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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-151542301-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Diciembre de 2023

Referencia: SENTENCIA SALA "E". EX-2022-14168373-APN-SGASAD#TFN (PETROAGRO 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-2022-14168373-APN-SGASAD#TFN (PETROAGRO S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por su presidente y con patrocinio letrado, la firma PETROAGRO S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 002/2022 (AD CAMP), dictada en el expediente SIGEA 17114-6994-2019, en cuanto rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la actora, confirmando la liquidación nro. 19008LMAN041904J, por la suma de u$s18.104,90 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. Indica 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 19 008 EC01 011065 K 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. 19008LMAN041904J, mediante el cual reclamó indebidamente el pago de derechos de exportación contradiciendo lo expresamente previsto en el decreto 361/2016, plenamente vigente. 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, estableciendo en su art. 3 las PA con sus respectivas alícuotas. Hace referencia a los dictámenes 216:1, 209:237 y 370 de la Procuración General del Tesoro de la Nación. Manifiesta que refuerza su postura lo dispuesto en el párrafo 6 del decreto 793/18 el que se refiere exclusivamente a PA que nada tiene que ver con los productos que revisten y acreditan características "orgánicas" previstos en el art. 1 del decreto 361/16. 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 límite 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. Señala que no puede perderse de vista la función de reguardo de la renta fiscal y el principio de indisponibilidad del crédito público. Cita el fallo Fallo Plenario de este Tribunal (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN), de fecha 26/04/2022, dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”. Concluye que la formulación del cargo en cuestión se fundamenta en la correcta aplicación y liquidación de la alícuota debida conforme la normativa vigente al momento de registro de la destinación. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución objeto de apelación, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que con fecha 1/8/22 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 20/12/23 se elevan los autos a la Sala “E” y se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 17114-6994-2019 se inician a fs. 1/5 con el recurso de impugnación interpuesto por la firma PETROAGRO S.A. contra la liquidación manual 19008LMAN041904J, respecto del P.E. 19 008 EC01 011065 K, cuya copia obra a fs. 12 y vta. A fs. 14 obra Nota nro. 1240/19 (SESU AD CAMP) de remisión a la Sección Económica Financiera (AD CAMP). A fs. 15 se agrega impresión de pantalla del SIM. A fs. 16 se informa al Jefe Sección Inspección Simultanea (DV OCAM) que debería remitirse los actuados a las áreas técnicas con el objeto de dilucidar el planteo formulado por la recurrente. A fs. 17 por Nota 629/19 (SEIS DV OCAM), se comparte la opinión y se remite las actuaciones a la División Operativa. A fs. 18 luce Nota nro. 05/2020 (DV OCAM) por la que solicita modificar el el SIM el estado del permiso de embarque a IMPUGNADO, lo que se cumple a fs. 19. A fs. 20 se tiene por deducido el recurso en tiempo y forma, y se remiten las actuaciones a la División Evolución y Desarrollo Normativo (DE TEEX), a efectos de informar respecto de la aplicaci6n normativa tributaria en materia de derechos de exportación, que corresponda a productos que revistan el carácter de orgánicos (Decreto PEN nro. 361/16 y 793/18), remisión que se cumple a fs. 21 mediante Nota 98/2021 (SESU AD CAMP). A fs. 22 se glosa la Nota nro. 4/2021 (DV EDEX) que informa que la mercadería objeto del PE 19 008 EC01 011065 K se encuentra alcanzada por los derechos de exportación establecidos por el decreto nro. 793/18. A fs. 23/25 y vta. se emite el el Dictamen 1/2022 (SEC. SUMARIOS) por el que se considera que debe confirmarse la liquidación manual pertinente. A fs. 26/29 y vta se dicta la Resolución 02/2022 (AD CAMP) apelada en la especie. A fs. 31/33 y vta. luce acreditación de interposición de recurso ante este Tribunal.

V.- Corresponde resolver si la Resolución 02/2022 (AD CAMP), por la cual se rechazó la impugnación interpuesta contra la liquidación nro. 19008LMAN041904J, intimando a la firma PETROAGRO S.A. a abonar la suma de u$s18.104,90 en concepto de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

Que por el PE 19 008 EC01 011065 K, (oficializado el 25/10/19 y fecha de cierre de venta el 18/10/19), 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 Dictamen 1/2022 (SEC. SUMARIOS) que obra agregado a fs. 23/25 y vta. de las actuaciones administrativas, se informó que *"…sin perjuicio de que el Decreto N° 361 regula el porcentaje de derechos de exportación de las mercaderías con condición de orgánicos, el marco normativo estaría dedo por un Decreto dictado con posterioridad a él, como ser el 793/18, el cual se refiere a la exportación de todas las mercaderías.*

Vale recordar lo dicho por la Suprema Corte en su oportunidad en los autos Estado Nacional (Ministerio de Economía – Secretaría de Industria) c/ Sevel argentina S.A. (FIAT) s/ cobro de pesos; al manifestar que "Tratándose de leyes sucesivas, que legislan sobre la misma materia, la omisión en la última, de disposiciones de la primera, importa seguramente dejarlas sin efecto, cuando la nueva ley crea – respecto de la cuestión de que se trata – un sistema completo, más o menos diferente del dela ley antigua".

Se estaría así frente a una derogación tacita del porcentaje del 0% de arancel establecido por el decreto 361.

Que su tacita derogación mana del propio contenido de la norma, ya que toda nueva ley que regula íntegramente la materia que comprendía la anterior, deja a ésta última sin eficacia aun cuando su derogación no esté establecida expresamente.

La derogatoria tácita ocurre cuando la nueva norma contradice, pugna o colisiona con la anterior, es decir, ***cuando no es posible conciliar la norma nueva con la norma que le precede*** *(la negrita es del original).*

En caso de autos, la incompatibilidad entre ambas normas está dado por el porcentaje de derechos de exportación, ya que no podrían coexistir ambos en función de que el Decreto 793 es de aplicación para todas las mercaderías mencionadas en todas las posiciones arancelarias del sistema de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), ergo, no hace la distinción entre orgánicos y no orgánicos...".

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 artículo 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 19 008 EC01 011065 K, (oficializado el 25/10/19 y con fecha de cierre de venta 18/10/2019), 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 nro. 02/2022 (AD CAMP) aquí apelada, y, en consecuencia, la liquidación manual 19008LMAN041904J por su importe de u$s 18.104,90 con más los intereses del art. 794 del C.A., con costas a la actora (art. 1163 del C.A.).

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

1.- Confirmar la Resolución Nro. 02/2022 (AD CAMP) recaída en la actuación administrativa nro. 17114-6994-2019 y, en consecuencia, la liquidación manual 19008LMAN041904J.

2.- Imponer las costas a la actora (art. 1163 del C.A.)**.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Juárez y remito, asimismo, a los fundamentos expuestos en mi voto en las causas análogas a la presente, a las que se remite para ser breve -"MISKA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX-2021-03321813- -APNSGASAD#TFN, sentencia del 12.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-03321813- APN-SGASADTFN-12-08-2022.pdf); "SOYAPAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS si RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-58605629- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 12.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-58605629- APN-SGASADTFN-12-08-2022.pdf); "AGRONEGOCIOS JEWELL SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-42088315- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 23.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-42088315- APN-SGASADTFN-23-08-2022.pdf); "EDCO GRAINS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX2021-38361426-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 25.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-38361426- APN-SGASADTFN-25-08-2022.pdf); "AGRONEGOCIOS JEWELL SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-42159166- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 25.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-42159166- APN-SGASADTFN-25-08-2022.pdf); "EDCO GRAINS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-39850038- APN-SGASAD#TFN, sentencia del 25.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-39850038- APN-SGASADTFN-25-08-2022.pdf); "SOYAPAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX-2021-72308171-APNSGASAD#TFN, sentencia del 13.09.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-72308171- APN-SGASADTFN-13-09-2022.pdf) y "EDCO GRAINS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX2022-27160523-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 28.10.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2022-27160523- APN-SGASADTFN-28-10-2022.pdf)-.

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

1.- Confirmar la Resolución Nro. 02/2022 (AD CAMP) recaída en la actuación administrativa nro. 17114-6994-2019 y, en consecuencia, la liquidación manual 19008LMAN041904J.

2.- Imponer las costas a la actora (art. 1163 del C.A.)**.**

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 - GDE
Date: 2023.12.21 10:54:00 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 12:36:25 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 12:36:25 -03:00