Buenos Aires, 7 de marzo de 2024.- SH

Y VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional AFIP-DGA a fs. 77, contra la sentencia de fs. 59/61, fundado por la expresión de agravios de fs. 79/81, cuyo traslado fuera contestado por la parte actora a fs. 106/109; y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por la sentencia del 5 de abril de 2023, el Tribunal Fiscal de la Nació revocó la resolución (AD CAMP) 806/2016 –por la que la Aduana rechazó la repetición solicitada por la actora- y, en consecuencia, hizo lugar a la devolución de los derechos de exportación que habían sido pagados bajo protesto por la firma Biocardales en relación con los permisos de embarque 07 008 EC01 008293 Z, 07 008 EC01 005574 P, 07 008 EC01 006150 G, 07 008 EC01008570 Y y 07 008 EC01 007695.

Para así decidir, consideró que, conforme surge de las actuaciones administrativas, por medio de los mencionados permisos de embarque Biocardales documentó la exportación para consumo de semillas de lino, mercadería clasificada en la posición arancelaria 1204.00.90.100P y todos ellos optó por declarar “EXPO-ORGANICOTXT = SI” y en el campo “documentos a presentar” declaró “CERT-ECO-ORG-BIO”. Añadió que las operaciones fueron amparadas por las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (DJVE) 07 008 DJVE 27V, 07 008 DJVE 16T, 07 008 DJVE 19W, 07 008 DJVE 30P y 07 008 DJVE 25T, cuyos cierres operaron entre el 5/06/2007 y el 22/08/2007.

Recordó que la mercadería exportada, por su condición de “producto orgánico”, estaba sujeta a la regulación de la ley 25.127 cuya finalidad es la promoción de la producción agropecuaria ecológica, biológica y orgánica en todo el país y que esta ley establece ciertos requisitos de cumplimiento obligatorio para que la mercadería se considere orgánica.

A su vez, reseñó que la resolución ME 160/2002 estableció un tratamiento diferencial para los productos que certifiquen su condición de “orgánicos” y que en el artículo 5 –cuyo texto citó- estableció un derecho de exportación con una alícuota del 5%.

Expuso que el decreto 507/2007 –B.O. 23/05 /2007- incorporó la Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, incluyendo las modificaciones a la Nomenclatura Común del MERCOSUR y su correspondiente Arancel Externo Común. Además, ajustó la lista argentina de Excepciones al Arancel Externo Común vigente y modificó el listado de posiciones arancelarias.

En cuanto a las concretas circunstancias del caso, detalló que sobre la base del informe técnico (SE FVEX) 253 a 257 del año 2008, la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación formuló los cargos FE nros. 29 a 33 del 2008, en concepto de diferencia de derechos de exportación, por entender que a la mercadería involucrada le correspondía tributar un 18,5% de derechos de exportación, conforme lo previsto en el decreto 509/2007. Puntualizó que dichos cargos fueron pagados bajo protesto conforme surge de fs. 74 /83 de las actuaciones administrativas.

En las condiciones enunciadas, interpretó que la resolución ME 160/2002 vigente a la fecha de cierre de venta de las operaciones involucradas en el caso, establece un tratamiento arancelario especial para productos por su condición de “orgánicos”, independientemente de su posición arancelaria y que si bien el decreto 509/2007 modificó el listado de posiciones y su tratamiento tributario, no realizó modificación alguna respecto del régimen especial otorgado a los productos orgánicos en la resolución ME 160/2002.

A su vez, ponderó que no se encuentra controvertido que el Sistema Informático María aplicó en las destinaciones la alícuota del 5% de derechos de exportación, razón por la cual la exportadora pudo razonablemente considerarse “liberada de sus obligaciones tributarias al haber efectuado un ingreso adecuado al Sistema Informático, no pudiendo invocar la aduana el error en este Sistema.” En tal sentido, afirmó que “si el estado ha implementado el Sistema Informático María debe garantizar a los operadores su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias del Sistema”.

II.- Que el Fisco Nacional AFIP-DGA en su expresión de agravios se queja por considerar que la sentencia recurrida

#38302158#402123276#20240306142220652

analiza incorrectamente cual era el derecho de exportación aplicable a la posición arancelaria correspondiente a la mercadería exportada por la actora, vigente al momento en que se concertó la venta.

Indica que las exportaciones fueron tramitadas bajo el régimen especial previsto en la ley 21.453, que el decreto 509/2007 en su artículo 23 estableció que su entrada en vigencia sería a partir del día siguiente a su publicación, que ocurrió el 23/05/2007, de manera que no hay duda que, al momento en el que quedaron concertadas las ventas, regían sus disposiciones.

Destaca que el referido decreto derogó el art. 5° de la resolución (ME) 160/02 estableciendo un único derecho de exportación para la mercadería en trato, “sin perjuicio de que ello se haya adecuado tardíamente a nivel arancelario en el SIM” (cfr. fs. 80vta. antepenúltimo párrafo).

III.- Que, preliminarmente, es necesario advertir que este tribunal de alzada no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291 :390; 297:140; 301:970; v. también esta Sala in re “CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM”, del 27/4/18; “Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20; “Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa N° 55388/2019, del 18/10/22, entre otros).

IV.- Que en este orden de ideas, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985

y esta Sala, in re “Schmid, Walter Edmundo”, del 26/10/84; “Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA”, del 21/9/06; “Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, del 16/12/20, entre otras).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, in re “Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; “Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; “Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; “Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; “Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y “Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 27458/22, del 27/12/22, entre muchos otros).

V.- Que las operaciones aduaneras involucradas en el caso se hallaban regidas por la ley 21.453 cuyo artículo 6° establece que “a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta”. (El subrayado pertenece a la presente).

La cuestión controvertida se ciñe a determinar si (como lo afirma la parte actora y lo decidió el Tribunal Fiscal de la Nación) el decreto 509/2007 no implicó la derogación ni reemplazo de

la alícuota preferencial del 5% prevista en la resolución ME 160/02, encontrándose fuera de la discusión que dicho decreto se hallaba vigente al momento de cierre de cada venta. Definido este aspecto, habrá que decidir si pago efectuado conforme nivel arancelario que arrojó el Sistema Informático María tiene efecto liberatorio.

A fin de dirimir cuáles eran los derechos de exportación aplicables a las destinaciones que se examinan cabe tener presente que la Resolución M.E. nro. 160/2002 (B.O. 8/07/2002), modificatoria de sus similares nros. 11/2002 y 65/2002 que fijaron derechos de exportación para diversas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR, 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.

Con posterioridad, el decreto 509/2007 (B.O. 23/05 /2007) fijó el derecho de exportación para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, que como Anexo IV integró sus disposiciones (art. 16). Sin perjuicio de ello, mantuvo la vigencia de los decretos 310/2002 y sus modificatorios, 809/2002 y 645/2004 así como la resolución del ex Ministerio de Economía y las resoluciones nros. 335, 336, 337 y 532 del año 2004 y 534 y 776 del año 2006 todas del Ministerio de Economía. Resulta imprescindible apuntar que en su texto no menciona ni hace referencia alguna a la resolución ME 160/02 (art. 17).

Ese decreto, además, en el artículo 22 facultó al Ministerio de Economía y Producción a realizar las aclaraciones, modificaciones y excepciones que correspondiese, en los términos de su competencia. En ejercicio de tal facultad, la resolución 184/2007 (B.O. 20/09/2007) dispuso "**restablecer**" la vigencia del derecho de exportación del 5%, dispuesto en el art. 5º de la resolución nro. 160 /2002 (arts. 3º, 4º y 5º).

Obsérvese que en sus considerandos explicitó que "…también se considera procedente **modificar nuevamente** el nivel de derechos de exportación aplicable a la exportación para consumo de aquellos productos que reunieren las características correspondientes a

la condición de orgánicos, compatibilizando, al mismo tiempo, el tratamiento arancelario de exportación correspondiente a aquellas mercaderías integrantes del complejo sojero con el asignado a las que no lo hicieren".

Asimismo, las resoluciones nros. 368 y 369 de 2007 dictadas por citada autoridad ministerial sustituyeron el Anexo XIV del decreto 509/2007 para las posiciones arancelarias que enumeró, pero **mantuvieron la vigencia** de las disposiciones contenidas en los arts. 3º, 4º y 5º de la resolución 184/2007, destacando la necesidad de "…preservar el tratamiento arancelario de exportación aplicable a aquellos productos que revisten la condición de orgánicos".

En función del análisis de las normas reseñadas cabe colegir que el decreto 509/2009 derogó el tratamiento arancelario dispuesto en la resolución ME 160/2002, máxime si se tiene en cuenta los claros términos de la resolución M.E.yP. nro. 184/2007 (B.O. 20/9 /2007), los que hacen referencia a una "nueva modificación" y al "restablecimiento" del nivel de derechos de exportación para los productos orgánicos con la alícuota diferencial del 5% -conf. cons. 6º y art. 3º- (cfr. en similar sentido Sala IV in re: "Luis A. Ducret y Cia. S.A. (TF 28160) c/DGA", del 28/08/2012, cuyo recurso extraordinario fue desestimado por la C.S.J.N. con fecha 1/08/2013, y Sala II expte. 29198 /2013, in re, "Biocardales SA (TF 28134-A) c/ DGA", del 06/02/2014, aunque éste último con una solución distinta a la que se arribará en la presente).

Esta conclusión es la misma a la que ha arribado, sobre el punto, la Procuración General de la Nación en el expediente CAF 28564/2018/CS1-CA1; "BIOCARDALES SA C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", en el dictamen emitido el 14 de octubre de 2020, en el sentido que el dictado del decreto 509/07 implicó la derogación del arancel del 5% establecido en la resolución (ME) 160/02 y, a su vez, el establecimiento de un único derecho de exportación para la mercadería en trato.

VI.- Que, ello sentado, corresponde seguidamente examinar si la circunstancia de que la actora haya pagado los derechos de exportación conforme fueron liquidados por el Sistema Informático María implica para la exportadora liberarla del pago y para el servicio

aduanero la imposibilidad de formular cargos por la diferencia entre la alícuota vigente según el decreto 509/2007 y el 5% abonado.

Toda vez que la demandada reconoce que ha adecuado tardíamente el nivel arancelario en el SIM, resultan de aplicación al caso los fundamentos y conclusiones vertidas por esta Sala en la causa 41090/2013, in re, "PAN AMERICAN ENERGY LLC SUC ARGENTINA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", sentencia del 5 de junio de 2014, que se encuentra firme como consecuencia de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al dictar pronunciamiento el 11 de diciembre del mismo año (cfme art. 280 del CPCCN).

En esa oportunidad esta Sala expuso que:

(i) el hecho de que fuera el SIM el que aplicara la referida cotización indebida, conduce a estimar como razonable que, ante el pago realizado, el contribuyente se haya considerado liberado de su obligación tributaria, sin que pueda obstar a ello, el error en el que incurriera el Servicio Aduanero (cfr. esta Cámara, Sala I, Causa nº 19.372/2011, in re "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 26647-A) c/ DGA", del 22 de mayo de 2012 y Sala II, Causa: 30178 /2011, in re "Pan American Energy LLC (Suc Argentina)(TF 27239-A) c /DGA", del 23 de febrero de 2012).

(ii) la Corte Suprema de Justicia ha entendido que, aun mediando error en la percepción de un impuesto, éste no podría invocarse por el Estado para exigir un nuevo pago, ni siquiera en el supuesto de resultar de inmediata verificación por el contribuyente, por no ser función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir al Estado por el descuido o ineficacia de la percepción de la renta (Fallos: 209:213; 258:208; entre otros). Pues, el error, en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos, no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave (CSJN; Fallos: 284:232).

Máxime si se recuerda que si el Estado ha implementado el Sistema Informático María debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias del Sistema, por lo que debe aplicarse al caso de autos la

doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del efecto liberatorio del pago, salvo dolo o culpa grave del contribuyente (esta Sala, Causa: 23499/2011, in re “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 19958-A) c/DGA”, sentencia del 23 de marzo de 2012).

Las precedentes conclusiones (que recayeron respecto de una diferencia radicada en la cotización del Precio Internacional de la mercadería documentada por la allí actora) resultan aplicables en la especie respecto de la alícuota del 5% liquidada por el SIM, aun durante la vigencia del decreto 509/2007 (cfr. en igual sentido, Sala IV, expte nro. 28564/2018 “BIOCARDALES SA c/DGA”, del 5/06/2018).

En efecto, en el informe técnico de la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación nro. 253/2008 (SE FVEX) se encuentra reconocido que la División Arancel Informático del Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria dejó sin efecto en el Sistema Informático María la aplicación de la derogada resolución ME 160/02 recién el 10/09/2007 (cfr. fs. 32/33 de la actuación 13289-32545-2008), pese a que la entrada en vigor de la IV Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercadería, incorporada mediante el decreto 509/2007, data del 24/05 /2007 de conformidad con lo dispuesto en el art. 23 de esta última norma.

VII.- Que en función de las circunstancias fácticas involucradas y sin perjuicio de vigencia del decreto 509/07 al momento del registro de las operaciones aquí analizadas (cfme. art. 6 de la ley 21.453), cabe concluir que el pago efectuado por aplicación de la alícuota de derechos de exportación oportunamente liquidada por el SIM en ocasión de documentar las destinaciones 07 008 EC01 008293 Z, 07 008 EC01 005574 P, 07 008 EC01 006150 G, 07 008 EC01008570 Y y 07 008 EC01 007695 tiene efecto liberatorio; máxime si se pondera que la firma exportadora al abonar los cargos formulados por el servicio aduanero lo hizo mediante la confección de LMAN bajo protesto y haciendo expresa reserva del derecho a repetir dichas diferencias (cfr. fs. 27/28 de 33 de la actuación 13289-32545-2008).

Por lo demás, es de advertir que el Fisco Nacional no ha expresado agravios respecto de este capítulo, lo cual torna su recurso pasible de la consecuencia prevista en el art. 266 del Código Procesal, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por el art. 1174 del Código Aduanero.

Por ello, en mérito de lo presentemente expuesto **el Tribunal RESUELVE:**

1) rechazar el recurso interpuesto por la AFIP-DGA y, por consiguiente, confirmar la sentencia de fs. 59/61. Con costas a la demandada vencida, por no existir mérito para la dispensa (cfme. art. 68, primer párrafo del CPCCN).

2) A fin de resolver los recursos de apelación interpuestos por el beneficiario “por bajos” y por el Fisco Nacional “por altos” (cfr. fs. 88/89 y fs. 93/94, respectivamente), corresponde tener presente la naturaleza, resultado y monto del asunto (cfr. fs. 1, formulario F.4 y punto resolutivo de fs. 60), la calidad y eficacia de la tarea profesional y la única etapa cumplida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, **SE CONFIRMAN** los honorarios regulados a fs. 70 y vta. (arts. 6, 7, 9, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores, según ley 21.839, modificada por la ley 24.432). Y, con fundamento en pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, **SE ESTABLECEN** los emolumentos del Dr. Hernán Cancellieri, por las tareas cumplidas en la alzada (cfr. contestación de agravios de fs.106/108) en 2 (dos) UMA, que al día de la fecha equivalen a la suma de PESOS OCHENTA Y UN MIL CIENTO CUARENTA Y DOS -$81.142- (art. 30 de la ley 27.423; CSJN resol 176/2024, valor UMA $40.571).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite -en la instancia anterior- su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase al Tribunal Fiscal de la Nación.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 07/03/2024
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38302158#402123276#20240306142220652