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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-56769645-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados "LEMPRIERE S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 34317-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"LEMPRIERE S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 34317-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 50/53, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 8876/13, recaída en el SIGEA n° 14829-58-2008, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra los cargos n° 93/08 al 105/08, formulados como consecuencia de la diferencia de valor por derechos de exportación efectuado en relación a las mercaderías declaradas en las destinaciones n° 07 001 EC01 080086 J, 65059 M, 70277 K, 77364 Y, 78966 A, 81589 S, 82606 J, 100489 J, 101105 S, 10773 G, 103217 B, 104932 G y 72618 L. Realiza un breve relato de los hechos que dieron lugar a la resolución apelada. Plantea la nulidad de resolución apelada por ser falso el derecho invocado en los términos del inc b), art. 14 de la Ley n° 19.549. Hace referencia a la Ley n° 25.127 y a la Resoluciones n° 160/02 y 184/07. Sostiene que la Aduana intenta desconocer los beneficios arancelarios que le correspondían. Expresa que el Decreto n° 509/07 no derogó el beneficio para productos orgánicos que otorgaban las mencionadas resoluciones. Enfatiza el hecho de que no puede interpretarse que el decreto haya extinguido tal beneficio. Manifiesta que el SIM registraba para el producto que se exportaba un derecho de exportación del 5%. Insiste en que la Aduana ha ignorado que ese porcentaje de los derechos de exportación surgía de una norma especial y específica para productos orgánicos y, por ende, no era pasible de ser derogada por una norma de carácter general. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada en autos.

II.- Que, a fs. 63/72, se presenta el representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Por imperativo procesal, niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y derecho esgrimidas por la actora que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la actora. Expresa que el planteo de nulidad debe ser rechazada toda vez que no se constata el cumplimiento o el acaecimiento de alguna de las situaciones taxativamente previstas en el art. 14 de la Ley n° 19.549. En cuanto a ello, considera que el desconocimiento de los antecedentes normativos por parte de la recurrente no transforma a los mismos en inexistentes o falsos. Señala el principio consagrado en el art. 1050 del CA. Sostiene que al momento de efectuarse el hecho imponible se encontraba vigente el Decreto n° 509/07. Manifiesta que en dicho momento la recurrente debía tributar una alícuota del 10%. Realiza consideraciones respecto del Decreto n° 509/07. Expresa que el decreto estableció cuales eran las normas que mantienían su vigencia, no encontrándose entre ellas la Resolución n° 160/02. Indica que se realizaron consultas a organismos (AFIP y Ministerio de Economía) los cuales señalaron que luego del dictado del decreto el tratamiento tributario exigible a la exportación de productos orgánicos es el mismo que el asignado a aquellos productos que no revisten tal carácter. Se refiere al principio de indisponibilidad del crédito fiscal. Agrega que el decreto no hizo distinción alguna en cuanto a productos orgánicos y no orgánicos al momento de fijar la tasa por lo cual no debe haber distinción donde la ley no distingue. Aclara que las exenciones o el tratamiento tributario diferencial son de interpretación restrictiva. Hace referencia a la liquidación practicada en las actuaciones administrativas. Señala que el efecto liberatorio que pretende hacer valer la recurrente debe hacerse conforme a la ley y no conforme al S.I.M. Se refiere a las facultades otorgadas por el Decreto n° 618/97. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.

III.- Que, a fs. 79 se elevan los autos a la Sala “F” y, a fs.80, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que mediante la actuación SIGEA n° 14829-57-2008 se inicia a fs. 1, con copia de la Nota n° 440/07 de la División Arancel Informático y, a fs. 6, 12, 22, 28, 33, 39, 47, 57, 63, 69, 75 y 83, obran los cargos n° 93/08 al 104/05.

Que mediante la actuación SIGEA n° 14829-58-2008 se inicia a fs. 1, la copia de la Nota n° 440/07 de la División Arancel Informático, a fs. 14, obra el cargo n° 105/08 y; a fs. 16/17 vta., la recurrente impugna los cargos formulados. A fs. 48/49, obra la Nota n° 97/10 de la División Control Ex-Post de Exportación. A fs. 52/52 vta., obra el Dictamen n° 912/10. Finalmente, a fs. 59/61, se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 8876/13, apelada en autos.

V.- Que, en primer lugar, la actora solicita se declare la nulidad de la resolución apelada por considerar falso el derecho invocado en ella, en base a los términos del inc b), art. 14 de la Ley 19.549.

Al respecto, señala que la resolución apelada por la que se confirmaron los cargos formulados, tuvo su fundamentación en lo dispuesto en el Decreto n° 509/07, al que considera inaplicable en este caso.

Que, tal requerimiento de nulidad resulta inatendible, toda vez que de la observancia del decreto en cuestión se infiere que el mismo era vigente al momento de los hechos acaecidos y resultaba de aplicación al caso, estando la resolución cuestionada fundada en cuanto al derecho invocado.

Por lo tanto, no se colige en la especie, que el acto administrativo cuya nulidad absoluta e insanable que se plantea haya sido emitido con falsedad en el derecho. Por el contrario, la Aduana expresa sus razones, las cuales -independientemente de ser compartidas o no- dan sustento suficiente para considerar al acto válido en cuanto a sus formas y requisitos esenciales según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549).

En suma, considero que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad de la firma importadora, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que, atento a ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad efectuado, sin costas.

VI.- Que ahora corresponde determinar si la resolución aquí apelada se ajusta a derecho.

Que de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que la firma LEMPRIERE S.A. documentó la exportación a consumo de las destinaciones n° 07 001 EC01 080086 J, 65059 M, 70277 K, 77364 Y, 78966 A, 81589 S, 82606 J, 100489 J, 101105 S, 10773 G, 103217 B, 104932 G y 72618 L, de la mercadería que ubicó en las P.A. 5101.11.10.150B, 5101.11.10.130V, 5101.11.10.113V y 5101.11.10.112T, por las cuales se liquidó una alícuota del 5% de derechos de exportación, en virtud de lo declarado en el campo “a) opciones/b) ventajas” que estableció la opción EXPO-ORGANICOTXT=SI y en “Documentos a presentar” el CERT-ECO-ORG-BIO, atento a el carácter orgánico del producto exportado, regulado por las Resoluciones n° 160/02 y 184/07.

Que, sin embargo, la Aduana formuló los cargos n° 93/08 al 105/08 contra la aquí recurrente por diferencia de derechos de exportación, por entender que las resoluciones aludidas -que establecían una alícuota del 5% para productos orgánicos-, se encontraban derogadas tácitamente por la entrada en vigencia de la IV Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, la cual fue incorporada al ordenamiento jurídico nacional mediante el Decreto n° 509/07 (ver fs. 1/3 de las act. Adm.).

Que, contra esa decisión, la firma actora interpuso recurso de impugnación contra los cargos mencionados, manifestando que el decreto si bien no se refería al beneficio arancelario en cuestión tampoco lo derogaba, además de que debía tenerse en cuenta que las resoluciones aludidas se dictaron en el marco de la Ley n° 25.127, la cual expresaba la voluntad del legislador de otorgar beneficios y promocionar los productos orgánicos, con lo cual al ser una norma específica para ciertos productos y cualquier modificación a la misma debía provenir de un acto expreso de la autoridad estatal. Señalando, asimismo, que fue el propio sistema informático SIM el que liquidó para dichas operaciones la alícuota del 5%.

No obstante, el servicio aduanero ratificó su postura inicial con fundamento en la consulta a la Subsecretaria de Coordinación Económica, sobre la vigencia de las ya mencionadas resoluciones a partir del Decreto n° 509/07, afirmando la derogación tácita de estas por dicho decreto. En consecuencia, se confirman los cargos formulados al efecto y se dicta la resolución que aquí se apelada.

VII.- Dicho ello, a efectos de una mejor compresión de la cuestión antes delimitada, cuadra ahora referirnos a las disposiciones normativas pertinentes al caso.

La Resolución n° 160/02, en su art. 5, estableció un derecho de exportación del 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.

Asimismo, con posterioridad se dictó la Resolución n° 184/07, que en su art. 3, dispuso restablecer la vigencia del derecho de exportación del 5% dispuesto por el art. 5º de la Resolución nº 160/02.

Sobre la base de tal normativa, la actora documenta y abona derechos de exportación con la alícuota del 5% en virtud del carácter orgánico de la mercadería en cuestión.

Sin embargo, al dictarse el Decreto n° 509/07 (B.O. 15/5/07), se fija un derecho de exportación para determinadas P.A. de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, sin distinguir de manera alguna entre productos orgánicos y no orgánicos, entre las que se incluyó la P.A. 5101.11.10, documentada por la aquí actora, previendo un derecho de exportación del 10%.

Como se ve, dicha norma estableció expresamente una nueva alícuota de derechos de exportación para las P.A. involucrada en la especie, por lo que al encontrarse vigente el decreto citado -al registro de las destinaciones de importación de trato-, el servicio aduanero entendió que correspondía aplicar la alícuota del 10% a las operaciones involucradas, procediendo a liquidar la diferencia de valor por derechos de exportación.

VII.- Que cabe señalar que el Decreto n° 509/07, en su art. 17, estableció expresamente cuales eran las normas que mantendrían su vigencia, sin mención alguna a la Resolución n° 160/02, de modo que no puede presumirse la inconsecuencia del legislador en cuanto a ello.

Es que, ciertamente, al haber entrado en vigencia el decreto, comenzó a regir la alícuota allí establecida para la P.A. arancelaria en cuestión, y pese a que la Resolución n° 184/07, restableció la vigencia de los derechos de exportación del 5%, dispuesto por la Resolución n° 160/02, por jerarquía normativa, resulta inadmisible que lo fijado en estas resoluciones pueda prevalecer sobre lo que establecido en el decreto, toda vez que una norma de rango inferior no puede contradecir ni vulnerar lo que establecido por una de rango superior.

A lo dicho, la CSJN en el fallo “Biocardales S.A. c/ D.G.A.”, de fecha 3/3/22, en el dictamen de la Procuradora General de la Nación, en alusión a la entrada en vigencia del citado decreto, y en cuanto a la aplicación de la Resolución n° 160/02, dijo que *“…la modificación y regulación integral de un nuevo régimen jurídico, aplicable a las posiciones arancelarias enumeradas en esa norma, entre las que se encuentra la perteneciente a la mercadería vendida, lo que acarreó la derogación de la alícuota del 5% que había establecido la resolución (ME) 160/02.”*(…)*” Lo expuesto torna aplicable la doctrina de V.E. según la cual, tratándose de leyes sucesivas que legislan sobre la misma materia, la omisión en la última de disposiciones de las primeras, importa seguramente dejarlas sin efecto, cuando la nueva ley crea –como ha sucedido con el decreto 509/2007- un sistema completo más o menos diferente de la ley antigua. No sería prudente, en tales condiciones, alterar la economía y la unidad de la ley nueva, mezclando a ella*

disposiciones quizá heterogéneas de la ley anterior, que ella ha reemplazado (Fallos: 182:392; 248:257; 319:2185, entre otros).”.

Por lo expuesto, considero que asiste razón al Fisco en cuanto a que la alícuota de derechos de exportación que corresponde aplicar a las destinaciones n° 07 001 EC01 080086 J, 65059 M, 70277 K, 77364 Y, 78966 A, 81589 S, 82606 J, 100489 J, 101105 S, 10773 G, 103217 B, 104932 G y 72618 L, es la que surge del Decreto n° 509/07.

VIII.- Por último, en relación con el agravio sustentado por la recurrente en cuanto al hecho de que fue el propio SIM el que le permitió validar el beneficio arancelario del 5% en las destinaciones de trato, corresponde aclarar al respecto que dicho sistema sólo constituye un instrumento en el que los operadores aduaneros liquidan y abonan los tributos, pero que de ningún modo puede ser sustituir lo establecido en la legislación vigente.

En razón de los fundamentos que anteceden, cabe confirmar la resolución apelada, con costas a la actora.

En cuanto a las costas del proceso, no se advierten circunstancias para apartarme del principio de la derrota, motivo por el cual las mismas deben ser soportadas por la actora vencida (art. 1163 del C.A.).

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Rechazar el planteo de nulidad formulado por la recurrente, sin costas.

2.- Confirmar la Resolución (DE PRLA) n° 8876/13, dictada en las actuaciones el SIGEA n° 14829-58-2008, con costas a la actora.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiere, en lo sustancial, al voto del Dr. González Palazzo.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Rechazar el planteo de nulidad formulado por la recurrente, sin costas.

2. Confirmar la Resolución (DE PRLA) n° 8876/13, dictada en las actuaciones el SIGEA n° 14829-58-2008, con costas a la actora.

Regístrese y notifíquese.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.30 15:20:16 -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: 2024.05.30 15:54:56 -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: 2024.05.30 15:54:56 -03:00