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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2023-105456055-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Septiembre de 2023

**Referencia:** SENTENCIA - EX-2021-39850266- -APN-SGASAD#TFN - EDCO GRAINS S.A.

---

**Tribunal Fiscal de la Nación**

Reunidos los vocales de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2021-39850266- -APN-SGASAD#TFN**: **“EDCO GRAINS S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN”,**

**El Dr. Horacio J. Segura dijo:**

**I.-** Mediante el IF-2021-39850175-APN-DTD#JGM se presenta la firma EDCO GRAINS S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 2021-18-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en la actuación SIGEA Nro. 19144-1468-2019 mediante la cual se rechaza la impugnación impuesta contra la LMAN N° 19003LMAN006598Y y se intima a abonar la suma de dólares estadounidenses doce mil seiscientos ochenta y seis con 28/100 (U$S. 12.686,28), con más sus intereses (conforme artículo 794 Código Aduanero), en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque N° 19003EC01001691J. La actora destaca que la mercadería fue exportada conforme al régimen especial y específico del Decreto N° 361/2016 que estableció una alícuota del 0% de derecho de exportación para productos de tipo orgánico. Explica que no es incompatible el régimen especial, establecido para orgánicos, con el general, establecido para los productos convencionales, y que, por lo tanto, ambos regímenes pueden ser aplicados simultáneamente tal como ha ocurrido tradicionalmente desde su establecimiento. Manifiesta que el servicio aduanero, en aplicación al régimen general del Decreto N° 793/18, exigió, de manera ilegítima, mediante la liquidación LMAN N° 19003LMAN006598Y, el pago de derechos de exportación con una alícuota del 12%. Asimismo, sostiene que el Decreto N° 793/18 solo hace mención para establecer la alícuota del 12% a “posiciones arancelarias” y no hace referencia alguna respecto de productos que revisten características y/o condiciones de orgánicos, tampoco deroga o modifica el artículo 1 del Decreto N° 361/2016. Requiere, en subsidio, que se reliquide el importe en cuestión, afirmando que el artículo 2 del Decreto N° 793/18. Dispone de modo expreso que el monto debe mantenerse en pesos hasta la eventual cancelación de la presente obligación. Argumenta que la resolución apelada es arbitraria y afecta su derecho de defensa. Cita jurisprudencia. Hace

reserva de plantear el Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la LMAN generada, y se condene en costas al fisco.

**II.-** En el IF-2021-60468529-APN-DTD#JGM (archivo embebido) la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA N° 19144-1468-2019 (archivo embebido al IF-2021-60469185-APN-DTD#JGM). Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa genérica. A continuación, señala que mediante el Decreto N° 361/2016, se modificó el Decreto N° 133/2015, por el que se había dispuesto la reducción al 0% de la alícuota del derecho de exportación a determinadas mercaderías, con el fin de revertir los indicadores negativos de la economía argentina. Arguye que el Decreto N° 361/2016, fijó una alícuota del 0% de derecho de exportación para los productos que revistan la condición de orgánicos pero que, a su vez, frente a un nuevo contexto económico donde se necesitaba acelerar la consolidación fiscal, debido a recientes alteraciones cambiarias que tuvieron efecto sobre precios internos, se hizo necesario modificar los niveles de derechos de exportación. Es por esto que mediante el Decreto N° 793/2018, se fijó hasta el 31 de diciembre de 2020 un derecho de exportación adicional del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur. Destaca que esta medida fue adoptada por el Poder Ejecutivo dentro de las facultades expresamente otorgadas por el artículo 755 del Código Aduanero para gravar con derechos de exportación para consumo de mercaderías, desgravar la que ya estuviera gravada y modificar los derechos de exportación establecidos. Explica que ante el conflicto normativo que se daría según la actora, se observa que las leyes en crisis son de igual rango o jerarquía, que el Decreto N° 793/2018 es posterior al Decreto N° 361/2016 y que, ante normas de igual jerarquía, rige lo determinado por la norma posterior. Además, recalca que las exportaciones de productos que acreditan la condición de orgánicos no se encontraban desgravados, sino que se encontraban gravados por una alícuota del 0%, y que, por lo tanto, en el presente caso cabe adicionar la alícuota del 12% establecida mediante el Decreto N° 793/2018 a la del 0% establecida por el Decreto N° 361/2016. Por otro lado, sostiene que el bien jurídico protegido por la legislación tributaria es mucho más amplio que cualquier bien jurídico tutelado por el derecho privado. Para defender su postura cita el fallo Ford Motor Argentina. Agrega que la suma adeudada en concepto de derechos de exportación quedará expresada en dólares estadounidenses y deberá cancelarse en pesos, utilizando la equivalencia del tipo de cambio vigente al día anterior al efectivo pago, suma a la que deben adicionarse los intereses previstos en los artículos 794 del C.A. Ofrece prueba, plantea la reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada con costas.

**III.-** Que en fecha 5/9/2023 (PV-2023-104166160-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala “G” y finalmente, en fecha 6/9/2023 (IF-2023-104695463-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

**IV.-** La Actuación SIGEA N° 19144-1468-2019 se inicia a fs. 1/3vta. con la impugnación de la LMAN N° 19003LMAN006598Y, en relación al Permiso de Embarque N° 19003EC01001691J (fs. 8vta.). A fs. 11/13vta. se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. 21vta. se agrega informe de la Sección Inspección Simultánea N° 296/2019. A fs. 68 se adjunta copia de los certificados que acreditan la condición de orgánicos de los productos exportados. A fs. 70/80vta. se adjunta Dictamen N° 18/2020 (AD BABL). A fs. 81/86vta. obra la Resolución N° 2021-18-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI y las constancias de notificación (fs. 87/88).

**V.-** En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: *“ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado*

*por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467."*

**VI.-** Sentado lo precedente, corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación interpuesta contra la liquidación N° 19003LMAN006598Y y exige el pago de la suma de dólares estadounidenses doce mil seiscientos ochenta y seis con 28/100 (U$S. 12.686,28), con más sus intereses (conforme artículo 794 Código Aduanero), en concepto de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

**VII.**- Por medio del Permiso de Embarque N° 19003EC01001691J oficializado el 09/04/2019 se exportaron trecientas toneladas (300 tn) de producto orgánico, correspondiente a la posición arancelaria 1001.99.00.110W.

**VIII.**- Ante todo, es conveniente reparar por medio del artículo 1° del Decreto N° 793/2018 (luego de modificado) se fijó 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 (N.C.M.).

Por ello, surge el interrogante de si ese decreto ha tenido incidencia respecto de lo establecido en el Decreto N° 361/16, en cuanto estableció una alícuota del 0% de derechos de exportación para los productos que revistan las condiciones de orgánicos y que contaban con la acreditación de esa situación.

Asimismo, encuentro que el universo de productos orgánicos no se encuentra al margen de los efectos dispuestos en el Decreto N° 793/18 y sus modificatorias, si bien es cierto que el legislador no dispuso una derogación expresa del Decreto N° 361/2016.

En ese orden de ideas, debe tenerse presente que la derogación de un régimen jurídico no ha de ser siempre expreso, pues ello supondría confrontar cada nueva regla con el resto del ordenamiento. Sin embargo, no existe razón plausible para sostener que la derogación tácita es un fenómeno ajeno a las posibilidades constitucionales. Va de suyo que no se pone en duda la conveniencia de que el legislador determine de manera precisa los artículos que retira del ordenamiento jurídico, habida cuenta de que la derogación tácita hace menester la interpretación de ambas reglas para establecer la vigente en la materia o si la derogación es parcial o total.

Los fundamentos del Decreto Nº 793/2018 expresan que: *"el nuevo contexto internacional, la necesidad de acelerar la consolidación fiscal, y las recientes alteraciones cambiarias y su efecto en los precios internos hacen necesario modificar transitoriamente los niveles de derechos de exportación"*. *Finalmente se concluyó que: "asimismo es conveniente prever mecanismos para limitar el impacto de la medida ante modificaciones en las variables macroeconómicas."*

El análisis de los antecedentes precitados permite concluir que el cambio normativo obedece a razones económico – presupuestarias. Así como otrora por razones económicas se estimuló la exportación de productos orgánicos, ante la urgencia de los desequilibrios económicos, evidentemente se decidió no establecer diferencias y gravar a la totalidad de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (N.C.M.).

Lo analizado encuentra respaldo a la luz de lo establecido recientemente por el Decreto Nº 852/2021 (B.O. 15/12/2021), mediante el cual se dispuso fijar en 0% (cero por ciento) la alícuota del derecho de exportación para los productos que revistan la condición de ecológicos, biológicos u orgánicos, a excepción de aquellos incluidos en el Anexo integrante del mismo (para los que se dispuso una rebaja de 5 puntos en la alícuota aplicable). Es decir, resulta claro que los productos orgánicos, con anterioridad al dictado del Decreto Nº 852/2021, no contaban con la alícuota del 0% de derechos de exportación. Incluso, a través del mencionado Decreto (art. 2), se reduce en 5 puntos la alícuota del derecho de exportación para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (N.C.M.) consignadas en el Anexo, entre las que se encuentra la declarada en el permiso de embarque cuestionado en autos.

En tales condiciones, cabe destacar que la jurisprudencia de la Corte Suprema ha reconocido la indiscutible facultad del Poder Ejecutivo de derogar una norma anterior por otra posterior de igual jerarquía, sin que el uso de tal prerrogativa configure -como regla- cuestión constitucional alguna (Fallos: 259:377; 283:360) y ha considerado que a nadie le asiste un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos ni a su inalterabilidad (Fallos: 321:2683; 326:1442; 327:2293; 329:1586; 330:3565, entre muchos otros).

**IX.-** En virtud de todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución Nro. 2021-18-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI y, por lo tanto, también, la liquidación LMAN N° 19003LMAN006598Y.

**Por lo expuesto, voto por:**

**1).- CONFIRMAR** la Resolución Nro. 2021-18-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en la actuación SIGEA Nro. 19144-1468-2019.

**2).-** Costas por su orden.

**El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

**1).- CONFIRMAR** la Resolución Nro. 2021-18-E-AFIP-ADBABL#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en la actuación SIGEA Nro. 19144-1468-2019.

**2).-** Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.09.07 14:57:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.09.07 14:59:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.09.07 18:33:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 18:33:26 -03:00