República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-31654486-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Marzo de 2024

Referencia: TFN Nº 37.275-A Bio Grains SA

Reunidos los señores Vocales miembros de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo a fin de resolver en los autos caratulados **“BIO GRAINS SA c/ DGA s/ recurso de apelación”**, expte. **N° 37.275-A**

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 27/34 y vta., se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones 722, 723 y 724, todas del año 2016, dictadas, por el Administrador de la Aduana de Campana, en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32542-2008, 13289-32539-2008 y 13289-32537-2008, en cuanto deniegan la devolución de USD 6.971,80, USD 2.299,88 y USD 4.582,11, respectivamente, más intereses desde el 24/11/08 en concepto de derechos de exportación en relación a los permisos de embarque 07 008 EC01 006902L, 07 008 EC01 007047M y 07 008 EC01 005994V, respectivamente. Manifiesta que exporta, en forma habitual, productos agrícolas “orgánicos” a distintos países del mundo. Señala que a los efectos de alentar a las empresas radicadas en nuestro país a que produzcan y exporten dichos productos orgánicos, el Estado argentino, a través del Ministerio de Economía y Producción, dictó la Resolución Nro. 160/02, publicada en el Boletín Oficial en fecha 8/07/02, mediante la cual se estableció expresamente para tales productos un tratamiento arancelario de exportación “diferencial” respecto a aquellos que no reúnan tales características de orgánicos. Agrega que, más adelante, mediante el artículo 16 del Decreto 509/07, publicado en el Boletín Oficial el 23/05/07, se dispuso fijar nuevos derechos de exportación para aquellas mercaderías ubicadas en las posiciones arancelarias indicadas en el Anexo XIV de dicho Decreto. Se agravia de que el servicio aduanero habría aplicado retroactivamente una nueva interpretación de legislación tributaria adoptada con posterioridad al momento del pago de los derechos de exportación abonados en vigencia de otra interpretación distinta. Entiende que resulta aplicable la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con respecto al efecto liberatorio del pago oportunamente efectuado. Sostiene que los cargos formulados y percibidos por el servicio aduanero resultan abiertamente incompatibles con la teoría de los propios actos. Para el probable caso que se haga lugar a la devolución solicitada, reclama que se utilice para la conversión a pesos el tipo de cambio vigente al día anterior a que el servicio aduanero haga efectivo el importe abonado “en demasía” con más los intereses correspondientes. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 44/55, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho y la documentación y/o copias, invocadas por la contraria, que no sean objeto de expreso reconocimiento. Menciona que el accionar del servicio aduanero se ajusta a la normativa aplicable, a la cuestión en trato, toda vez que se trata de operaciones de exportación de productos orgánicos que al momento de efectuarse dichas operaciones debían tributar una alícuota del 15% en concepto de derechos de exportación. Dice que la aplicación efectuada de la norma corresponde a una correcta interpretación de la misma por lo que infiere que no se ha violentado con ello el principio de legalidad que gobierna el derecho tributario. Entiende que no existe propiamente un derecho adquirido por parte de la actora. Explica que la ley tributaria puede ser retroactiva salvo que el contribuyente haya oblado el impuesto conforme la ley vigente. Señala que nos encontramos frente a normas de orden público y que compete al servicio aduanero preservar la renta fiscal y abrogar por la indisponibilidad del crédito público. Considera que la doctrina de los actos propios no es estrictamente compatible con el sistema de revisión posterior o ex post de los documentos aduaneros puesto que la liberación de la mercadería, aún con control previo aduanero, no impide un nuevo contralor durante todo el plazo de prescripción de la acción fiscal. Expresa que si bien los derechos se nominan en dólares estadounidenses, ello es al solo efecto de enunciar los valores involucrados en una divisa única, y de su uso habitual en el comercio internacional pero lo cierto es que se abonan siempre en pesos de curso legal. Cita jurisprudencia, señala que para el supuesto en que se entendiera que procede la repetición que se pretende, correspondería aplicar lo resuelto el 15.05.2014 por la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la apelación incoada, con costas.

III.- Que las actuaciones SIGEA 13289-32542-2008, 13289-32539-2008 y 13289-32537-2008, se inician con las presentaciones realizadas por la firma “BIO GRAINS S.A.” ante la Aduana de Campana, solicitando la devolución de los importesabonados en concepto de derechos de exportación, respecto de los permisos de embarque 07 008 EC01 006902L, 07 008 EC01 007047M y 07 008 EC01 005994V, respectivamente, afirmando que la mercadería en cuestión trata de productos orgánicos por los cuales deben abonarse una alícuota del 5% conforme Resolución 160/02 (Min. Economía). A continuación, se agrega el sobre contenedor con la destinación de exportación a consumo 07 008 EC01 006902L y copias de las destinaciones 07 008 EC01 007047M y 07 008 EC01 005994V; las declaraciones juradas de venta al exterior 07 001 DJVE 002310 L, 07 001 DJVE 002303 N y 07 001 DJVE 002302 M y el informe técnico de Fiscalización y Valoración 250, 247, 259 del año 2008 (SE FVEX). Cumplidos los trámites de rigor y producidos los correspondientes dictámenes legales, se dictaron las resoluciones AD CAMP 722, 723 y 724, por las que se dispuso rechazar los pedidos de repetición de derechos abonados por la firma exportadora en relación a los permisos de embarque mencionados.

IV.- Que corresponde dilucidar en autos si se ajustan o no a derecho las Resoluciones 722/16, 723/16 y 724/16 (AD CAMP), mediante las cuales se denegó la devolución de las sumas de USD 6.971,80, USD 2.299,88 y USD 4.582,11, abonados en concepto de derechos de exportación en relación a los permisos de embarque 07 008 EC01 006902L, 07 008 EC01 007047M y 07 008 EC01 005994V.

Que, por medio de las declaraciones 07 001 DJVE 002310 L, 07 001 DJVE 002303 N y 07 001 DJVE 002302 M, la firma “BIO GRAINS SA” comprometió la venta de trigo – mercadería clasificada en la posición arancelaria 1001.90.90.110B – acogiéndose al régimen de la ley 21.453, lo que determinó que el régimen tributario, la alícuota y la base imponible fueran los vigentes al momento de registro de las DJVE, y como contrapartida, el compromiso de exportar la mercadería en cuestión, en las cantidades y en los plazos estipulados.

Que, al momento de registrar la solicitud de destinación aduanera en trato, la exportadora optó por la opción “EXPO-ORGANICOTXT”, y el SIM liquidó automáticamente la alícuota del 5% en concepto de derechos de

exportación, conforme lo dispuesto en la Resolución 160/02 prevista para los productos orgánicos; cabe aclarar que dicha condición no fue cuestionada por el servicio aduanero.

Que el art. 5 de la referida resolución ME 160/02 (BO 08/07/02) establece "(...) un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%) para aquellos productos que tengan la condición de orgánicos y que presenten el Certificado de Empresa Certificadora, autorizada por el SERVICIO NACIONAL DE SANIDAD Y CALIDAD AGROALIMENTARIA organismo descentralizado de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS del MINISTERIO DE LA PRODUCCION."

Que, posteriormente, se dictó el Decreto 509/07 (BO 23/05/07) el cual, en su art. 16, dispuso elevar al 20% la alícuota de los derechos de exportación de la mercadería clasificada en la posición arancelaria 1001.90.90.

Que, en virtud de ello, el servicio aduanero interpreto que ésta última norma había derogado tácitamente la Resolución ME 160/02, y formuló los cargos los cargos 49, 46 y 40 (FERGLPTA) en concepto de diferencia de derechos de exportación, por un monto de USD 6.971,80, USD 2.299,88 y USD 4.582,11; en este punto, corresponde mencionar que la parte actora abonó la diferencia reclamada "bajo protesto", y que ello motiva la presente acción de repetición.

Que, conforme se ha mencionado, toda vez que la mercadería declarada en la exportación a consumo reviste el carácter de "orgánico", la Resolución ME 160/02 ha establecido un tratamiento arancelario especial para tales productos, independientemente de la posición arancelaria en la que se clasifiquen.

Que, si bien el Decreto 509/07 ha modificado el listado de posiciones arancelarias y su tratamiento tributario, el mismo no realizó modificación alguna al régimen especial otorgado a los productos orgánicos previsto en la Resolución 160/02, por lo cual se concluye que es errónea la interpretación efectuada por el servicio aduanero respecto a la derogación tácita de la Resolución N° 160/02.

Que la alícuota aplicada en concepto de derechos de exportación a la mercadería involucrada en autos, se fijó en base de su condición "orgánica", lo cual fue suficientemente acreditada mediante los certificados presentados, y no en relación a su clasificación arancelaria.

Que por ello, considero que la modificación de la posición arancelaria no afecta el tratamiento preferencial otorgado a la mercadería documentada en los permisos de embarque 07 008 EC01 006902L, 07 008 EC01 007047M y 07 008 EC01 005994V

Que, por lo expuesto, corresponde revocar las Resoluciones 722, 723 y 724, todas del año 2016, haciendo lugar a la devolución de la suma de USD 6.971,80, USD 2.299,88 y USD 4.582,11, en la moneda en la que se realizó el pago, por estricta aplicación de lo resuelto por la CSJN en el fallo "CENCOSUD SA (TFN 29.535-A) c/ DGA", de fecha 15/5/14,, con más los intereses devengados desde que la actora presentó su reclamo (24/11/08), hasta la efectiva puesta a disposición de los fondos.

Por ello, **VOTO** por:

Revocar las Resoluciones 722, 723 y 724, todas del año 2016 (AD CAMP), dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32542-2008, 13289-32539-2008 y 13289-32537-2008, respectivamente, y hacer lugar a la devolución de las sumas de USD 6.971,80, USD 2.299,88 y USD 4.582,11, respectivamente, abonadas en demasía, las que deberán ser convertidas a pesos al tipo de cambio vigente el día anterior a la fecha de pago, con más los intereses previstos en el art. 811 del Código Aduanero, que deben calcularse desde el 24/11/08.

Costas al Fisco.

El Dr. González Palazzo dijo:

Si bien adelanto que me adhiero a la propuesta del Vocal instructor, lo haré en los términos sentados en la sentencia de este Tribunal en los autos EX-2019-90920293-APN-SGASAD#TFN (SOYAPAMPA S.A.) del registro de la Sala “E”, Vocalía de la 19ª Nominación aplicable al caso mutatis mutandi.

Particularmente hago propios los fundamentos vertidos por el Dr. Juan Manuel Soria –al que adherí conformando mayoría- quien ilustrando el juego sistémico de las distintas normas que conforman el entuerto concluye arrojando sobre el tópico una solución justa a la cuestión introducida.

No se encuentra discutido que el decreto delegado 509/07 estuvo formalmente en el momento imponible (fecha de cierre de venta, conf. art. 6 de la ley 21.453) para determinar la alícuota aplicable a los PE de autos. En efecto, la vigencia formal del decreto 509/07 es del 24.05.07 (art. 23) siendo las fechas de cierre de venta de los PE de autos las que oportunamente se consignaron: 07/06/07 (DJVE 00057098), 07/06/07 (DJVE 00057094) y 06/06/07 (DJVE 00057026) anterior a la resolución 184/07 (BO: 20.09.07) que habría restablecido la alícuota especial reducida del 5% de la resolución 160/02. El decreto delegado 509/07 estableció, pues, nuevas alícuotas de derecho de exportación para las PA que taxativamente surgen de su art. 16; PA que comprenden, indistintamente, mercadería orgánica y no-orgánica como la de los PE de autos (07008EC01006902L, 07008EC01007047M y 07008EC01005994V).

“Sin embargo, pese a lo pretendido por la Aduana, tal modificación general de alícuotas del decreto delegado 509/07 no implica, automáticamente, que se derogaron tácitamente las alícuotas especiales inferiores previas para determinadas mercaderías -orgánicas- que comparten la misma PA con mercaderías sometidas al régimen general de alícuotas, modificado por el decreto delegado”.

“En efecto, las PA involucradas en autos comprendía, previo al dictado del decreto 509/02, un nivel de alícuota especial para las mercaderías que demostraran su calidad de orgánicas, conforme la Resolución 160/02”

El régimen de alícuotas -especial y previo- para mercaderías jurídicamente calificadas (orgánicas) de la Resolución 160/02 (con la modificación de la Resolución 10/07) no podía alterarse en su vigencia por la modificación de alícuotas dispuesta, de modo general y posterior, para las PA referidas por el decreto 509/07, que sin derogar la especial, sí modificó las alícuotas generales previas de dichas PA dejando incólumes las especiales previas para mercadería orgánica.

“El decreto 509/07 tampoco derogó las resoluciones 160/02 y 10/07”

“En síntesis, las PA de autos, dictado el decreto delegado 509/07, mantuvieron el doble régimen arancelario previo, habiendo modificado el referido decreto solamente las alícuotas del régimen general y no el especial previo destinado a mercaderías orgánicas”

“El único modo en que la modificación general de alícuotas para las referidas PA del decreto 509/07 hubiera comprendido, conjuntamente, a las mercaderías orgánicas y no-orgánicas se habría dado si el decreto hubiera dispuesto la modificación que estableció señalando expresamente que alcanzaba a todas las mercaderías de las PA (así, por ejemplo, lo hicieron, expresamente, los arts. 1 y 3 del posterior decreto 793/18 que modificaron las alícuotas para todas las mercaderías comprendidas en las PA, y no solamente las alícuotas generales de dichas PA). El decreto delegado 509/07 se limitó, de modo genérico, a fijar nuevas alícuotas para las PA omitiendo

cualquier referencia a la variedad de mercaderías que dichas PA comprenden (e.g. las orgánicas) y que poseían un tratamiento arancelario diferencial, específico y previo, que tampoco derogó. Vale decir que no es posible para el único legislador (autor tanto de la resolución 160/02 y el decreto 509/07) derogar tácitamente el régimen arancelario especial previo mediante un acto general posterior (el decreto delegado 509/07)"

"Se repite: el único modo en que puede considerarse operada la derogación mediante un nuevo régimen arancelario general -aplicable a una PA- del régimen arancelario especial previo -aplicable de modo mixto con el general a la misma PA- es que tal voluntad derogatoria sea inequívoca en la nueva norma -aludiendo, por ejemplo, a todas las mercaderías comprendidas en la PA, como lo hizo el decreto 793/18 en sus arts. 1 y 3- o, de suyo, que la derogación no sea tácita, sino expresa del régimen arancelario especial (e.g.: disponiendo, por ejemplo, "se derogan las resoluciones 160/02 y 10/07"). Sin tal especificidad normativa no puede interpretarse que el art. 16 del decreto 509/07 dispusiera una derogación tácita (posición de la Aduana en estos autos) del régimen arancelario especial previo para mercaderías orgánicas. Tal proceder supondría la violación de, al menos, tres principios interpretativos fundamentales cuando estamos ante normas que aparentan no ser conciliables, contradictorias o superpuestas entre sí: (i) siempre debe optarse por aquella interpretación que concilie todas las normas vigentes, nunca por la que destruya unas contra otras; (ii) sin derogación o modificación expresa -o inequívoca- de parte del legislador permanece vigente la norma especial anterior, referida a materia específica (mercadería orgánica) respecto a la norma general posterior, referida a materia general (descripción de la mercadería de las PA involucradas, comprensiva de la orgánica y no-orgánica); (iii) no puede presumirse la inconsecuencia del legislador al interpretarse sistemáticamente el ordenamiento jurídico. Su interpretación sistemática debe realizarse bajo el estándar de que el legislador fue consecuente, armonizando todas las normas vigentes: si no se derogó un régimen especial previo sobre materia específica -de modo expreso o inequívoco- es porque el legislador optó por mantener su vigencia. Debe interpretarse el sistema normativo salvando tal sentido (vigencia de todas las normas que contiene) más cuando tal interpretación resulta perfectamente posible, conforme lo dicho en (i)."

"En consecuencia, las alícuotas especiales reducidas -e.g. 5% y 9%- previas para mercadería orgánica (correspondientes a los PE de autos) establecidas por las resoluciones 160/02 (BO: 08.07.02) y 10/07 (BO: 12.01.07)....deben considerarse subsistentes frente a la entrada en vigencia del decreto delegado 509/07 -el 23.05.07-, no viéndose afectado dicho régimen especial previo por lo dispuesto, de modo general, por el art. 16 del decreto 509/07 respecto de las referidas PA."

"Todo lo expuesto no se ve alterado por:

a) el hecho de que el decreto delegado 509/07, en su art. 17, señale algunas normas previas a ella que mantendrían vigencia (decretos 310/02 y sus modificatorios 809/02 y 645/04, la resolución 526/02 del ex Ministerio de Economía y las resoluciones 335, 336, 337 y 532 del año 2004 y 534 y 776 del año 2006, todas del Ministerio de Economía) sin mencionar allí a las resoluciones 160/02 (BO: 08.07.02) y 10/07 (BO: 12.01.07). Tal omisión del legislador, por los mismos fundamentos expuestos supra, no puede llevarse al extremo de interpretar como tácitamente derogado lo que no fue expresamente derogado. Las pautas interpretativas para tal tipo de situaciones son las de los tres principios antes expuestos a los que pueden sumarse dos más: (iv) el intérprete no puede sustituir la voluntad del legislador, aduciendo que derogó normas que, positivamente, no derogó y; (v) la mención en un artículo de la norma general posterior de algunas normas especiales previas que subsistirían debe considerarse como enunciativa (no taxativa) respetando el antiguo brocárdico incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula eius proposita judicare vel respondere (es impropio juzgar o responder con base en un artículo de la ley prescindiendo de su contexto);

b) el hecho de que luego de dictado el decreto 509/07 la resolución 184/07 (BO: 20.09.07) dispusiera "restablecer" la vigencia del derecho de exportación del 5% -dispuesto en el art. 5 de la resolución 160/02- mediante sus arts. 3, 4 y 5. Tales artículos deben considerarse, por todo lo expuesto, redundantes, siendo su naturaleza meramente aclaratoria (conforme la previsión del art. 22 del propio decreto 509/07) respecto del régimen arancelario especial previo de las resoluciones 160/02 y 10/07, en el sentido de que nunca fueron derogadas. Adicionalmente, considerar la literalidad derogatoria de la resolución 184/07 postularía, además de la derogación tácita de las resoluciones 160/02 y 10/07, hacerlo con efecto retroactivo partiendo -hacia el pasado- desde la vigencia de dicha resolución 184/07 (BO: 20.09.07) y retrotrayéndola hasta el 24.05.07 (vigencia del decreto 509/07). Ello resulta incompatible con el principio de legalidad tributaria y la imposibilidad de la aplicación retroactiva de modificaciones impositivas (derogación de una alícuota en este caso para sustituirla por otra más alta) en materia de gravámenes instantáneos, como lo son los derechos de exportación. De modo que, la única lectura jurídica y constitucionalmente admisible respecto a la resolución 184/07 es la que le asigna carácter aclaratorio respecto de la vigencia ininterrumpida de las resoluciones 160/02 y 10/07 frente al dictado del decreto delegado 509/07 y lo dispuesto por su art. 16.

c) tratándose las sucesivas normas involucradas de disposiciones meramente administrativas cuyo "legislador" es -aun siendo ello una ficción- uno (el Poder Ejecutivo) resulta incorrecto pretender zanjar las dificultades interpretativas entre ellas apelando a su diferente jerarquía (decreto delegado 509/07 -jerarquía superior- versus resoluciones especiales previas -jerarquía inferior-). Ello habilitaría un infinito juego de prestidigitación normativa en cabeza del único Poder Ejecutivo -legislador administrativo- para manipular o trastocar arbitrariamente el ordenamiento, aniquilando cualquier atisbo de seguridad y unidad del sistema jurídico. Por el contrario, la labor interpretativa de tales fárragos normativos de la administración debe realizarse, como se expuso, buscando la armonización de las diferentes disposiciones vigentes y evitando soluciones voluntaristas tales como considerar tácitamente derogadas algunas -que nunca lo fueron-, máxime cuando establecen un beneficio jurídicamente calificado o generaban un derecho subjetivo a favor de los contribuyentes, conforme una especial situación oportunamente tenida en cuenta por el único legislador.

Como consecuencia de todo lo expuesto considero que siempre mantuvieron su vigencia las resoluciones 160/02 (BO: 08.07.02) y 10/07 (BO: 12.01.07) con sus alícuotas reducidas especiales (5% y 9%) para mercadería orgánica, frente a la entrada en vigencia del decreto delegado 509/07 y las nuevas alícuotas -más altas- dispuestas en su art. 16 para las PA comprensivas de la mercadería orgánica de los PE de autos. Las exportaciones de dichas mercaderías orgánicas continuaron gobernadas, en cuanto a las alícuotas especiales aplicables, por las normas mencionadas en primer término, no por las del decreto 509/07 aplicables sí a las mercaderías de dichas PA con exclusión de las orgánicas."

En definitiva, por los argumentos ut supra vertidos –que reproducen centralmente las palabras del Dr. Soria en el caso citado en el epígrafe- es que **VOTO** por revocar las resoluciones (AD CAMP) 722, 723 y 724 todas del año 2016, dictadas en los expedientes SIGEA 13289-32542-2008, 13289-32539-2008 y 13289-32537-2008, respectivamente y hacer lugar, en consecuencia, a la repetición de U$S 6.971,80; U$S 2.299,88 y U$S 4.582,11 abonadas en demasía.

Dichas sumas deberán ser convertidas a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior a la fecha de pago, con más los intereses previstos en el art.811 del Código Aduanero, que deberán computarse desde el 24/11/08 con Costas a la demandada vencida.

Que, por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar las Resoluciones 722, 723 y 724, todas del año 2016 (AD CAMP), dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-32542-2008, 13289-32539-2008 y 13289-32537-2008, respectivamente, y hacer lugar a la devolución de las sumas de USD 6.971,80, USD 2.299,88 y USD 4.582,11, respectivamente, abonadas en demasía, las que deberán ser convertidas a pesos al tipo de cambio vigente el día anterior a la fecha de pago, con más los intereses previstos en el art. 811 del Código Aduanero, que deben calcularse desde el 24/11/08. Costas al Fisco.

Regístrese. Notifíquese a la Dra. Daiana Soledad Conde (27-34848696-4) y Dr. Hernán Leonardo Cancellieri (20-24592191-9). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.26 11:57:09 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.26 12:56:55 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.26 12:56:56 -03:00