República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-88146493-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 23 de Agosto de 2022

Referencia: Sentencia AGRONEGOCIOS JEWELL SA EX-2021-42088315- -APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Cora M. Musso y Hugo H. Juárez, con la presidencia de la Vocal mencionada en segundo término, para resolver en los autos caratulados **"AGRONEGOCIOS JEWELL SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN"** EX-2021-42088315- -APN-SGASAD#TFN:

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.-*Objeto del proceso:* Determinar si la resolución RESOL-2021-28-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI de fecha 07.04.21, dictada por la Aduana de Bahía Blanca en las actuaciones SIGEA 12542-1478-2019 resulta ajustada a derecho. Dicha resolución decidió rechazar la impugnación de la actora contra la LMAN 19003LMAN011038W que liquidó una deuda por derechos de exportación de Dólares Nueve Mil Ochocientos Cincuenta y Siete con 91/100 (U$S 9.857,91) con más los intereses correspondientes hasta la fecha de pago.

II.- ***Fundamentos del recurso de apelación:*** El 12.05.21 Agronegocios Jewell Sociedad Anónima interpone el recurso de apelación previsto en el art. 1132 del Código Aduanero ("CA") contra la resolución RESOL-2021-28-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI dictada por la Aduana de Bahía Blanca. En el capítulo III del recurso señala que con fecha 18.06.19 se registró ante la Aduana de Bahía Blanca la destinación 19003EC01003301W, por la que se documentó la exportación de Doscientos Noventa y Dos con dieciséis (292,16 Ton.) toneladas de trigo pan orgánico, amparado mediante certificado de producto orgánico 01-00016804. Indica que tal mercadería, por aplicación del vigente decreto 361/2016 se encuentra exceptuada del pago de derechos de exportación, estando, por ende, la alícuota en el 0%, por lo que no corresponde aplicar a las destinaciones descriptas el derecho adicional del 12% dispuesto en el art. 1 del decreto 793/2018, indicando las normas jurídicas, constitucionales y convencionales que se encontrarían lesionadas. Destaca que la condición de orgánica de la mercadería no fue nunca objetada por la AFIP. Señala que el decreto 793/18 fijó hasta el 31.12.20 un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) para todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur ("NCM"), y que el decreto 865/18 PEN, establece que el derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de PESOS CUATRO ($ 4) por cada dólar estadounidense del valor imponible, incluyendo el importe que arroje la aplicación de la alícuota allí dispuesta, o del precio oficial FOB,

según corresponda. Señala que, para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM detalladas en el Anexo I del decreto, el límite será de PESOS TRES ($ 3) por cada dólar estadounidense del valor imponible, incluyendo el importe que arroje la aplicación de la alícuota dispuesta en el art. 1°, o del precio oficial FOB, según corresponda; indica la actora que, de aplicarse esos límites, la obligación tributaria se mantendrá en pesos hasta la cancelación de la obligación. Señala que no estando incluida en la citada norma este tipo de mercaderías -las orgánicas- que cuentan claramente con un régimen especial y específico -el decreto 361/2016- debe declararse la nulidad del LMAN (cargo) generado. Señala luego que, para el hipotético de que se pretenda la validez de la liquidación practicada, que los derechos adicionales del decreto 793/18 son inconstitucionales. Funda esto, ampliamente, en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y el fallo "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema. Señala -luego de describir su realidad comercial y negocial y aclarando que posee un derecho adquirido dado por el decreto 361/2016- que la entrada en vigencia de un derecho de exportación del 12% implica tornar perdidoso cualquier negocio. Manifiesta que esa situación debe ser corregida pues el derecho adicional del 12%, impuesto por el decreto 793/18, viola lo prescrito por el decreto 361/2016 provocando pérdidas irreparables que ponen en vilo la continuidad económica de la empresa. Indica que el atípico derecho de exportación consagrado en el art. 1 del decreto 793/18 carece de un encuadre legal que permita calificarlo bajo el CA (el art. 733 establece que *"el derecho de exportación puede ser ad valorem o específico"*; el 734 que *"el derecho de exportación ad valorem es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor imponible de la mercadería o, en su caso, sobre precios oficiales FOB"*; el 752 que *"El derecho de exportación específico es aquel cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida"* y el 754 que *"El derecho de exportación especifico deberá ser establecido por ley"*). Señala que la aclaración que formula la última disposición en comentario, acerca de que los derechos de exportación específicos solo pueden ser establecidos por ley, constituye una manifestación legislativa concreta y precisa en el sentido de que no cabe invocar las disposiciones generales que delegan al PE la facultad de gravar, desgravar o modificar los derechos de exportación (art. 755 del CA). Por consiguiente, la disposición no es superflua. Indica que debemos definir primero frente a qué estamos, si ante un derecho *ad valorem* o un derecho específico y transcribe nuevamente el art 1 del decreto 793 /18. Señala que nos encontramos ante una formula no prevista en el CA ya que el Poder Ejecutivo al emitir el decreto 793/18 crea un derecho específico y lo disfraza de *ad valorem* para, de esa forma, entender que posee dicha facultad, pero de lo visto en el mismo vemos que es violatorio de una norma clara y precisa como lo es el Art 752 del CA, que expresamente le prohíbe al Poder Ejecutivo arrogarse esa facultad del Congreso, tiñendo de inconstitucionalidad al decreto. Cita luego el fallo "Danes S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo ley 16.986" Expte Nº FRO 83479/2018, Juzgado Federal Nº 1 de Rosario, del 22.03.19, concluyendo con dicho fallo que el decreto 793/18 resulta inconstitucional. En el capítulo IV de su recurso de apelación la actora se refiere al "régimen especial que prevalece sobre el general". Indica que nos encontramos frente a un tipo de mercadería (Trigo Orgánico) que posee por una parte -de la Ley 25.127- un ámbito jurídico propio y específico, el cual no ha sido modificado por otra ley pero, además de ello, la especificidad del régimen legal aplicable se complementa con el decreto 361/2016 (vigente), que le otorga un tratamiento arancelario del 0%, el cual debería ser modificado, en el caso que se disponga, por una norma específica y de idéntico rango a la que se pretende modificar, o bien quitarle la condición de orgánico por ley o bien emitir un decreto especifico que modifique la alícuota, respetando la forma que las leyes establecen a tal fin. Sostiene que debe declararse la nulidad del Cargo – LMAN generado ya que el mismo es ilegítimo e ilegal por no respetar el tratamiento arancelario vigente, debiendo respetarse el principio de que el régimen especial prevalece sobre el general. Hace reserva por el daño ocasionado por el estado nacional a la empresa, dado la cuantiosa pérdida que sufre. Acompaña prueba documental y, confusamente, peticiona que se revoque la LMAN generada, y se condene en costas al Fisco y que, en caso de negativa, se tenga por interpuesto el recurso de apelación; asimismo que se "tenga por formulada la reserva de plantear el Caso Federal" (*lo que no es plantear el caso federal, que es la carga que le cabe a las partes*).

III.- ***Contestación del traslado:*** Con fecha 14.07.21 la representación fiscal contesta el recurso de apelación mediante el IF-2021-62888886-APN-DTD#JGM. Respecto a los hechos de la causa se limita a señalar, de modo puramente conceptual, que la actora interpuso recurso de impugnación contra la LMAN 19003LMAN011038W por considerar inconstitucional el decreto 793/18 en virtud de que habría sido dictado, vulnerando los principios de legalidad tributaria y de reserva de ley. A lo largo de las 19 páginas siguientes la demandada se dedica a sostener la constitucionalidad del

decreto 793/18 sin mayores referencias a los hechos de la causa ni a la relación entre el decreto 361/16 y el decreto 793/18 en los términos planteados por la actora. Finalmente acompaña prueba documental, plantea la reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con imposición de costas a la actora.

IV.-*Proceso en el Tribunal Fiscal*: Que, contestado el recurso de apelación por la DGA el 14.07.21, el 16.07.21 se corre vista a la actora de las actuaciones administrativas acompañadas por la DGA (PV-2021-63861477-APN-VOCXIII#TFN), la que es contestada por la actora el 17.08.21 mediante el RE-2021-75133398-APN-DTD#JGM. El 01.08.22 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "E" (PV-2022-78833130-APN-VOCXIII#TFN). El 22.08.22 se llaman los autos a sentencia.

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** A fs. 1/25 de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1478-2019, iniciadas el 03.07.19, obra el recurso de impugnación presentado por la actora contra la LMAN 19003LMAN011038W correspondiente al PE 19003EC01003301W. A fs. 26 obra copia de la cédula de notificación SICNEA a la actora -el 18.06.19- de la referida LMAN, a fin de que cancele el importe de U$S 9857,81. A fs. 27/32, con fecha 11.07.19, obra el "Proveído de Presentación" -dictado por el administrador de la Aduana de Bahía Blanca- respecto de la impugnación interpuesta por la actora contra la LMAN en los términos del art. 1053 del CA, disponiendo, entre otras medidas procedimentales, la suspensión de sus efectos, todo lo cual se notifica a la actora el 22.08.19 por medio de la cédula agregada a fs. 34. A fs. 33, con fecha 21.08.19, se agregan copia de la LMAN impugnada. A fs. 36, con fecha 26.08.19, obra el Informe 317/2019 de la Sección de Inspección Simultánea ratificando la aplicabilidad del decreto 793/18 a la exportación de autos, que rige para *"**TODAS** las posiciones arancelarias de la NCM incluidas las del decreto antes mencionado"* (el decreto al que refiere es el 361/16). A fs. 37/54 obra copia del contenido del sobre contenedor correspondiente al PE involucrado. A fs. 55/67, con fecha 15.10.20, obra el dictamen jurídico 09/2020 del art. 1040 del CA. A fs. 68/73 obra la resolución RESOL-2021-28-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI de fecha 07.04.21, apelada en estos autos y cuya notificación tiene fecha 23.04.21 (fs. 75 de las act. adm.).

VI.- ***Decisión del caso:*** *En primer lugar*, frente a la amplia disputa suscitada en sede administrativa (dictamen jurídico y resolución apelada) y en estos autos respecto a la validez constitucional del decreto 793/18, cabe señalar lo siguiente. La cuestión a dirimir versa sobre los derechos de exportación aplicables a la destinación de exportación del PE 19003EC01003301W, oficializado el **07.06.19**, respecto a una venta cerrada el mismo día; la falta de pago de los derechos de exportación que liquidó automáticamente el Sistema Informático Malvina de la Aduana, aplicando las alícuotas del decreto 793/18, provocó el libramiento por la Aduana de Bahía Blanca de la LMAN 19003LMAN011038W por U$S 9857,81 para su ejecución.

Debe señalarse que el decreto 793/18 (BO: 04.09.18) fue ratificado por el art. 82 de la ley de presupuesto para el año 2019, 27.467 (BO: **04.12.18**). En consecuencia, a la fecha de la exportación de autos (**07.06.19**) el decreto 793/18 había sido ya convalidado por el Congreso -lo que había ocurrido el **04.12.18**- no resultando controvertible su validez constitucional -por ausencia de intervención del Poder Legislativo- respecto de las alícuotas y los derechos de exportación que fija -sean estos *ad valorem* o específicos-. El decreto 793/18, en todo su contenido, tiene rango de ley federal desde el 04.12.18, con la validez formal y vigencia constitucional de la cuales, como principio, gozan todas las leyes federales. En consecuencia, resulta inoficioso el tratamiento de todos los argumentos vertidos en autos respecto a la validez del decreto 793/18, en los términos en que la cuestión aparece planteada por las partes.

Despejado lo anterior y, *en segundo lugar*, subsiste controvertida en autos, exclusivamente, la cuestión referida a si prevalece el régimen arancelario especial de alícuota Cero (0%) del decreto 361/16 para productos orgánicos, frente a las alícuotas fijadas por el decreto 793/18 aplicadas a la exportación de autos. No se encuentra controvertido: **1)** que la exportación involucrada, documentada mediante el PE 19003EC01003301W (oficializado el **07.06.19**) fue de *productos orgánicos*; **2)** que tales productos *orgánicos* gozaban, conforme el art. 1 del decreto 361/16 (BO: 17.02.16), de un régimen tributario especial por el que fueron **gravados** con una alícuota de derechos de exportación del **cero por ciento (0%)**; **3)** que el decreto 793/18 (BO: 04.09.18), mediante sus arts. 1 y 4, estableció una alícuota de derechos de exportación del 12 % que, en la literalidad de su art. 1, aplica a **todas las mercaderías** comprendidas en las posiciones

arancelarias de la NCM, con vigencia hasta el 31.12.20. (carácter *transitorio* de la nueva alícuota) y que en el caso de **mercadería** que ya estuviera **gravada,** la alícuota del 12% **se adiciona** a la alícuota que estuviera vigente (art. 4 del decreto).

Dicho lo anterior debe señalarse que el decreto 793/18 dispone, con absoluta claridad, en su art. 1: *"Fíjase, 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)*" (el destacado es propio); y en su art. 4: *"En el caso de **mercaderías** cuya exportación ya está gravada, el derecho de exportación establecido en el art. 1º será adicionado a los derechos de exportación vigentes (…)"*. 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 19003EC01003301W son **mercaderías** en los términos jurídicamente concordantes de los citados arts. 10.1 del CA y 1 del decreto 793/18. A su vez los productos orgánicos, en cuanto **mercaderías**, se encontraban gravados al momento de la entrada en vigencia del decreto 793/18 (sea cual fuera la fecha que se considere, el 04.09.18 o el 04.12.18) con un alícuota del Cero por Ciento (0%), con lo cual, conforme lo dispone el art. 4 del decreto 793/18 debía adicionarse la alícuota del 12% del artículo 1, con vigencia hasta el 31.12.20.

Las normas antes referidas indican, como objeto de la nueva alícuota aplicable del decreto 793/18, a las **mercaderías,** precisando que son "**todas"** (art. 1 del decreto 793/18) y que 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 art. 1 incluye, pues, como objeto de la nueva alícuota del 12% a las mercaderías 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.

Vale señalar también que lo anterior se encuentra conteste con los considerandos del decreto 793/18 que, en su párrafo quinto, enlista al decreto 361/16 entre otros en los que se *"fijaron derechos de exportación aplicables a diversas mercaderías"* y que, a su vez (párrafo sexto), *redujeron* al *"CERO POR CIENTO (0%) la alícuota aplicable para una gran cantidad de posiciones arancelarias"*. En el párrafo 10º de los considerandos, refiriendo a todo lo dicho anteriormente -párrafos quinto y sexto-, se señala que *"el nuevo contexto internacional, la necesidad de acelerar la consolidación fiscal, y las recientes alteraciones cambiarias y su efecto en los precios internos hacen necesario modificar transitoriamente los niveles de derechos de exportación"*. En consecuencia, los párrafos quinto, sexto y décimo de los considerandos del decreto 793/18, en su correcta lectura armónica, ratifican la posición del Poder Ejecutivo -cristalizada en los arts. 1 y 2 del decreto- de gravar con la nueva alícuota adicional del 12 % a los productos orgánicos (mercaderías) del decreto 361/16, que se encontraban gravados con la alícuota especial del cero por ciento (0%).

Finalmente, la vigencia actual del decreto 361/16, no derogado por el decreto 793/18, resulta normativamente coherente, desde que la alícuota del 12% instaurada por este último decreto es adicional y transitoria -hasta el 31.12.20- respecto a las ya establecidas al entrar en vigor el decreto 793/18 (del 0% en el caso de los productos orgánicos). Por demás, en la técnica legislativa propia de la materia impositiva, cuando una especie normativa se encuentra ya **gravada**, como sucede en este caso, los diferentes niveles de alícuotas que se aplican a ella se sustituyen por normas sucesivas (e.g.: alícuota del 0% pasa al 10%, luego al 5%, luego al 20%) *sin necesidad de **derogación** expresa* de la norma que estableció el nivel previo de alícuota, correspondiendo la nueva alícuota desde la vigencia de la norma que la fija.

Dicho todo lo anterior, la posición de la parte actora no puede ser convalidada, en tanto no se verifica en su razonamiento un examen sintáctico y semántico atento, fundamentalmente, del art. 1 del decreto 793/18. Como se expuso, dicha norma dispuso, con claridad, la fijación de la alícuota adicional transitoria del 12% respecto del *universo total de mercaderías (sin excepción) de las posiciones arancelarias de la NCM*; no respecto, y exclusivamente, *de las posiciones arancelarias de dicha NCM*, sin referir a las diferentes clases de mercaderías existentes que, promiscuamente, podrían caer dentro de dichas posiciones arancelarias poseyendo un tratamiento arancelario especial previo.

Un supuesto como el último (aumento general de alícuotas para todas las PA sin referir a mercaderías), **que no es el de este caso**, podría considerarse, sí, como exceptuando, incluso implícitamente, una clase de mercaderías de la nueva norma arancelaria general, por gozar de un régimen arancelario previo especial. Tal supuesto (aumento de alícuotas para todas las PA sin hablar de "mercaderías") hubiera permitido colegir, como pretendió incorrectamente la actora en autos, la subsistencia de un *régimen arancelario especial previo sobre mercaderías específicas* (e.g. alícuota del 0% para productos orgánicos del art. 1 del decreto 361/16) respecto un *nuevo régimen arancelario general sobre las PA que no aludiera a mercaderías.*

Traducido en términos de principios jurídicos de interpretación de normas o leyes sucesivas, la correcta solución del presente caso es la siguiente: *la norma arancelaria especial previa subsiste respecto a la norma arancelaria general posterior, salvo cuando la norma arancelaria general posterior comprende, sin distinción ni excepción expresa, la misma materia sobre la que versa la norma especial previa*. Es lo que sucede, en el presente caso, con el art. 1 del decreto 793/18 que comprende a "todas las mercaderías", sin excepcionar o distinguir expresamente a mercaderías (productos orgánicos) que tenían un arancel especial previo (alícuota del 0%). Asimismo, el art. 1 del decreto 793/18 y la recta interpretación de los párrafos quinto, sexto y décimo de sus considerandos comprenden expresamente a tales mercaderías en la decisión de aumentar los niveles arancelarios, conforme se ilustró *supra*.

En definitiva, las únicas hipótesis normativas en las que el art. 1 del decreto 793/18 no hubiera sido aplicable sobre los productos orgánicos del art. 1 del decreto 361/16 –subsistiendo el régimen especial de alícuota Cero (0%)- son: **(i)** que los productos orgánicos no fueran mercaderías -lo que es jurídicamente erróneo, conf. art. 10.1 del CA; son mercaderías-; **(ii)** que el art. 1 del decreto 793/18 predicara *exclusivamente* sobre *todas* las posiciones arancelarias, pero no sobre *mercaderías*. En tal caso subsistiría el tratamiento arancelario especial previo para ciertas mercaderías -orgánicas- que se encontraran bajo las PA comprendidas por la nueva norma general de aumento de alícuotas que no refiriera a mercaderías (no es la hipótesis de este caso, aunque fuera la que la actora erróneamente creyó aplicaba a su operación de exportación"); **(iii)** que la disposición general del art. 1 del decreto 793/18 respecto a "**todas** las mercaderías" comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM, hubiera contenido una excepción *expresa* respecto del art. 1 del decreto 361/16 ("productos orgánicos") manteniéndose así el tratamiento arancelario especial previo de alícuota Cero (0%) en relación a los productos orgánicos sobre los que versa dicho artículo, hipótesis de excepción expresa que no se verifica en este caso.

Ninguna, pues, de las hipótesis normativas antedichas es la de la presente controversia, con lo que no cabe más que confirmar la resolución apelada, como la validez de la LMAN librada por la Aduana de Bahía Blanca por la suma de Dólares Nueve Mil Ochocientos Cincuenta y Siete con 91/100 (U$S 9.857,91) con más los intereses correspondientes hasta la fecha de pago (art. 2 del decreto 793/18).

VII.- ***Costas:*** Respecto a las costas entiendo que deben imponerse por su orden (art. 1163 del CA). Ello atento a que, tanto la resolución apelada de la DGA como su dictamen jurídico previo (error que se repite en la contestación del recurso de apelación en estos autos) no versaron sobre la cuestión planteada en sede administrativa que se resuelve mediante este pronunciamiento, sino sobre una distinta (validez constitucional del decreto 793/18), lo que la obligó a la actora a ocurrir ante esta instancia jurisdiccional para una condigna sustanciación de su pretensión.

VIII.- Por ello, **VOTO POR**:

Confirmar la Resolución RESOL-2021-28-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI de fecha 07.04.21 y la validez de la LMAN19003LMAN011038W librada por la Aduana de Bahía Blanca por la suma de Dólares Nueve Mil Ochocientos Cincuenta y Siete con 91/100 (U$S 9.857,91), con más los intereses correspondientes hasta la fecha de pago, imponiendo las costas en el orden causado.

La Dra Cora. M. Musso dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan Manuel Soria.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución RESOL-2021-28-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI de fecha 07.04.21 y la validez de la LMAN19003LMAN011038W librada por la Aduana de Bahía Blanca por la suma de Dólares Nueve Mil Ochocientos Cincuenta y Siete con 91/100 (U$S 9.857,91), con más los intereses correspondientes hasta la fecha de pago, imponiendo las costas en el orden causado.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.23 15:53:50 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.23 16:39:58 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.23 20:21:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.23 20:21:09 -03:00