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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-17026142-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Febrero de 2023

Referencia: SENTENCIA SALA E. EX-2020-83208122-APN-SGASAD#TFN (RIVARA S.A.).

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria y Cora M. Musso, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en último término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2020-83208122-APN-SGASAD#TFN (RIVARA S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por su presidente y con patrocinio letrado, la firma RIVARA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 35/2020, dictada en el expediente SIGEA 12631-36-2019, en cuanto rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la actora, confirmando la liquidación nro. 19060LMAN000139C, por la suma de u$s127.679,79 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 18 060 EC01 005318 L 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. 19060LMAN000139C, 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. 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 en su totalidad la resolución apelada, con costas.

III.- Que con fecha 3/2/21 se tiene por contestado el traslado conferido y con fecha 17/3/21 por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 13/2/23 se elevan los autos a la Sala “E” y se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12631-36-2019 se inician a fs. 1/3 y vta. con el recurso de impugnación interpuesto por la firma RIVARA S.A. contra la liquidación manual 19060LMAN000139C, respecto del P.E. 18 060 EC01 005318 L. A fs. 45/50 se agregan copias de impresiones de pantalla del Sistema Informático MALVINA respecto de la destinación en trato. A fs. 51 obra Informe Sec. Económica y Financiera nro. 1/2019. A fs. 52/53 mediante Resolución 1/2019 (AD SAPE) se tiene por deducido el recurso en tiempo y forma, se abre la causa a prueba y se remiten las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea de que informe cuál es el derecho de exportación aplicable al permiso de embarque en trato. A fs. 56/57 se agregan copias de impresiones de pantalla del Sistema Informático MALVINA. A fs. 58 obra Informe Sec. Económica y Financiera nro. 2/2019. A continuación se acumula el Alcance 12631-36-2019/1. A fs. 59ref./61ref. la actora acompaña copia del certificado de producto ecológico. A fs. 62/67 luce digitalizado sobre contenedor del PE 18 060 EC01 005318 L. A fs. 68 luce Informe nro. 7082019 (Sec. Insp. Simultánea) informa que el derecho de exportación aplicable es del 12% conforme el art. 1 del decreto 793/18 con los topes establecidos en su art. 2. A fs. 69 se ponen los autos para alegar. Se acumula el Alcance 12631-36-2019/2. A fs. 72Ref./75ref. alega la firma actora. A fs. 80 se tiene por presentado el alegato en tiempo y forma, remitiendo las actuaciones al funcionario allí indicado a fin de elaborar el dictamen jurídico correspondiente. A fs. 83/90 se emite el el Dictamen 23/2020 (AD

SAPE) por el que se considera que la liquidación impugnada se ajusta a derecho. A fs. 91/100 se dicta la Resolución 35/2020 (AD SAPE) apelada en la especie.

V.- Corresponde resolver si la Resolución 35/2020 (AD SAPE), por la cual se rechazó la impugnación interpuesta contra la liquidación nro. 19060LMAN000139C, intimando a la firma RIVARA S.A. a abonar la suma de u$s127.679,79, en concepto de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

Que por el PE 18 060 EC01 003486 X, oficializado el 27/12/18, 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 23/2020 (AD SAPE) que obra agregado a fs. 83/90 de las actuaciones administrativas, se informó que *"…el texto de la norma bajo análisis* - esto es el Decreto 793/18 – *menciona en forma expresa al Decreto 361/2016, invocado por el impugnante, como así también a los N.º 133/2015, 160/2015, 349/2016, 1025/2017 y 487/2018, todos los cuales fueron dictados a partir de diciembre de 2015 con la característica común – incluido el 361/2016 – de reducción al 0% las alícuotas correspondientes a una gran cantidad de posiciones arancelarias.*

Ello deja en evidencia que el Poder ejecutivo tuvo la clara intención de extender a los productos orgánicos las modificaciones arancelarias decididas por el Decreto 793/2016, el cual exterioriza el ejercicio de la delegación legislativa contenida en el Art. 755 inc. c) del C.A., cuya vigencia y validez fueron declaradas por los Arts. 82 y 54 de las Leyes Nº 27.467 y 27.541, respectivamente.

En la especie la autoridad delegada no creó un nuevo derecho de exportación sino solamente elevó la alícuota que a ese momento estaba reducida al 0%. Por tal razón no resultaba necesario derogar en forma expresa al Decreto 361/2016, del mismo modo que no se hizo respecto de los demás decretos también mencionados en la norma. Ello por cuanto al tratarse de una modificación del porcentaje de la carga tributaria, resulta nítido y evidente que la anterior tasa del 0% perdió vigencia, máxime cuando no se establecieron excepciones ni exenciones."

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 18 060 EC01 005318 L, (oficializado el 27/12/18 y con fecha de cierre de venta 26/12/2018), 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. 35/2020 (AD SAPE) aquí apelada, y, en consecuencia, la liquidación manual 19060LMAN000139C por su importe de u$s 127.679,79 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 35/2020 (AD SAPE) recaída en la actuación administrativa nro. 12631-36-2019 y, en consecuencia, la liquidación manual 19060LMAN000139C.

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

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Juárez.

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 18060EC01005318L 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%.

Asimismo señalo que mi voto en esta causa difiere del emitido en la causa de la misma carátula, RIVARA S.A., EX-2020-91669654-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 19.10.22. En efecto, al tratarse ambos casos de exportaciones de productos de ley 21.453 de granos, la fecha a tener en consideración para el tratamiento arancelario (alícuota) es la de cierre de venta (art. 6 de la ley mentada). Mientras en el precedente mencionado la venta había ocurrido el 06.09.18 -es *antes* de la ratificación del decreto 793/18 por el art. 82 de la ley 27.467 (BO: 04.12.18)- y tratándose aquél -como el presente- de un procedimiento de *impugnación*, correspondía analizar en el primero, por la fecha de cierre de venta- la aplicación del plenario de este tribunal de fecha 26.04.22; plenario que, expresamente, limita su alcance a los procedimientos de *repetición*, excluyendo a los de *impugnación, como lo son los aquí examinados.* En el presente caso, sin embargo, la fecha de cierre de venta es el 26.12.18, esto es cuando el decreto 793/18 ya había sido ratificado por el Congreso alcanzando plena validez constitucional. En consecuencia, los hechos de este caso difieren de los de la causa RIVARA S.A., EX-2020-91669654-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 19.10.22, y los fundamentos que allí expuse, correspondiendo en el *sub-lite* la ratificación del acto apelado, conforme el voto del Vocal preopinante y los argumentos expuestos en el párrafo anterior.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez

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

1.- Confirmar la Resolución 35/2020 (AD SAPE) recaída en la actuación administrativa nro. 12631-36-2019 y, en consecuencia, la liquidación manual 19060LMAN000139C.

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

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.14 15:17:04 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.14 15:54:28 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.14 16:32:56 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.14 16:32:57 -03:00