean clasificados. Manifiesta que los “productos orgánicos” (desde siempre), clasifican en exactamente las mismas P.A. que los “productos convencionales” (es decir productos no orgánicos), por lo que dicha clasificación no resulta para nada trascendente al momento de aplicar la alícuota del 0% de derechos de exportación prevista para los productos que ostenten y acrediten tales características, ello conforme el art. 1° del decreto 361/16. Entiende que en cuanto a los productos “orgánicos” la PA en la que se clasifican no interesa en absoluto en cuanto a su tributación, por cuanto cualquiera sea el producto orgánico y su PA (por ejemplo lino, aceite de soja, lana, maíz, trigo, etc.), mientras acredite tal condición, el art. 1° del decreto 361/16 establece una alícuota “siempre” del 0%, situación que ha sido perdida de vista por el fisco con fines eminentemente recaudatorios. Entiende que no resulta incompatible el “Régimen Especial establecido para orgánicos” con el “Régimen General” establecido para los productos convencionales. Se refiere al Decreto 793/2018 el cual, en su art. 1 fijó

hasta el 31/12/2020 un derecho de exportación del 12% para las exportaciones a consumo de las PA comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) con los topes previstos en su art. 2, sin mención alguna respecto de los productos que revisten y acrediten características y/o condiciones de orgánicos, refiriéndose sólo a posiciones arancelarias, por lo que concluye que para estos productos la alícuota del 0% establecida en el art. 1 del decreto 361/16 no varió en absoluto por el dictado del decreto 793/18. Manifiesta que a través del PE 19 003 EC01 003192 H declaró exportar producto orgánico (acreditado por certificado de producto orgánico avalado por el SENASA) y que con posterioridad a su oficialización el servicio aduanero generó el LMAN nro. 19003LMAN012021P, mediante el cual reclamó indebidamente el pago de derechos de exportación contradiciendo lo expresamente previsto en el decreto 361/2016, plenamente vigente. Se agravia respecto resolución apelada en cuanto entiende resulta arbitraria al resolver una cuestión distinta a la planteada, haciendo alusión al fallo de la Corte Suprema “Camaronera Patagónica S.A.” no referido en el recurso de impugnación, y a su vez, hace alusión a diversas resoluciones y normas que nada tienen que ver con exportaciones de productos orgánicos y su tratamiento tributario. Indica que el decreto 793/18 hace exclusiva mención a “Posiciones Arancelarias”, estableciendo una alícuota del 12% (con sus topes) a las mercaderías ubicadas en las PA del NCM, sin referirse a los productos que revisten y acrediten su condición de orgánicos, los que conforme el art. 1 abonan un arancel del 0% con independencia de la PA en la que clasifiquen, entendiendo que el mencionado decreto no ha derogado ni modificado lo previsto en el art. 1 del decreto 361/16, el que se encuentra plenamente vigente. Destaca que la mención que se hace en los considerando del decreto 793/18 respecto del decreto 361/16, se debe a lo previsto por este último para la mercaderías ubicadas en la PA de los capítulos 50 a 53 de la NCM mencionadas en su art. 2, las cuales no discute que del 0% pasaron a abonar el arancel del 12%, pero no así los productos que revisten características de orgánicos y así lo acrediten. En consecuencia, rechaza la posición de la Aduana de que la operación de exportación estuviere alcanzada por las alícuotas establecidas en el decreto 793/18. Cita jurisprudencia que avala su postura. Hace referencia a los dictámenes 216:1, 209:237 y 370 de la Procuración General del Tesoro de la Nación. Cita jurisprudencia respecto de productos orgánicos. Plantea, en subsidio, para el supuesto de considerarse que el art. 1 del decreto 361/16 no resultara aplicable, que corresponde liquidarse en pesos el importe reclamado conforme lo estipulado en el art. 2 del decreto 793/18, sustituido por el decreto 865/18, el cual establece un limite en cuanto a la liquidación del importe de derechos cuyo monto no podrá exceder los $4 por dólar de valor imponible, importe que según lo dispone dicho artículo debe mantenerse en pesos hasta la cancelación de la obligación. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas y niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documental y/o copias invocadas por la contraria, que no fueran expresamente reconocidos, o surjan de las constancias de las actuaciones administrativas. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas. Destaca que la actora no hace más que reiterar en esta instancia lo argumentado en sede administrativa, por lo que se remite a la fundamentación y conclusiones emanadas en la resolución aduanera como en el dictamen jurídico que en la misma se invoca. Indica que la cuestión que se suscita en autos se encuentra regulada por los decretos 361/16 y 793/18. Manifiesta que mediante el decreto 361/16 se fijó una alícuota del 0% de derechos de exportación para los productos que revistan la calidad de orgánicos. Señala que mediante el decreto 1226/14 se aprobó la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) ajustada a la VI Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, en cuyo art. 11 mantuvo la alícuota del 0% establecida por los decretos 133/15 y 361/16, con las excepciones que se detallan en su Anexo XIII. Manifiesta que mediante el decreto 793/18 se fijó hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% a la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM. A su vez indica que mediante el decreto 793/18 se fijó un derecho de exportación transitorio y adicional, aplicable a todas las mercaderías comprendidas en la PA de la

NCM, modificando el derecho previsto en el decreto 1126/17 para la mercadería en trato, medida adoptada por el Poder ejecutivo dentro de las facultades expresamente otorgadas por el art. 755 del CA. Entiende que el decreto 793/18 determinó un nuevo esquema de derechos de exportación, con topes máximos, aplicable a la totalidad del universo arancelario, siendo la única excepción la contenida en el art. 3 del decreto 865/18 de alcance exclusivo sobre el Régimen de Exportación Simplificada denominado "EXPORTA SIMPLE". Destaca que los derechos de exportación resultantes deberán adicionarse a los existentes, es decir los previstos por el decreto 361/16 y 1126/17. Indica que al tratarse de dos esquemas arancelarios diferenciados, en los que las reducciones arancelarias definidas en uno no pueden ser consideradas en el otro, la condición de orgánica de la mercadería únicamente generará efectos sobre el nivel arancelario determinado por el decreto 1126/17 (que comprende la alícuota del 0% determinada en el art. 1 del decreto 793/18). Advierte que de los considerandos del decreto 793/18 surge que se han considerado expresamente los casos de mercaderías que contaban (a la fecha de su dictado) con alícuota del 0%. Expresa que mediante el decreto 793/18 se estableció un derecho de exportación aplicable a todas las posiciones arancelarias de la NCM, surgiendo de la simple lectura del mismo ha sido la intención del legislador incluir los productos orgánicos al momento de incrementar las alícuotas. Concluye que con el dictado del decreto 793/18 fueron modificadas -transitoriamente y hasta la fecha allí establecida- las alícuotas establecidas en el decreto 361/16 para los productos aquí involucrados. Resalta que no asiste razón a la actora al afirmar que el decreto 793/18 "no deroga ni modifica el decreto 361/16 (...)", ya que por el contrario, el primero de ellos refiere a todas las posiciones arancelarias y establece una medida transitoria y de excepción, no incluyendo dispensa alguna para los productos orgánicos. Sostiene que de los considerandos del decreto 793/18 surge que la intención del Poder Ejecutivo era la de gravar todas las posiciones arancelaria de la NCM de manera transitoria a los fines de atender necesidades de política económica y finanzas públicas, aun considerando a las exportaciones de mercaderías que al momento de su dictado se encontraban con una reducción de alícuota al 0%, aclarando en su art. 4 que, en el caso de que las mercaderías ya se encuentren gravadas el derecho de exportación establecido en el decreto será adicionado a los derechos de exportación ya vigentes. Aclara que las exportaciones de productos "orgánicos" no se encontraban desgravadas, sino que se encontraban gravadas con una alícuota del 0%, por lo que cabía adicionar la alícuota transitoria del 12 % de derechos de exportación transitorios del decreto 793/18 a la del 0% establecida por el decreto 361/16. Cita jurisprudencia que avala su postura. Destaca que la jurisprudencia citada por la actora no resulta aplicable al caso, por cuanto en los mismo se encontraban en pugna dos normas de diferente jerarquía, mientras que en presente caso por el decreto 361/16 se fijaron derechos a una alícuota del 0% y mediante normas posteriores de igual jerarquía como lo es el decreto 793/18 se determinó una alícuota superior y adicional y que, ante normas de igual jerarquía, rige lo determinado por la norma posterior. Cita dictámenes de la Procuración General de la Nación que avalan su postura. Por último, señala que no puede perderse de vista la función de reguardo de la renta fiscal y el principio de indisponibilidad del crédito público. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se confirme en su totalidad la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

III.- Que con fecha 31/8/21 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 6/12/2022 se elevan los autos a la Sala "E" y el 7/12/2022 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12144-5390-2019 se inician a fs. 1/3 y vta. con el recurso de impugnación interpuesto por la firma Edco Grains S.A. contra la liquidación manual 19003LMAN012021P, respecto del P.E. 19 003 EC01 003192 H. A fs. 9/14 se tienen por deducido el recurso en tiempo y forma y se pasan las actuaciones a la SECCIÓN INSPECCIÓN SIMULTÁNEA a fin de verificar la documental agregada. A fs. 15 obra impresión de la liquidación manual 19003LMAN012021P. A continuación se acumula el Alcance nro. 12144-5390-2019/1. A fs. 16/17 ref. la actora acompaña copia del certificado de producto ecológico. A fs.

20 y vta. la Sección Inspección Simultánea emite el informe nro. 318/19 informando que corresponde la aplicación del decreto 793/18 cuyo art. 1 fija hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% a la exportación a consumo de todas las posiciones arancelarias del NCM incluidas las del decreto 361/16. A fs. 22/49 y vta. luce copia del PE 19 003 EC01 003192 H y su documentación complementaria. A fs. 50/60 y vta. se emite el Dictamen 14/2020 (AD BABL). A fs. 61/7 se dicta la Resolución 2021-15-E-AFIP-ADBAL#SDGOAI apelada en la especie.

V.- Corresponde resolver si la Resolución 2021-15-E-AFIP-ADBAL#SDGOAI, por la cual se rechazó la impugnación interpuesta contra la liquidación nro. 19003LMAN012021P, intimando a la firma Edco Grains S.A. a abonar la suma de u$s20.944,87, en concepto de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

Que por el PE 19 003 EC01 003192 H, oficializado el 3/6/19, la actora documentó la exportación de mercaderías ubicadas en la posición SIM 1001.99.00.110W: "A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Trigo Pan – *Los demás -Los demás: TRIGO Y MORCAJO (TRANQUILLÓN) "*, indicando que se trataban de productos orgánicos, que conforme el art. 1 del decreto 361/16, gozaban de un régimen tributario especial por el que fueron gravados con una alícuota de derechos de exportación del 0%.

Que en el Informe 318/19 "Sec Insp. Simult", obrante a fs. 20 de las actuaciones administrativas, se informó que, en el caso de autos, corresponde la aplicación del decreto 793/18 -arts. 1 y 2 (este último modificado por el decreto 865/18-, aclarando que el decreto 361/16 fija en su art. 1 la alícuota del 0% solo para las mercaderías la condición de orgánico, mientras que el decreto 793/18 fija un derecho de exportación del 12% a la exportación a consumo de todas las posiciones arancelarias de la NCM incluidas las del decreto antes mencionado. Criterio que es compartido en el Dictamen 14/20 (AD BABL) obrante a fs. 50/60 y vta. de las act. adm..

Que la actora invoca en su defensa que la mercadería exportada al tratarse de "productos orgánicos" no se encuentra alcanzada por los derechos de exportación establecidos por el decreto 793/18, por encontrarse gravada con la alícuota del 0%, establecida por el art. 1 del decreto 361/16 el que considera vigente.

Que el decreto 793/18 dispone en su art. 1°: *"Fijase, hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)", y en su art. 4: "En el caso de mercaderías cuya exportación ya está gravada, el derecho de exportación establecido en el articulo 1° será adicionado a los derechos de exportación vigentes (...)"*

Que de ello surge que al momento de registrarse la exportación a consumo bajo el PE 19 003 EC01 003192 H (ofic. 3/6/19), los productos orgánicos se encontraban gravados al momento de la entrada en vigencia del decreto 793/18 con una alícuota del cero por ciento (0%), a la cual, conforme lo dispuesto en su art. 4 debía adicionarse la alícuota del 12% del art. 1, con vigencia hasta el 31/12/20, a la totalidad de las mercaderías (sin excepción) de las posiciones arancelarias de la NCM, incluyendo a las mercaderías que revisten en la categoría de productos "orgánicos" del art. 1 del decreto 361/16 que tenían un arancel especial previo (alícuota del 0%).

Que por lo expuesto corresponde confirmar la Resolución 2021-15-E-AFIP-ADBAL#SDGOAI aquí apelada.

VI.- Que con respecto a las costas, considero que deben ser impuestas por su orden (art. 1163 del C.A.), ello en virtud de que tanto la resolución apelada como su dictamen jurídico previo, no versaron sobre la cuestión planteada por la actora en sede administrativa sino sobre una extraña, lo que la obligó a recurrir ante esta instancia.

Que en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución 2021-15-E-AFIP-ADBAL#SDGOAI recaída en la actuación SIGEA nro. 19144-5390-2019 y, en consecuencia, la liquidación manual 19003LMAN012021P.

2.- Imponer las costas en el orden causado.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Juarez.

Adicionalmente agrego que el decreto 793/18 refiere -al fijar las alícuotas que establece- a "**mercaderías**" y no a "**posiciones arancelarias**". El Código Aduanero, en su art. 10.1 define como **mercadería** a "*todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado"*. Los productos orgánicos exportados bajo el PE de autos 19003EC01003192H son **mercaderías** en los términos jurídicamente concordantes del citado art. 10.1 del CA y del decreto 793/18. El decreto 793/18 indica como objeto de la alícuota que establece a las **mercaderías,** precisando que son "**todas"** y que, además, la nueva alícuota se adiciona a las "**mercaderías cuya exportación ya está gravada**". En ningún caso dichas normas distinguen entre clases de mercaderías, ni hacen excepción respecto de alguna especie o calificación en relación a ellas. El alcance universal del término **"mercadería"** incluye, pues, como objeto de las nuevas alícuotas a las que revisten en la categoría de productos "orgánicos" del art. 1 del decreto 361/16 como también, obviamente, a las mercaderías "convencionales", que comparten, promiscuamente, con las referidas mercaderías "orgánicas" las diferentes posiciones arancelarias de la NCM. Asimismo, en términos de técnica impositiva, una mercadería revista en la condición de gravada con independencia de que su nivel de alícuota sea del 0%.

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

1.- Confirmar la Resolución 2021-15-E-AFIP-ADBAL#SDGOAI recaída en la actuación SIGEA nro. 19144-5390-2019 y, en consecuencia, la liquidación manual 19003LMAN012021P.

2.- Imponer las costas en el orden causado.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívense los presentes autos.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse en uso de licencia la Dra. Cora M. Musso (conf. art. 1162 C.A.)

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 10:54:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 14:31:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 14:31:46 -03:00