Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 3 de Marzo de 2022

Vistos los autos: "Biocardales SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que el recurso extraordinario es inadmisible (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se lo desestima. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

DISI-//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando:

Que esta Corte comparte los términos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



Recurso extraordinario interpuesto por la **Dirección General de Aduanas,** representada por el **Dr. Héctor Brandi.**

Traslado contestado por **Biocardales SA,** representada por el **Dr. Alberto Antonio López,** con el patrocionio letrado del **Dr. Hernán Cancellieri.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**

Ministerio Público

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

La Dirección General de Aduanas (DGA, en adelante) mediante el cargo FE 62/08, confirmado por la resolución (AD CAMP) 258/10, exigió a Biocardales S.A. el pago de US$ 708,75, más los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero, en concepto de derechos de exportación relacionados con la destinación 07008EC01005230E.

El reclamo efectuado por el organismo tuvo fundamento en que la alícuota del 5% prevista en la resolución 160/02 del Ministerio de Economía (ME) conforme a la cual la sociedad había declarado y abonado el tributo, había sido derogada por el decreto 509/07 del Poder Ejecutivo Nacional que estableció para la mercadería exportada un arancel mayor, por lo que el contribuyente debía abonar la diferencia.

Biocardales S.A. impugnó dichos actos de acuerdo a los mecanismos previstos en el Código Aduanero.

A fs. 90/92, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV) revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había confirmado la resolución (AD CAMP) 258/10 de la Dirección General de Aduanas.

En cuanto al fondo del asunto, la alzada, luego de reconocer la facultad que poseía la autoridad de contralor para revisar las actuaciones una vez concluida su tramitación,

sostuvo que la resolución del presente caso involucraba "*el pago efectuado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria*", por lo que resultaba aplicable "*la doctrina del efecto liberatorio del pago establecida por la Corte en la sentencia registrada en Fallos: 284:232*".

Afirmó que el Sistema Informático María (SIM) era quien le había permitido al contribuyente aplicar a las destinaciones en trato la alícuota del 5% y, por lo tanto, la sociedad pudo razonablemente considerarse liberada de su obligación al haber efectuado el ingreso acorde a lo dispuesto por el citado sistema informático.

Por otro lado, sostuvo que, aun mediando error de la administración en la percepción de un impuesto, aquél no podría ser invocado por el Estado para exigir un nuevo pago ya que no es función de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir al Estado por el descuido o ineficacia en la percepción de la renta.

Finalmente y a modo de conclusión expresó que "*la circunstancia de que el SIM hubiera liquidado esa alícuota (5%) en el lapso en el que se perfeccionaron las exportaciones involucradas en la causa, impedía a la Aduana formular el reclamo de la diferencia tributaria…*" (v. fs. 91 vta.).

-II-

Disconforme con tal pronunciamiento, la AFIP-DGA dedujo el recurso extraordinario de fs. 93/105, que fue concedido por la cuestión federal planteada y denegado por las causales de arbitrariedad y gravedad institucional (v. fs. 120).



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

Sostuvo que el decreto 509/07 se encontraba vigente al momento en que fueron perfeccionadas las exportaciones involucradas en autos, por lo que el contribuyente debió liquidar y abonar los derechos de exportación conforme a la alícuota allí prevista.

En este sentido, agregó que el citado decreto previó una nueva alícuota para la mercadería documentada en los permisos de embarque involucrados en el *sub examine*, lo que implicó una tácita derogación de la resolución (ME) 160/02.

Agregó que, al encontrarse en vigencia el decreto 509/07 a la fecha del cierre de la venta, la firma abonó un importe menor al debido, circunstancia que, a juicio del ente recaudador, torna viable el cargo formulado por la diferencia.

Por último, indicó que la DGA posee la facultad para realizar cargos suplementarios aun cuando, tal como ocurrió en el presente proceso, el SIM hubiese liquidado un arancel incorrecto.

-III-

Considero que el recurso extraordinario deducido resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ella (art. 14, inc. 3° de la ley 48).

Por otra parte, corresponde recordar que en la tarea de establecer el correcto sentido de las normas de naturaleza federal, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones de las partes ni del tribunal apelado, sino que le incumbe realizar "una declaratoria sobre el punto" (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

Liminarmente, creo oportuno señalar que no ha sido objeto de debate que:

. El 28 de mayo de 2.007, Biocardales S.A. cerró una exportación de 21 toneladas de semillas de lino orgánico y presentó ante la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos la correspondiente "Declaración Jurada de Venta al Exterior" (DJVE) 00056541;

. El SIM, en el momento en que el actor concertó la venta al exterior, permitía a los exportadores de productos orgánicos validar la opción "Expo-Organicotxt" y liquidar los derechos de exportación con la alícuota del 5% prevista para ese tipo de productos en la resolución (ME) 160/02;

. Conforme a ello, Biocardales S.A. oficializó en el SIM la DJVE presentada en la mencionada Secretaría (el sistema le asignó el número 07008DJVE000013) y abonó la suma correspondiente a la gabela calculada de acuerdo a aquella alícuota;

. A través del acto impugnado, la DGA reclama a la sociedad la suma de US$ 708,75 más intereses, al entender que la alícuota del 5% había sido derogada por el decreto 509/07 que



estableció para la mercadería exportada un derecho de exportación mayor, por lo que el contribuyente debía abonar esa diferencia.

-V-

Sentado lo anterior, considero que, para dilucidar la controversia en los términos en los que se encuentra planteada requiere el estudio de los siguientes aspectos, en este orden:

-determinar cuál era la alícuota vigente de los derechos de exportación, al momento de concertarse la venta, correspondientes a la destinación 07008EC01005230E;

-si el pago de la suma liquidada por el SIM como consecuencia de la oficialización de la DJVE 07008DJVE000013 efectuado por Biocardales S.A. tuvo efecto liberatorio respecto de su obligación tributaria;

-si, finalmente, el posterior ajuste realizado por el Fisco vulnera el art. 793 del Código Aduanero.

-VI-

Antes de pronunciarme sobre el fondo del asunto, considero pertinente efectuar una breve reseña de las disposiciones normativas involucradas en la solución del presente proceso, cuya constitucionalidad no ha sido objeto de debate.

En primer lugar, el art. 5° de la resolución (ME) 160/02 estableció "*un derecho de exportación del 5% para*

aquellos productos que tengan la condición de orgánico y que presenten el certificado de empresa certificadora…".

Tal como ha sido señalado, la actora, que en la operación observada por la DGA exportó semillas de lino orgánicas, declaró y abonó los derechos de exportación de acuerdo a la alícuota prevista en tal disposición.

En segundo término, el art. 16 del decreto 509/07, en el que la DGA sustenta su postura, fijó nuevos derechos de exportación para aquellas posiciones arancelarias indicadas en su anexo XIV. Dentro de ellas, se encontraba la posición arancelaria correspondiente a la mercadería objeto de autos, para la cual se estableció una alícuota del 23,5%, sin efectuar distinción alguna entre productos orgánicos y los que no tengan tal condición.

-VII-

Sentado ello, considero que, tal como señalé, el primer punto a dilucidar estriba en determinar cuál era el derecho de exportación aplicable a la posición arancelaria correspondiente a la mercadería exportada por el actor, vigente al momento en que se concertó la venta.

En tal sentido, cabe destacar que la operación realizada por la actora se encuentra regulada por las previsiones de la ley 21.453, que establece que las ventas al exterior de los productos de origen agrícola que se indican en su planilla anexa quedarán sujetas a las normas que allí se establecen y que tales operaciones deberán ser registradas, mediante declaración jurada, ante la Autoridad de Aplicación, en



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

la forma que determine el Poder Ejecutivo Nacional (cfr. arts. 1° y 3°).

Por otro lado, en su art. 6° determina 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 me pertenece).

V.E ha sido clara al explicar que la ley 21.453 fue concebida para "… *fomentar la exportación de productos de origen agrícola mediante un sistema que -en lo que al caso interesa- 'facilite a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación' (confr. la nota de remisión al Poder Ejecutivo del proyecto respectivo)*", y que dicho precepto legal "*… estableció un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, permitiéndoles así prever al momento de convenir el negocio, la carga fiscal que debería satisfacerse por la exportación*" (Fallos: 320:2656, cons. 7° y 8°, subrayado agregado).

Tal como ha sido señalado, se encuentra fuera de debate en esta instancia que Biocardales S.A. concertó con su

comprador la venta se semillas de lino orgánico, cuyo tratamiento aduanero derivó en el presente pleito, el día **29 de mayo de 2.007.**

Por su parte, el decreto 509/07, en su art. 23 señala que "…*comenzará* ***a regir a partir del día siguiente al de su publicación*** *en el Boletín Oficial*" (el resaltado me pertenece), lo que aconteció **el 23 de mayo de 2.007** (v. Boletín Oficial N° 31161).

A raíz de lo expuesto, se desprende sin hesitación que en el momento en que quedó concertada la venta al exterior, el decreto 509/07 ya se encontraba en vigor, por lo que resultaba aplicable a la operación en crisis.

Llegados a este punto, debe analizarse, entonces, si el citado decreto, a partir de su entrada en vigencia, derogó el art. 5° de la tantas veces mencionada resolución (ME) 160/02 o si, por el contrario, subsistieron ambos ordenamientos, tal como lo afirma Biocardales S.A.

En mi opinión, 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.

Así lo creo pues, en primer lugar y tal como se desprende de sus considerandos, a través del decreto 509 el Poder Ejecutivo realizó los ajustes correspondientes en el ordenamiento jurídico nacional con el objeto de incorporar "el arancel externo común basado en la nomenclatura común del Mercosur" al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, que había sido aprobado por la resolución 70/06 del Grupo Mercado Común.



En este marco, su art. 16 fijó el derecho de exportación para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur consignadas en las tres planillas que forman parte del anexo XIV de la citada norma.

Ello implicó, en mi opinión, 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 otra parte, y en segundo lugar, cabe destacar que si el criterio que propone la actora fuera correcto, el legislador lo habría manifestado expresamente indicando que, vgr., las semillas de lino de condición orgánica tributarían una alícuota del 5%, tal como aconteció en otras situaciones. Así puede citarse, a modo de ejemplo, la posición arancelaria

1202.20.90, cuyos derechos de exportación fueron fijados en el 23.5% "excepto Maní confitería según Resolución ex SAGYP 12/99 que tributará un derecho de exportación del 13.5%". En el mismo sentido puede mencionarse la posición 1005.90.10 (maíz en grano) cuya alícuota es del 20% "excepto el maíz Pisingallo que tributará un derecho de exportación del 5%" y lo mismo acontece con una serie de mercaderías para las que fueron previstos derechos de exportación diferenciados en atención a determinadas características o condiciones.

Cabe recordar aquí el claro principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre muchos otros), quien podría haber fijado un derecho de exportación especial para los productos orgánicos, tal como lo estableció en las situaciones mencionadas en el párrafo anterior a modo de ejemplo, y, sin embargo, no lo hizo.

Corrobora lo expuesto el hecho de que, el 18 de septiembre de 2007, la resolución (ME) 184/07 haya restablecido "*la vigencia del derecho de exportación del cinco por ciento (5%) dispuesta por el art. 5° de la resolución 160 de fecha 5 de julio de 2002 del ex Ministerio de Economía*" (art. 3°).

Así entonces, estimo que, de conformidad a lo prescripto en el art. 6° de la ley 21.453, a la fecha en la que quedó concertada la venta al exterior, el tratamiento tributario aplicable a la mercadería exportada era el establecido por el decreto 509/07, que fijó un único derecho de exportación para aquella posición arancelaria sin efectuar distinción alguna entre productos orgánicos y no orgánicos.



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

-VIII-

Despejado, entonces, que el derecho de exportación en vigor al momento del cierre de la operación en trato era el fijado por el decreto 509/07, la siguiente cuestión a resolver radica en determinar si, no obstante ello, el pago efectuado por Biocardales S.A., de acuerdo a la alícuota no vigente establecida en la resolución (ME) 160/02, tiene aptitud para repeler la pretensión de cobro del Fisco, como lo afirmó el tribunal apelado.

Vale recordar que el *a quo* indicó que tratándose del abono de impuestos efectuados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria resultaba "aplicable la doctrina del efecto liberatorio del pago" (v. fs. 91).

A fin de resolver este punto, cabe señalar que el art. 787, inc. a), del Código Aduanero especifica que, en las condiciones allí previstas, la obligación tributaria aduanera se extingue por el "pago de lo debido" y art. 792 agrega que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere "inferior al debido".

Es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de exegesis de una norma es su letra y que cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas

por la norma (Fallos: 324:291, 1740 y 3143; 328:1774, entre muchos otros).

Sobre la base de este asentado criterio interpretativo, resulta evidente para mí que el pago solo extingue la obligación tributaria cuando el contribuyente ingresa el monto debido legalmente, por lo que aquél no posee efecto liberatorio cuando es menor al estipulado en la norma.

En este sentido, V.E. ha señalado que la doctrina del efecto liberatorio del pago en materia impositiva supone la efectiva satisfacción de un gravamen (Fallos: 251:7).

Ahora bien, en el presente caso, tal como ha sido señalado, el derecho de exportación debido por el sujeto pasivo era el establecido por el decreto 509/07.

Por lo tanto, y en atención a que Biocardales S.A. ingresó un monto inferior al estipulado legalmente, su pago no puede considerarse liberatorio, pues no extinguió la obligación tributaria que recaía en cabeza del contribuyente.

No obsta a ello el hecho de que el SIM le haya permitido a dicha sociedad validar la alícuota del 5% al momento de liquidar el impuesto, pues dicho sistema informático es una mera herramienta con la que cuentan los contribuyentes para liquidar y abonar los tributos, pero de ninguna manera sustituye, en caso de discordancia, ni mucho menos deroga la alícuota que resulta aplicable según la legislación vigente en tal momento. Tampoco puede invocarse, para liberarse de la obligación tributaria debida, la ignorancia respecto de la vigencia del decreto 509/07, toda vez que el art. 20 Código Civil (ley 340, vigente al momento de concertarse la exportación) destierra tal posibilidad.



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

A ello cabe agregar, que el contribuyente al advertir que el sistema liquidaba una alícuota incorrecta pudo realizar una liquidación manual o no validar esa opción.

Por lo expuesto, no comparto la afirmación del *a quo* en el sentido de que "*el contribuyente pudo razonablemnete considerarse liberado de su obligación al haber efectuado un ingreso acorde al sistema informático*", pues de acuerdo a los arts. 787, inc. a), y 792, el sujeto pasivo solo puede liberarse de su obligación con el pago del importe acorde al ordenamiento jurídico mas no al SIM.

-IX-

Por último, resta por analizar si, tal como sostuvo la actora, la modificación introducida por la DGA al SIM, el 10 de septiembre de 2.007, a partir de la cual los exportadores ya no podían validar la opción "Expo-Organicotxt", importó un cambio en la interpretación tributaria que había sostenido ese organismo desde la entrada vigencia del decreto 509/07, en violación al art. 793 del código aduanero.

En relación a ello, vale recordar que el art. 793, inc. 1°, del Código Aduanero establece que la determinación tributaria suplementaria a que pudiera dar lugar la aplicación del art. 792 antes mencionado "*no puede fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare la interpretación general, hasta entonces vigente, de*

conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado" (el subrayado me pertenece). El inciso siguiente expresa que "*la interpretación general de la legislación tributaria a que hace referencia el apartado 1 es la fijada, con carácter general, por el Poder Ejecutivo, por el Ministerio de Economía, por la Secretaría de Estado de Hacienda o por el Administrador General de Aduanas*".

Dicha norma encuentra sustento en la doctrina de V.E. según la cual los cambios de criterio impositivo, como principio, sólo han de regir para el futuro, preservando de los efectos que las modificaciones produzcan a las situaciones definitivas en que se encuentren los contribuyentes, a fin de no causar agravio al principio constitucional que protege el derecho de propiedad (arg. Fallos: 258:17; 268:446 y sus citas; 305:283, entre otros).

Sentado ello, entiendo que carece de sustento la defensa de la actora basada en que el acto impugnado vulnera las prescripciones del art. 793 del Código Aduanero, pues no invocó ni mencionó ninguna norma general interpretativa que haya existido en el momento en que liquidó y abonó los derechos de exportación, referida a la vigencia de la alícuota del 5%.

Así lo creo pues el hecho que el SIM haya posibilitado a los contribuyentes liquidar los derechos de exportación de acuerdo a esa alícuota, aun luego de la vigencia del decreto 509/07, no configura la "*interpretación general de carácter tributaria*" fijada por alguna de las autoridades enumeradas en el segundo párrafo del art. 793 del Código Aduanero, antes transcripto.



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

Por el contrario, la modificación efectuada por el servicio aduanero al SIM tuvo un carácter meramente operativo, con el fin de adecuar aquel sistema a los términos del decreto 509/07, mas no implicó un cambio de criterio impositivo atribuible al Administrador General de Aduana.

Cabe recordar que V.E., en el precedente de Fallos: 305:283 y con relación a normas similares ya contenidas en la Ley de Aduanas, dijo que si bien los cambios de criterios impositivos en materia aduanera -en principio- rigen para el futuro, ello no obsta a las facultades del organismo de revisar documentos cancelados y formular cargos cuando se den "errores de cálculos o liquidación", tal como –en mi parecer- aconteció en el sub examine.

-X-

En virtud de lo dicho, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de octubre de 2020.