**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-108452830-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Septiembre de 2023

**Referencia:** SENTENCIA SALA E. EX-2021-57784461-APN-SGASAD#TFN (SPECIAL GRAINS S.A.).

---

# *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 14° Nominación, y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2021-57784461-APN-SGASAD#TFN (SPECIAL GRAINS S.A.).**

**El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:**

**I.-** Que se presenta, por su presidente y con patrocinio letrado, la firma SPECIAL GRAINS S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 22/2021 (AD SAPE), dictada en el expediente SIGEA 12631-616-2020, en cuanto rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la actora, confirmando la liquidación nro. 20060LMAN008167D, por la suma de u$s206.110,87 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 el art. 2., el cual resultó modificado por los decretos 37/19 y 230/20, entendiendo que los mismos no derogan ni modifican el art. 1 del decreto 361/16 en tanto se refieren a PA y no a las características y/o condiciones de "orgánicos" de los productos que acrediten tal condición. Manifiesta que a través del PE 20 060 EC01 00385 E 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. 20060LMAN008167D, mediante el cual reclamó indebidamente el pago de derechos de exportación contradiciendo lo expresamente previsto en el decreto 361/2016, 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. 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, 793/18 y 230/20. 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, entre las cuales se encuentra la mercadería objeto de autos: PA 1201.90.00, que para esos casos la alícuota se modifica. 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, modificando las alícuotas establecidas en el Anexo XIII del decreto 1126/17, dejando expresamente asentado que a las mismas debe adicionarse el derecho del 12%. 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. Concluye que con el dictado del decreto 1126/17, y posteriormente los decretos 793/18 y 230/20, fueron modificadas las alícuotas establecidas en el decreto 361/16 para los productos aquí involucrados. 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. 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 el accionar del servicio aduanero resulta ajustado a la normativa aplicable dado que al momento de registro de la operación las exportaciones de productos orgánicos debían tributar una alícuota del 33% en concepto de derecho de exportación en virtud de lo establecido en el decreto 230/20. Destaca que las exportaciones de productos que acrediten la condición de "orgánicos" no se encontraban desgravados (para ello es necesario una "exención tributaria") sino que se encontraban gravados por una alícuota del 0% (establecida por el decreto 361/16), por lo que corresponde adicionar a la misma, la alícuota del 12% de derechos de exportación transitorios establecida por el decreto 793/18y que finalmente el decreto 230/20 en su Anexo I establece los límites de alícuotas para los derechos de exportación que en cada caso se indiquen. Sostiene que el argumento de la actora resulta inexacta o incompleta, en cuanto no tiene en cuenta que la reducción del alícuota al 0% establecida en el decreto 361/16 ya había sido dejada sin efecto con anterioridad a la vigencia de los decretos 793/18 y 230/20 por el decreto 1126/17. Reitera que las exportaciones de productos "orgánicos" no se encontraban desgravadas, sino que se encontraban gravadas con una alícuota del 0%. Sostiene que en el caso de autos cabe aplicar estricta y directamente la alícuota del 33 % de derechos de exportación del decreto 230/20. 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 se fijaron derechos a una alícuota del 0% y mediante normas posteriores de igual jerarquía (decretos 1126/17, 793/18 y 230/20) 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 26/8/21 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 11/9/23 se elevan los autos a la Sala "E" y se pasan a sentencia.

**IV.-** Que las actuaciones administrativas nro. 12631-616-2020 se inician a fs. 1/5 con el recurso de impugnación interpuesto por la firma Special Grains S.A. contra la liquidación manual 20060LMAN008167D, respecto del P.E. 20 060 EC01 003851 E. A fs. 15 obra Inf. Sec. Económica y Financiera nro. 29/20. A fs 16/17 se dicta la Resolución 33/20 (AD SAPE) por la que se tiene por deducido el recurso en tiempo y forma, ordenando la apertura a prueba y dictando una medida para mejor proveer remitiendo las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea a fin de que informe cuál es el derecho de exportación aplicable al P.E. involucrado. A fs. 18/20 mediante Inf. Sec. Económica y Financiera nro. 31/20. se agregan impresiones de pantalla del SIM. A continuación se acumula el Alcance 12631-616-2020/1. A fs. 21/24 ref. la actora acompaña copia del certificado de producto orgánico. A fs. 27 se pasan las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea a fin de que informe lo solicitado a fs. 17. A fs. 28/34 se agrega copia digitalizada del P. E. 20 060 EC01 003851 E. A fs. 35 obra Informe nro. 12/2021 (Sec. Insp. Simultánea) indicando que el derecho de exportación correspondiente a la destinación en trato es el que se ajustó a lo implementado por los decretos 793/18, 37/19 y 230/20 que fija un derecho de exportación del 33%. A fs. 36 se ponen los autos para alegar. A fs. 39 se solicita la emisión del Dictamen Jurídico en los términos del art. 1040 del CA, el que se dicta a fs. 42/49 -Informe nro. 21/2021 (AD VICO)- por el que se considera que la liquidación impugnada se ajusta a derecho. A fs. 50/59 se dicta la Resolución 22/2021 (AD SAPE), apelada en la especie. A fs. 64/68 luce acreditación de interposición de recurso ante este Tribunal.

**V.-** Corresponde resolver si la Resolución 22/21 (AD SAPE), mediante la cual se rechaza la impugnación interpuesta contra la liquidación nro. 20060LMAN008167D mediante la cual se intima a la firma Special Grains S.A. a abonar la suma de u$s206.110,87, en concepto de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

Que por el PE 20 060 EC01 0033851 E, oficializado el 19/9/20, la actora documentó la exportación de mercaderías ubicadas en la posición SIM 1201.90.00.190C: *"Las demás a granel, con hasta 15% embolsado (ley 21.453) – Los demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES) DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS"*, 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 nro. 12/2021 (Sec Insp. Simult), obrante a fs. 35 de las actuaciones administrativas, se informó que, en el caso de autos, el derecho de exportación aplicable es el que se ajustó a lo implementado por los Decreto 793/18, Decreto 37/19 y Decreto 230/20 que fija un derecho de exportación del 33% para las exportaciones a consumo de las posiciones arancelarias comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur. Criterio que es compartido por el Dictamen 21/2021 (AD VICO).

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 1126/17 en su art. 11 mantuvo las alícuotas de derechos de exportación del decreto 361/16, con excepción de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la N.C.M. que se detallan en su Anexo XIII, en donde fijó para la PA 1201.90.00 correspondiente a la mercadería en trato, una alícuota del 30%.

Que el decreto 793/18 estableció hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias del N.C.M., y en el caso de que la mercadería cuya exportación ya estuviera gravada dicha alícuota del 12% se adicionaba a la que estuviera vigente (cfme. arts. 1 y 4). Asimismo, por su art. 3, sustituyó en el Anexo XIII del decreto 1126/17, las alícuotas de derechos de exportación aplicables a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM por las del Anexo II del mismo decreto 793/18, del que surge que para la posición arancelaria de la mercadería en trato -1201.90.00- dicha alícuota se fijó en un 18 %, la cual sumada a la alícuota del 12% (cfme. arts 1 y 4) da una alícuota total del 30%, lo que no constituyó una variación respecto a la fijada por el decreto 1126/17 en su Anexo XIII.

Que, finalmente, el decreto 230/20 (B.O. 5/3/20) en su art. 1 fija nuevas alícuotas de derechos de exportación para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelaria de la NCM que consigna en su Anexo I -que en el caso de autos para la PA 1201.90.00 corresponde un 33%- y, en su art 2, deja sin efecto para las mencionadas posiciones arancelarias las alícuotas de derechos de exportación establecidas en el Anexo XIII del decreto 1126/17 y las fijadas por los decretos 793/18 y 37/19.

Que de ello surge que al momento de registrarse la exportación a consumo bajo el PE 20 060 EC01 003851 E (ofic. 16/9/20), correspondía para la PA 1201.90.00 una alícuota de derechos de exportación del 33% dispuesta por el decreto 230/20, conforme fuera liquidado por el Sistema Informático Malvina, de conformidad con la normativa vigente en el momento de registro de la destinación.

Que por lo expuesto corresponde confirmar la Resolución 22/2021 aquí apelada, con costas (Art. 1163 del C.A.).

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

**1.-** Confirmar la Resolución 22/2021 (AD SAPE) recaída en la actuación SIGEA nro. 12631-616-2020 y, en consecuencia, la liquidación manual 20060LMAN008167D.

**2.-** Imponer las costas a la actora.

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.-** Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez agregando como fundamentos de la decisión los que se indican a continuación.

**II.-** Respecto de los hechos y marco normativo de la causa, *dirimiendo las diferencias expuestas entre las partes*, cabe señalar lo siguiente:

**1)** que la exportación involucrada, documentada mediante el PE 20060EC010033851E, oficializado el 19.09.20 fue de *productos orgánicos*;

**2)** que tales productos *orgánicos* gozaron, 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 mediante el PE de autos 20060EC010033851E, **oficializado el 19.09.20**, se exportó mercadería bajo la Posición SIM 1201.90.00.190C (descripción mercadería *"Las demás a granel, con hasta 15% embolsado (ley 21.453) - Los demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES) DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS"*) a la que el Sistema María de la Aduana le aplicó, de modo automático, la alícuota de derechos de exportación del 33 %.

**4)** que el decreto 1126/17 (BO: 02.01.18) en su art. 11 mantuvo las alícuotas de derechos de exportación del decreto 361/16, con excepción de las **mercaderías** comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM de su Anexo XIII, con el tratamiento arancelario que allí se señala. El Anexo XIII (ver página 1 en http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305361/dec1126-XI II.pdf) del decreto 1126/17 fijó para la posición arancelaria 1201.90.00 correspondiente a la mercadería en trato, una alícuota de derechos de exportación del 30 %;

**5)** 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, dicha** alícuota del 12% **se adicionaba** a la alícuota que estuviera vigente (art. 4 del decreto). A su vez, el decreto 793/18, por su art. 3 sustituía en el Anexo XIII del decreto 1126/17 las alícuotas de derechos de exportación aplicables a las **mercaderías** de la NCM por las del Anexo II del mismo decreto 793/18, fijando la alícuota para la posición arancelaria de la **mercadería** del PE de autos (1201.90.00) en dicho Anexo II en un 18% (ver en http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/314042/dec793-ane xo02.pdf). Así, *sumando* dicha alícuota del 18% a la alícuota del 12% -conforme arts. 1 y 4 del mismo decreto 793/18- la alícuota total para la **mercadería** que cae en la PA 1201.90.00, a partir del decreto 793/18 (BO: 04.09.18), era del 30 %, lo que no constituyó una variación respecto de la alícuota única fijada por el decreto 1126/17 en su Anexo XIII (pese a la variación de su sustento normativo);

**6)** que el decreto 230/20 (**BO: 05.03.20**), *mediante su art. 1*, fijó nuevas alícuotas de derechos de exportación para las **mercaderías** comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM que se consignan en su Anexo I (IF-2020-14355015-APN-SSMA#MAGYP) y, *mediante su art. 2*, deja sin efecto para las **mercaderías** comprendidas en las posiciones de la NCM del mismo Anexo I las alícuotas de derechos de exportación establecidas por el Anexo XIII del decreto 1126/17 y las fijadas por los decretos 793/18 y 37/19. Cabe reseñar que el Anexo I del decreto 230/20 (ver en http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/335000-339999/335065/DEC230.pdf ) fijó como alícuota para la **mercadería** de la posición arancelaria del PE de autos -la 1201.90.00- la del 33% (ver página 14 del Anexo I), lo que significaba un aumento de 3% respecto de la alícuota de 30% que estuvo vigente, con diferentes sustento normativo, bajo los decreto 1126/17 y 793/18;

**7)** que la exportación de autos bajo el PE 20060EC010033851E, **oficializado el 19.09.20** responde a una venta que se cerró el **17.03.2020** (ver el sobre contenedor del PE agregado a las act. adm.). Por ende, rige como alícuota de derechos de exportación aplicable a la mercadería exportada (PA 1201.90.00), la del 33% dispuesta por el decreto 230/20 (**BO: 05.03.20**) –ver *supra* **6)**-.

En el sentido expuesto asiste razón a la Aduana en cuanto a que la alícuota de derechos de exportación que corresponde aplicar –y aplicó el Sistema María- a la mercadería y PA del PE de autos es la que surge del decreto 230/20 -del 33 %- y no la del decreto 793/18 (que sería del 30 %).

Como consecuencia de lo anterior, *el recurso de apelación que determinó la apertura de esta instancia jurisdiccional, en cuanto se agravia contra un decreto -el 793/18- cuyas alícuotas no fueron aplicadas en la exportación de autos -ni eran aplicables, como se acaba de reseñar supra- padece un defecto legal en su proposición, que impide hacer lugar al planteo que contiene*.

De modo simétrico, el decreto 230/2020 (BO: 05.03.20) que fue el aplicado por la Aduana en la exportación de autos (PE 20060EC010033851E, of. el 19.09.20), con la alícuota del 33% que fija para las mercaderías correspondientes a la PA 1201.90.00, *no fue objeto de impugnación por parte de la actora, con lo cual su pacífica aplicación por la Aduana subsiste incólume*.

En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada, imponiendo las costas a la actora (art. 1163 del CA).

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

**1.-** Confirmar la Resolución 22/2021 (AD SAPE) recaída en la actuación SIGEA nro. 12631-616-2020 y, en consecuencia, la liquidación manual 20060LMAN008167D.

**2.-** Imponer las costas a la actora.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 11:38:11 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 12:33:23 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 12:33:24 -03:00