34648/2023

"Special Grains SA (TF 22135866-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"

Buenos Aires, 28 de noviembre de 2023.

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que por resolución del 26/12/2022, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución AD CAMP 65/2022 que denegara la repetición intentada por Special Grains SA, con costas por su orden.

Para así decidir, en primer término, consideró aplicable al caso la doctrina resultante de la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación adoptada en autos *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"*, resol. del del 26/4/2022, según la cual:

-dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales se encontraba imposibilitado de declarar la inconstitucionalidad de una norma, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente;

-el Poder Ejecutivo Nacional se encontraba facultado para establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; y

-no correspondía declarar la invalidez del decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal de la Nación debiera expedirse respecto de resoluciones que denegaran la repetición de derechos de exportación abonados por aplicación del mencionado precepto respecto de destinaciones registradas a partir del 4/9/2018, fecha de entrada en vigencia del decreto en cuestión, y hasta el 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.

Sentado ello, el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales explicó que el decreto 793/2018 modificó el régimen establecido por el decreto 316/2016.

En este sentido, refirió que, aun cuando el legislador no dispuso una derogación expresa del decreto 361/2016, el universo de productos orgánicos, no se encontraban al margen de los efectos dispuestos en el decreto 793/2018 y sus modificatorios.

Al punto, recordó 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; resultando ello válido.

En este sentido, con cita de los Considerandos que antecedieron la parte resolutiva del decreto 793/2018, sostuvo que el cambio normativo dispuesto obedeció a razones económico - presupuestarias y que, así como en otro momento 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 NCM.

A mayor abundamiento, advirtió que lo analizado resultaba conteste con lo dispuesto por el decreto 852/2021, mediante el cual se dispuso fijar en 0% la alícuota del derecho de exportación para los productos que revistieran 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% en la alícuota aplicable.

Concluyó -al respecto- que, con anterioridad al dictado del decreto 852/2021, los productos orgánicos no contaban con la alícuota del 0% de derechos de exportación; encontrándose la posición arancelaria involucrada en el permiso de embarque objeto de discusión en autos, en la reducción prevista en su artículo 2°.

Finalmente, recordó la indiscutible facultad del Poder Ejecutivo de derogar una norma anterior por otra posterior de igual jerarquía, sin que el uso de tal prerrogativa configurase -como regla- cuestión constitucional alguna; así como el hecho que a nadie le asiste un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos ni a su inalterabilidad.

II.- Que disconforme con lo resuelto, con fecha 24/01/2023, interpuso recurso de apelación Special Grains SA, expresando agravios el 25/01/2023, los que fueron contestados por la contraria el 3/04/2023.

Tras referir los antecedentes del caso, en consonancia con las argumentaciones oportunamente vertidas al tiempo de impugnar tanto en sede administrativa como por ante el Tribunal Fiscal de la Nación la liquidación manual practicada por el servicio aduanero, la exportadora sostuvo:

*que, al fin de alentar la producción de bienes que revistieran y acreditaran el carácter de “orgánicos”, el Congreso Nacional dictó la ley 25.127;

*que, a través del régimen especial, creado a través del artículo 1° del decreto 361/2016, la exportación para consumo de los productos o mercaderías que acreditaran debidamente tal característica de orgánicos, abonarían un arancel del 0% en concepto de derechos de exportación, con independencia de la posición arancelaria de la NCM en la cual clasificaran;

*que se encontraba acreditado y reconocido el carácter orgánico del producto exportado y fiscalizado, conforme lo normado por el artículo 1 del decreto 361/2016;

*que por el decreto 793/2018, sin derogar expresamente el régimen especial de orgánico, estableció por su artículo 1°, hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% para las exportaciones a consumo de las posiciones arancelarias comprendidas en la NCM, con los topes previstos en su artículo 2°;

*que por el pronunciamiento apelado, pese a reconocer que el decreto 793/2018 y sus modificatorios no derogó expresamente el régimen especial previsto en el decreto 361/2016, consideró que se verificó una derogación tácita; conclusión que resultaba -en su entendimiento- infundada, ilegítima y contraria a derecho;

*que el régimen especial orgánico, no resultaba incompatible con el régimen general establecido para productos convencionales; de modo que no se verificaba la condición exigida para que pudiera tenerse tácitamente derogado;

*que por el pronunciamiento recurrido se habría omitido explicar las razones por las cuales el régimen especial contemplado en el decreto 361/2016 resultaría incompatible con el decreto 793/2018,

*que los productos orgánicos clasificaban en exactamente las mismas posiciones arancelarias que los productos convencionales (no orgánicos), razón por la cual jamás la posición arancelaria en la que dichos productos orgánicos clasificasen resultó ser relevante para que tales productos se hicieran acreedores a la alícuota del 0% establecida por el régimen especial establecido por decreto 361/2016; resultando al

efecto determinante su condición de orgánico más no la posición arancelaria;

*que resultaba perfectamente válido y compatible que al producto que acreditara legalmente su carácter de orgánico se le aplicara un arancel del 0% tal como lo estipulaba el régimen especial bajo referencia y a otro producto, que no lo acreditara, un 12% conforme el régimen general;

*que conforme los buscadores normativos del Estado (vgr. Infoleg) y privados (vgr. Tarifar), luego de la entrada en vigencia del decreto 793/2018, el artículo 1° del decreto 361/2016, que regulaba el régimen especial orgánico, continuaba plenamente vigente;

*que lo decidido por la resolución apelada atentaba contra la seguridad jurídica;

*el carácter restrictivo con el que debían ser evaluadas las derogaciones tácitas. Al respecto, citó distintos precedentes jurisprudenciales que, en su consideración, avalarían su postura.

*que el Tribunal Fiscal de la Nación no habría tenido presente que el decreto 793/2018, para aplicar la alícuota del 12% con sus topes, hacía exclusiva mención a posiciones arancelarias, en la que se ubicaban los productos convencionales, sin hacer referencia a los productos que revistieran características y/o condiciones de orgánicos y que así lo acreditaran;

*la compatibilidad del régimen especial con el general tras la modificación introducida por el decreto 793/2018; y

*que las previsiones del decreto 793/2018 no alcanzaron al régimen establecido por el artículo 1° del decreto 361/2016, esto es, para los productos que reunieran y acreditaran características orgánicas, para los cuales jamás resultó relevante la posición arancelaria en la que clasificaban para gozar de la exención tributaria, dado que lo importante era acreditar la condición de orgánico del producto para acceder a la exención allí prevista.

A continuación, citó distintos precedentes que sostendrían su tesitura.

A lo dicho, agregó que la postura de la autoridad aduanera de requerir y/o exigir, en cada exportación de producto orgánico realizada -y luego de la entrada en vigencia del decreto 793/2018- la presentación del

certificado de producto orgánico avalado por una autoridad nacional autorizada, documento oficial especialmente provisto a los fines de que se otorgara el arancel del 0% de derechos de exportación, conforme lo dispone el artículo 1° del decreto 361/2016, daba -por un lado- cuenta que el régimen especial de orgánico continuaba vigente, no siendo incompatible con el rector para el producto convencional, y -por otro- que al producto orgánico legalmente acreditado, le correspondía abonar un arancel diferenciado del 0%.

Luego, explicó que el decreto 852/2021, que entró en vigencia con posterioridad a haber sido registrado el permiso de embarque involucrado en autos, mencionado por el Tribunal Fiscal de la Nación, en nada modificaba la situación, encontrándose demostrado que no existía incompatibilidad alguna entre los regímenes, que continúan coexistiendo.

Alegó que, de convalidarse la liquidación manual practicada por el servicio aduanero, se produciría un enriquecimiento sin causa a su favor, cercenándose el principio de legalidad previsto en el artículo 19 de la Constitución Nacional, así como también su derecho de propiedad, consagrado en el artículo 17 de la Constitución Nacional, y el de seguridad jurídica.

Finalmente, en consonancia con postulaciones formuladas tanto en sede administrativa como por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, debidamente referidas, pidió, en lo que respecta a las condiciones en las que debería disponerse la devolución de las sumas, a su entender, indebidamente abonadas, que se ordenara el pago de los pesos argentinos equivalentes a los dólares estadounidenses reclamados al tipo de cambio vigente al día anterior al efectivo pago, con más los intereses correspondientes.

Al respecto, requirió que el Tribunal se apartara del criterio resultante del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictado en autos “*Cencosud”*, cuyo seguimiento, atento a las condiciones inflacionarias imperantes, determinaría un evidente enriquecimiento sin causa a favor del Fisco Nacional.

En este sentido, añadió que de no disponerse la devolución en los términos reclamados recibiría un importe notoriamente devaluado del que se vio obligado a afrontar producto de, a su entender, la indebida exigencia del servicio aduanero.

Asimismo, advirtió que, aun cuando el Fisco Nacional se lo impidiera y no obstante lo normado por el artículo 20 de la ley 23.905, le hubiera convenido abonar los tributos en cuestión en dólares estadounidenses y así resguardar el poder adquisitivo de la erogación que efectuara.

Por lo expuesto, Special Grains SA solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se hiciera lugar al pedido de repetición que intentara.

III.- Que asimismo, ´con fecha 16/02/2023 interpuso recurso de apelación la AFIP - DGA, expresando agravios en la misma fecha, los que no fueron replicados por la actora.

Cuestionó únicamente el modo en que fueron distribuidas las costas del proceso.

Manifestó que, en la especie, correspondía estar a lo así previsto en el artículo 68, primera parte, del CPCCN.

Puso de resalto que resultó vencedora en el pleito y que por el pronunciamiento recurrido no se justificó el apartamiento del lineamiento general que determina que las costas sean soportadas por el vencido.

Tildó de infundado y arbitrario lo decidido en lo que al punto refiere.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, avalaría su postura.

En función de lo expuesto, el Fisco Nacional peticionó que se revocara parcialmente el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, se dispusiera que las costas del proceso quedaran, en su totalidad, a cargo de la exportadora.

IV.- Que, en este contexto, cuadra delimitar la cuestión debatida en autos, que se centra en determinar si se ajusta a derecho la resolución AD CAMP n° 65/2022.

A la luz de lo que se decida al respecto, determinará la procedencia -o no- del pedido de devolución de las sumas abonadas por tal motivo por Special Grains SA.

V.- Que, sentado ello, a efectos de una mejor compresión de la cuestión antes delimitada, conviene referir que por decreto 361/2016, publicado en el Boletín Oficial el 1/2/2016, en cuanto aquí importa, se fijó una alícuota del 0% en concepto de derecho de exportación para los productos que revistieran la condición de orgánico, conforme la legislación

nacional y que contaran al efecto con la correspondiente documentación oficial que así lo acreditara.

Al respecto, destáquese -siempre en lo que al caso atañe- que, en los Considerandos que anteceden la parte resolutiva de dicho precepto normativo se hizo alusión:

-a que el Estado Nacional habría iniciado la implementación de medidas efectivas tendientes a revertir los indicadores negativos de la economía nacional, mediante acciones concretas destinadas a superar la crisis que atravesaba el sector agropecuario; entre las cuales, eliminar las trabas y restricciones que limitaran la plena capacidad de desarrollo de todo el sector, teniendo como meta el aumento de las superficies sembradas, así como el fortalecimiento de la producción de cereales, de las economías regionales, y de todos los mercados agropecuarios en general;

-a que por la ley 25.127, su reglamentación y normas complementarias, se establecieron las pautas relacionadas a productos orgánicos, señalando asimismo que la por ese entonces Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos promovería la producción agropecuaria, ecológica, biológica y orgánica en todo el país;

-a que la producción orgánica tenía por objetivo principal la elaboración de alimentos de calidad, mediante la aplicación de técnicas y utilización de insumos que aseguraran la preservación del medio ambiente, garantizando la sustentabilidad del sistema productivo;

-a que la demanda de productos orgánicos representaba un mercado con alto potencial de desarrollo nacional, encontrándose además en continua expansión a nivel internacional; y

-a que resultaba conveniente dictar medidas que propiciaran un incentivo para exportar productos de tipo orgánicos, en tanto generarían asimismo una mayor producción de mercaderías con valor agregado.

Asimismo, refiérase que, mediante el decreto 1126/2017, publicado en el Boletín Oficial el 2/1/2018, se aprobó la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) ajustada a la VI Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (conf. su artículo 1°); y se mantuvo la alícuota del derecho de exportación del 0% establecida por el decreto 133/2015 y sus modificaciones y por el decreto 361/2016, con

#38178643#393254121#20231127232105519

ciertas excepciones que se detallaban en su Anexo XIII (conf. su artículo 11).

Luego, por decreto 793/2018, publicado en el Boletín Oficial el 4/9/2018, en lo que al caso importa, haciendo alusión a un nuevo contexto económico, el Poder Ejecutivo Nacional, con referencia al artículo 755 del Código Aduanero, aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación previstas en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional, fijó hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM; y, asimismo, estableció que dicho tributo no podría exceder los cuatro pesos por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según correspondiera (conf. esp. los artículos 1° y 2° de la norma bajo referencia).

En caso que la mercadería en cuestión ya se encontrara alcanzada por algún tributo de exportación, el gravamen bajo referencia se adicionaría a los que ya se estuviesen exigiendo (conf. esp. artículo 4° del decreto 793/2018).

Según resulta de los Considerandos que anteceden la parte resolutiva del decreto 793/2018, con su dictado, se resaltó:

-la clara intención del Congreso Nacional de dotar Poder Ejecutivo Nacional de herramientas que le permitieran adoptar, en forma ágil, medidas de política económica para ejecutar, entre otros objetivos, la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior, estabilizar los precios internos y atender las necesidades de las finanzas públicas;

-que, con base en la facultad que se acaba de referir, el Poder Ejecutivo Nacional habría dictado los decretos 1243/2011, 429/2012, 526/2012, 13372015, 160/2015, 349/2016, 361/2016, 1025/2017 y 487/2018, por medio de los cuales se fijaron derechos de exportación aplicables a diversas mercaderías;

-que mediante los decretos mencionados en el párrafo anterior, dictados a partir de diciembre de 2015, se redujo al 0% la alícuota aplicable para una gran cantidad de posiciones arancelarias;

-que en uso de las mismas facultades se dictaron, entre otros, los decretos 1343/2016, 265/2018 y 757/2018, por medio de los cuales se

estableció un mecanismo de reducción mensual del derecho de exportación aplicable al complejo sojero;

-que, entre otras disposiciones, a través del artículo 11 del decreto 1126/2017 y sus modificatorios, se fijaron las alícuotas del derecho de exportación para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM detalladas en el Anexo XIII de dicha norma;

-que, por medio de las leyes 27.428 -modificatoria de la ley 25.917-, 27.429, 27.430 y 27.431, se establecieron pautas, límites y lineamientos en materia fiscal y regulatoria para asegurar la convergencia fiscal, una política tributaria eficiente y la reducción paulatina de la carga tributaria; y

-que el nuevo contexto internacional, la necesidad de acelerar la consolidación fiscal, y las recientes alteraciones cambiarias y su efecto en los precios internos hacían necesario modificar transitoriamente los niveles de derechos de exportación.

Luego, por decreto 230/2020, publicado en el Boletín Oficial el 5/3/2020, haciendo alusión a las facultades conferidas por el artículo 755 del Código Aduanero y al artículo 52 de la ley 27.541, el Poder Ejecutivo Nacional fijó -conforme la planilla adjunta como Anexo I- la alícuota de los derechos de exportación correspondientes para las mercaderías comprendidas en las posiciones de la NCM allí consignadas.

Según resulta de los Considerandos que anteceden la parte resolutiva del mentado precepto, al fin de su dictado se tuvo en cuenta:

-que resultaba fundamental establecer políticas inclusivas de la actividad exportadora de las economías regionales que mejoraran su desempeño y que incrementaran la competitividad de la exportación de bienes y servicios a medida que mayor fuera su valor agregado;

-que, correspondía derogar el decreto 847/2019 que establecía la desgravación del derecho de exportación a las operaciones de exportación de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM detalladas en su Anexo I;

-que resultaba imprescindible mejorar los ingresos fiscales en un contexto económico de endeudamiento, alta inflación, recesión creciente, desempleo generalizado y emergencia alimentaria; y

-que devenía necesario modificar transitoriamente las alícuotas de los derechos de exportación para determinadas posiciones arancelarias de la NCM que formaban parte de la cadena agroalimentaria.

Finalmente, cuadra reseñar que por decreto 852/2021, publicado en el Boletín Oficial el 15/12/2021, en cuanto aquí interesa, se fijó en el 0% la alícuota del derecho de exportación para los productos que revistieran la condición de ecológicos, biológicos u orgánicos, debidamente certificados y autorizados por el organismo competente, en los términos de la ley 25.127, su reglamentación y sus normas complementarias, a cuyos efectos se requería la presentación del Certificado de Empresa Certificadora, autorizada por el SENASA, con excepción de aquellos que se encontraran comprendidos en el artículo 2° del precepto bajo referencia.

Según resulta de los Considerandos que anteceden su parte resolutiva, tal decisión se adoptó teniendo en cuenta:

-que mediante la ley 25.127, su decreto reglamentario 97/2001, su modificatorio y sus normas complementarias, se establecieron las disposiciones aplicables a la producción ecológica, biológica u orgánica, y se propició un manejo racional de los recursos naturales;

-que la referida ley estableció la promoción de la producción ecológica, biológica y orgánica en todo el país;

-que mediante el artículo 52 de la ley 27.541 y sus modificaciones se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a fijar derechos de exportación, hasta el 31/12/2021;

-que desde la publicación de la mencionada ley 27.541 el Poder Ejecutivo Nacional fue dictando diversas normas en las que se procuró reducir la alícuota del derecho de exportación, con especial atención en la generación de valor agregado en el país;

-que la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, declarada mediante dicha ley, ha generado un particular impacto en las diversas actividades productivas y, en especial, en la producción orgánica;

-que mediante el decreto 230/2020 se fijaron alícuotas de derechos de exportación para diferentes mercaderías, en su mayoría de origen

agroindustrial, y se incluyeron determinadas posiciones arancelarias de la NCM referidas a ciertos productos industriales;

-que de conformidad con lo establecido por el decreto 789/2020 se fijaron las alícuotas de los derechos de exportación para otras mercaderías, en su mayoría de origen industrial y se corrigieron ciertas asimetrías de alícuotas preexistentes;

-que la producción orgánica implicaba la elaboración de alimentos diferenciados mediante la aplicación de técnicas y prácticas tendientes a la preservación del ambiente y la sustentabilidad de los sistemas productivos;

-que el citado modo de producir generaba una mayor utilización de mano de obra respecto de la producción convencional, el restablecimiento de los suelos y una alternativa válida para un país que buscaba ampliar su oferta exportable de alimentos diferenciados;

-que la demanda de alimentos orgánicos representaba un mercado con alto potencial de desarrollo a nivel nacional y se encontraba en crecimiento a nivel internacional;

-que resultaba conveniente, en consecuencia, incentivar la producción y exportación de alimentos diferenciados por su modo de producir, acorde al criterio de fomentar mayor producción de alimentos con valor agregado;

-que devenía necesario modificar las alícuotas de los derechos de exportación para los productos que revistieran la condición de ecológicos, biológicos u orgánicos comprendidos en determinadas posiciones arancelarias de la NCM; y

-que, conforme lo antes expuesto, resultaba procedente reducir al 0% las alícuotas del derecho de exportación para aquellos productos que no afectaran a la sostenibilidad fiscal, cumpliendo con lo acordado en la ley 27.591 y, por otro lado, para los productos de carácter ecológico, biológico u orgánico sujetos a precios internacionales y con alícuotas más elevadas, corresponde disponer una rebaja en el nivel del tributo aplicable.

VI.- Que precisada la cuestión debatida y el alcance de las normas involucradas en autos, cuadra advertir que según resulta de los Considerandos del decreto 793/2018, fueron alcanzados expresamente

los casos de mercaderías que contaban, a la fecha de su dictado, con alícuota del 0%; entre ellos, aquéllas normadas por el decreto 361/2016.

Así las cosas, de la simple lectura del decreto 793/2018 se advierte que ha sido clara la intención de incluir los productos orgánicos. En efecto, su artículo 1° textualmente hace alusión a “todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM”.

Por tanto, mal puede considerarse que el universo de productos orgánicos se encontrara al margen de las previsiones del decreto 793/2018 y sus modificatorios; máxime en tanto y en cuanto dicho precepto no ha formulado distinción, exclusión o tan siquiera aclaración alguna que permita interpretar que determinados productos (en el caso, los “orgánicos”) quedaban marginados de sus alcances.

De este modo, ha de considerarse que con el dictado del decreto 793/2018 se estableció un derecho de exportación aplicable a todas las mercaderías y posiciones arancelarias de la NCM, medida que habría sido adoptada atento al importante cambio en las condiciones económicas del país ocurrido desde el dictado de los decretos allí mencionados y la situación imperante a la fecha de la adopción de la medida.

En tales condiciones, cabe concluir que, con el dictado del decreto 793/2018, fueron modificadas -transitoriamente y hasta la fecha límite allí establecida- las alícuotas establecidas en el decreto 361/2016 para productos como los involucrados en la operatoria fiscalizada, siendo posteriormente sostenidas por el decreto 230/2020.

VII.- Por tanto, por aplicación al caso de los lineamientos hasta aquí expuestos, el Tribunal considera que, al dictar la resolución 65/2022 el servicio aduanero actuó conforme al ordenamiento vigente al tiempo de los hechos; dado que, al 15/11/2019, momento del registro de la operación fiscalizada, las exportaciones de productos orgánicos como el involucrado en autos debían tributar una alícuota del 12% en concepto de derechos de exportación, según lo establecido en los decretos 793/2018.

La interpretación precedentemente efectuada resulta adecuada y confirmada, asimismo, a través de lo dispuesto en el decreto 852/2021, mediante el cual se dispuso fijar en 0% la alícuota del derecho de exportación para los productos que revistieran la condición de orgánicos, lo que demuestra de manera concluyente que, dichos productos, con



#38178643#393254121#20231127232105519

anterioridad al dictado del mismo no contaban con la alícuota del 0% de derechos de exportación.

Así las cosas, se concluye que el derecho de exportación dispuesto según el decreto 793/2018, resulta aplicable a todas las mercaderías que se clasificaran en la posición arancelaria “1201.90.00.190C”, sean orgánicas o no; debiendo aclararse que recién con el dictado del decreto 852/2021 se puede entender que la alícuota de las mercaderías que revistieran la condición de orgánicas y clasificaran en las posiciones arancelarias específicamente allí señaladas, volverían a encontrarse gravadas al 0%.

De sostenerse otro entendimiento, se contrariaría el texto de la norma, su contexto, así como las finalidades que impusieron su dictado -tal como resulta de sus Considerandos-, vulnerando principios elementales que imponen una discreta y razonable interpretación y entendimiento contextual de la normativa bajo análisis, cuya secuencia temporal permite verificar la adopción de distintas y sucesivas decisiones, respecto de los derechos de exportación aplicables a los productos de que aquí se trata.

A esta altura cuadra recordar -por un lado- que las normas deben ser interpretadas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (conf. CSJN, *Fallos* 296:372; 297:142; 300:1080); y -por otro- que la inteligencia de las leyes debe efectuarse procurando no sólo la armonización de sus preceptos sino también su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico (conf. CSJN, *Fallos* 287:79; 288:416 y 308:1118, entre otros).

A mayor abundamiento, téngase presente el principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (conf. CSJN, *Fallos*: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre muchos otros), quien -por caso- podría haber fijado un derecho de exportación especial para los productos orgánicos y, sin embargo, no lo hizo, por manera que en modo alguno cabe extraer de la secuencia normativa analizada una conclusión distinta que la ya alcanzada.

VIII.- Que por lo demás, a todo evento, cabe señalar que no existe, propiamente, un derecho adquirido por parte de la exportadora al mantenimiento de un determinado régimen jurídico, de modo que tampoco se vería afectado su derecho de propiedad por tal motivo, ya que nunca se le garantizó que no se dispondría impondría variación alguna en los aranceles en disputa (salvedad hecha, claro está, de aquella vigente y aplicable al momento de oficialización de la importación, que por cierto no registra variación alguna), y tanto más considerando la excepcionalidad de la medida y los fines en virtud de los cuales se impusieron transitoriamente los derechos de exportación adicionales.

En efecto, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellas (conf. CSJN, *Fallos* 267:247 y 278:108; entre tantos otros).

Por tanto, claramente la exportadora no podría pretender que se mantuviera a su respecto la reducción de alícuota en las operaciones de exportación y no se rigiera por las previsiones del decreto 793/2018, aunque sus productos acreditaran la condición de “orgánicos”; dado que, como se ha visto y resulta con absoluta claridad del análisis efectuado, tal tributo pasó a quedar determinado en función de su inclusión en determinadas posiciones arancelarias.

IX.- Que a mayor abundamiento, ha de precisarse que:

-la jurisprudencia citada en el recurso bajo tratamiento, no resulta aplicable al presente caso, toda vez que, en los precedentes citados, se encontraban en pugna dos normas de distinta jerarquía (vgr. la resolución ME 160/2002 y el decreto 509/2007), mientras que -en la especie- por el decreto 361/2016 se fijaron derechos a una alícuota del 0% y una norma de igual jerarquía como lo es del decreto 793/2018 determinó, posteriormente, una alícuota superior y adicional; y

-más allá de cualquier otra consideración jurídica, adviértase que carecen de relevancia las resoluciones administrativas acompañadas por la exportadora (que darían cuenta de la admisión en sede aduanera de pedidos de devolución de derechos de exportación de un producto orgánico), dado que aparte de tratarse de actos de alcance singular que involucran a sujetos distintos, tampoco resulta que refieran a supuestos

de hecho y normativa aplicable, idénticos a los que individualizan el caso aqui ventilado.

X.- Que sin perjuicio de las salvedades propias de cada caso, en igual sentido, se ha pronunciado esta Sala, en autos 25.587/2023 *"Special Grains SA (TF 105999930-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 12/10/2023; en autos 57.431/2022 *"Soyapampa SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 17/3/2023 y en autos 26.760/2023 "*Agronegocios Jewell SA - TF 42159166/21) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 15/9/2023; así como también la Sala I del Fuero en autos 30.175/2023 *"Special Grains SA (TF - 98728173-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 24/10/2023 y su cita.

XI.- Que en función de lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar la pretensión recursiva seguida por Special Grains SA y, en consecuencia, confirmar -en cuanto fue motivo de sus agravios- el pronunciamiento dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, que convalidó la resolución AD CAMP 65/2022, que denegara en sede aduanera el pedido de devolución de las sumas abonadas producto de la liquidación manual "19 008 LMAN 046034X".

XII.- Que, decidido ello, corresponde expedirse en lo concerniente a las costas relativas a la actuación desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, aspecto del pronunciamiento dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación cuestionado por la AFIP - DGA.

Al respecto, en atención al resultado final del pleito y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por la actividad desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación sean soportadas por la exportadora, vencida (conf. artículo 1163 del Código Aduanero).

Por ello, se revoca -en cuanto fue motivo de agravio del Fisco Nacional- la resolución del 26/12/2022 dictada por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se dispone que las costas relativas a dicha instancia han de ser soportadas -en su totalidad- por Special Grains SA.

XIII.- Que finalmente, en consonancia con lo que se acaba de decidir, en atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia,

corresponde que las costas relativas a esta instancia judicial, sean también soportadas por Special Grains SA, vencida (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) desestimar la apelación deducida por Special Grains SA y, en consecuencia, confirmar -en cuanto fue motivo de sus agravios- el pronunciamiento del 26/12/2022 dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, que convalidó la resolución AD CAMP 65/2022, que denegara en sede aduanera el pedido de devolución de las sumas abonadas producto de la liquidación manual “19 008 LMAN 046034X”; 2º) admitir el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional y, en consecuencia, modificar -en parte- el pronunciamiento del 26/12/2022, disponiendo que las costas relativas a la actuación desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sean soportadas -en su totalidad- por Special Grains SA; y 3°) imponer las costas vinculadas a la actividad desplegada por ante esta instancia judicial a cargo de Special Grains SA.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 28/11/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38178643#393254121#20231127232105519