República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-120798948-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 9 de Noviembre de 2022

Referencia: -SENTENCIA- EXPTE 31637-A GEAR SAAICFI

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dra. Cora M. Musso, Dr. Héctor H. Juárez y Dr. Juan Manuel Soria, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: “**GEAR SAAICFI c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”; Expte. Nro. 31.637-A**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que a fs. 23/42 la actora, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la **Resolución Nro. 348/2012 (AD ROSA)** dictada por el Administrador (I) de la Aduana de Rosario en el **expediente Nro. 13289-4208-2012 (originalmente SIGEA 13289-165-2011)**, mediante la cual se rechaza el procedimiento de impugnación impetrado por la firma **“Gear SAAICFI”** y se confirman los **cargos Nros. 10/2012** y **11/2012** formulados respecto de los **PE Nros**. **08 052 EC01 004583Y y 08 052 EC01 007310F.**

Analiza los antecedentes normativos, la situación de hecho planteada y los fundamentos de la resolución apelada, manifestando que la empresa desarrolla, entre otras actividades, la producción de cereales y oleaginosas que comercializa en el mercado internacional. Destaca que dicha comercialización de granos y oleaginosas, especialmente en los mercados externos, tiene características especiales que obligan a los vendedores y compradores a concertar sus operaciones con anticipación a las cosechas y señala que por ello, hace más de treinta años, se dictó la Ley 21.453 que justamente le otorgó al mercado agro exportador la seguridad jurídica que tutela la C.N, de conformidad con lo dispuesto por el art. 729 del C.A. Hace referencia a lo normado en la Ley 21.453 y alude a la jurisprudencia de la CSJN sentada en la causa “Tradigrain”. Sostiene que surge evidente que conforme el régimen establecido por la Ley 21.453 y el criterio sentado en la causa antes mencionada, las variaciones de derechos y demás cuestiones que pudieran producirse en fecha posterior a la fecha de registración de las DJVE no resultan aplicables a las exportaciones documentadas por un exportador al amparo del régimen establecido por la Ley 21.453, aun cuando la modificación en las alícuotas resultara más beneficiosa. Cuestiona los cambios generados por la Ley 26.351, así como que se pretenda su aplicación retroactiva, so pretexto de definir a esta última disposición legal como una norma “aclaratoria” de la Ley 21.453, cuando de su análisis resulta que se trata de una disposición que modifica el régimen anterior y como tal debe aplicarse para las futuras operaciones, dado que de lo contrario se estarían vulnerando derechos adquiridos de los exportadores tutelados por la Constitución Nacional. Alude a lo normado en los arts 1 º y 2° de la Ley 26.351 e indica que a partir del dictado de esta última, el exportador congela el régimen jurídico, la alícuota y la base imponible de sus operaciones de exportación con la registración de la venta mediante la DJVE, pero cuando se produce un incremento de la alícuota de los derechos de exportación entre el registro de la DJVE y la oficialización de los permisos de embarque, ese “congelamiento no opera para aquellos

exportadores que no acrediten que contaban con la mercadería a exportar (por “tenencia o adquisición” según los términos de la Ley) antes de que se produzca tal incremento. Cuestiona que el artículo 4º de la Ley 26.351 y el Decreto N° 764/08 establezcan la aplicación retroactiva de la Ley y considera que ello es claramente violatorio de derechos constitucionales. Indica que con fundamento en la aplicación retroactiva de las disposiciones de la Ley 26.351, la ONCCA dictó las Resoluciones l487/2008 y 1898/2008 por las cuales se informó a la Administración Federal de Ingresos Públicos cuáles fueron las DJVE registradas en los términos de la Ley 21.453 que no cumplían con los nuevos requisitos establecidos por la Ley 26.351, todo ello, al 9/11/2007, fecha en que se había producido un incremento de las alícuotas de los derechos de exportación en forma genérica para los productos de origen agropecuario. Refiere que las citadas Resoluciones de la ONCCA pretendieron determinar -a partir de un análisis parcializado de información sobre la mercadería en existencia para cada exportador-, cuáles DJVE registradas con anterioridad a1 9/11/2007, podían ser cumplidas con mercadería ya adquirida por los exportadores, y cuáles no, por cuanto para éstas últimas, se reclamaría a los titulares la diferencia entre la alícuota de derechos de exportación abonada y la mayor alícuota sobreviniente, resultante de aplicar retroactivamente el régimen de la Ley 26.351. Manifiesta que en lo que especialmente concierne a estas actuaciones, la firma Gear SAAICFI registró ante la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos en agosto de 2007, la **DJVE 61518 (08 052 DJVE 348 E)** -cuya copia se encuentra agregada a las actuaciones administrativas- declarando la venta, conforme a las disposiciones de la Ley 21.453, de una total de 3.500 toneladas de porotos de soja a ser embarcadas, con destino al exterior, durante los meses de mayo a julio de 2008 y a1 momento de registrarse dicha venta el poroto de soja, mercadería que se clasifica en la posición arancelaria SIM 1201.00.90.l90N, estaba gravada con el derecho de exportación del 27,5% fijado por la Resolución ME. N° 10/07, motivo por el cual en cumplimiento de las ventas antes mencionadas, se efectuaron las exportaciones documentadas en los **PE N° 08 052 EC0l 4583 Y** y **7310 F**, que motivaron los cargos cuestionados. Expresa que en los mentados permisos, se liquidó el derecho de exportación que correspondía pagar por la exportación de esta mercadería, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 6º de la Ley 21.453 y que en atención a que la DJVE citada fue incluida en el Anexo I de la Resolución ONCCA 1487/2008 (informada entre las DJVE de los exportadores que según el criterio de dicho organismo no acreditaban tenencia o adquisición antes del 9/11/07), la Aduana de Rosario formuló los cargos que dieron inicio a la presente controversia, reclamando la diferencia entre el derecho de exportación pagado en función de los permisos de embarque citados, y los que surgirían de aplicar la Resolución ME N° 125/2008 (derechos de exportación móviles).Alude que puntualmente, se le reclamó la diferencia entre la alícuota del 27,5% abonada y las alícuotas móviles resultantes de la Resolución 125/08; a saber: 41,09% para el PE 4583 Y y 47,2% para el PE 73 l0F en razón de las disposiciones de la Ley 26.351 y el Decreto N° 764/08, aplicadas retroactivamente a las DJVE en trato registradas en el año 2007. Arguye que no obstante el descargo presentado en sede administrativa en los términos del art. 1053, inc. -a), del Código Aduanero y las argumentaciones y pruebas allí aportadas, el Administrador de la Aduana de Rosario dictó la Resolución apelada rechazando la impugnación impetrada sin tratar ninguno de los argumentos vertidos en la impugnación, como así tampoco la prueba aportada sobre la tenencia y adquisición de la mercadería involucrada. Cuestiona que la Aduana se haya limitado a repetir las disposiciones de la Ley 26.351, su decreto reglamentario, y la Resolución ONCCA 1487/08, concluyendo que en virtud de tales normas correspondía confirmar los cargos impugnados. Funda su recurso solicitando la revocación de la resolución apelada invocando que: a) La aplicación retroactiva de la Ley 26.351, violenta derechos adquiridos, lo cual la torna inconstitucional, al igual que su decreto reglamentario, b) el reclamo de autos no puede prosperar, en virtud de que los derechos de exportación móviles que se pretendieran instaurar con la Resolución ME 125/08, resultaron confiscatorios e inconstitucionales y su aplicación no se ratificó por el Congreso de la Nación, motivo por el cual la mentada Resolución no tuvo vigencia y que c) la Resolución ONCCA 1487/08 no efectuó un análisis pormenorizado de la situación de hecho de cada exportador. Arguye que la firma poseía -por producción propia, tenencia y/o adquisición-, la soja necesaria para cumplir sus compromisos (exportación de los porotos de soja comprometidos mediante las DJVE de autos) con anterioridad a los incrementos arancelarios, lo cual invalida el reclamo de la mayor alícuota formulado en autos, con fundamento en la Ley 26.351. Hace referencia al principio de irretroactividad de la Ley y las excepciones legalmente establecidas, planteando que la Ley 26.351 es inconstitucional en cuanto dispone que es aplicable a exportaciones efectuadas en cumplimiento de DJVE registradas con anterioridad a la fecha de su dictado y que en consecuencia son también ilegítimas las pretensiones de la Aduana, desde que el reclamo del pago de diferencias de derechos de exportación desconoce los derechos de la exportadora adquiridos al registrar las DJVE en cuyo cumplimiento se efectuaron las exportaciones objeto de los cargos. Indica que la

inconstitucionalidad de la Ley 26.351 deriva en la invalidez de su decreto reglamentario, en cuanto prevé que las disposiciones de dicha ley son aplicables a las operaciones de ventas al exterior debidamente registradas en los términos de la Ley 21.453. Argumenta que es claro que la aplicación retroactiva de la Ley 26.351 resulta reñida con la Constitución Nacional y los Tratados con jerarquía constitucional que consagran la garantía de inviolabilidad de la propiedad y en cuanto a la Resolución 125/08 sostiene que adolece de graves vicios que afectan su constitucionalidad, en tanto resultan de la imposición por parte del Poder Ejecutivo de tributos reservados al Congreso de la Nación y que dado que las alícuotas resultantes de su implementación superan el 40%, son a todas luces confiscatorias. Alude que la Resolución N° 125/08 contiene la creación de un impuesto nacional en ejercicio de la competencia delegada en el art. 75 inc. 1 de la Constitución Nacional, que como tal debería haber sido fruto de una ley del Congreso y que dado que el derecho de exportación tiene naturaleza tributaria, corresponde aplicar a su análisis los mismos principios constitucionales que limitan el poder tributario del Estado. Sostiene que es sabido que todo tributo debe respetar los principios de legalidad (arts. 4, 9, 17, 19, 75, inc. 1 y 2, 76, 52 y 99 de la CN); no confiscatoriedad (art. 17 de la CN), igualdad (art. 16 de la CN), capacidad contributiva (arts. 4, 16 y 33 de la CN), razonabilidad (art. 28 de la CN) y seguridad jurídica (arts. 33 y 75 inc. 22 CN). Manifiesta que, es claro que la delegación propia está prohibida por la CN, salvo en materias determinadas de administración o emergencia pública -y con ciertas limitaciones-, quedando fuera la tributaria y que después de la reforma constitucional, el Poder Ejecutivo no puede establecer tributos ni legislar sobre ninguno de los elementos que lo integran y menos en materia tributaria se puede validar la subdelegación, por lo que el dictado de la Resolución N° 125/08 por parte del Ministerio de Economía es inconstitucional, por violar el principio de reserva en materia tributaria. Señala que la Resolución N° 125/08 no tuvo vigencia, al no haber sido ratificada por parte del Congreso de la Nación, y que por ello se la ha privado de validez. Manifiesta que desde que el Congreso ha rechazado la ratificación de la Resolución N° 125/08, debe interpretarse que la misma no pudo tener vigencia desde su dictado, por lo que aun cuando se entendiera de aplicación a la DJVE de autos las previsiones de la Ley 26.351, no corresponde la aplicación de las alícuotas móviles que pretendieron ser establecidas por la mentada Resolución N° 125/08. Plantea asimismo que la Resolución ONCCA 1487/08 en la que se incluyeron las DJVE de autos (Anexo 1) -dictada por causa y con fundamentos en la Ley 26.351 y su decreto reglamentario (Dto. 764/2008)- resulta ilegítima en tanto se encuentra viciada en el objeto y la causa, siendo ello motivo suficiente para revocar la resolución apelada. Sostiene que la Resolución ONCCA N° 1487/2008 también resulta inválida en cuanto a sus conclusiones respecto de la tenencia y adquisición de mercadería de la firma para cubrir sus compromisos derivados de la DJVE de autos y que por ello posee vicios insanables en la causa y el objeto, tornándola nula de nulidad absoluta, de conformidad con lo que establece sobre el particular la Ley de Procedimientos Administrativos. Cita lo normado en el art 14 de la referida Ley y aduce que la Resolución ONCCA N° 1487/2008 presenta un grave vicio en su objeto puesto que el mismo es ilegítimo, derivado de una norma inconstitucional y por la falta de razonabilidad. Invoca que la aludida resolución ONCCA está viciada en su objeto por declarar o certificar cuestiones de hecho con fundamentos que son materialmente falsos, por cuanto en relación a la DJVE de autos, la firma contaba con la mercadería para su cumplimiento con anterioridad a los incrementos arancelarios que se analizaron y recalca que la Resolución 1487/08 (así como su similar 1898/08) fue dictada no habiéndose concedido a las Empresas posibilidad alguna de ser oídas y ofrecer pruebas en flagrante violación a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y a la garantía del debido proceso adjetivo consagrada en el artículo 18 de la Constitución Nacional. Cuestiona que ni la ONCCA ni la Aduana le haya permitido acreditar la tenencia o adquisición del cereal, que motivara la causa, sosteniendo que esta conclusión no pudo ser subsanada en la instancia aduanera. Recalca que en relación a las conclusiones de la ONCCA en la Resolución N° 1487/08, respecto de la acreditación de “tenencia o adquisición” de mercadería, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal tuvo oportunidad de señalar que la citada Resolución ONCCA N° 1487/08 se encontraba gravemente afectada en su motivación, toda vez que no brinda explicación o aclaración alguna del método utilizado ni la información compulsada para cada operador, a efectos de tener por acreditada la “tenencia o adquisición” de la mercadería. Finalmente ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución administrativa apelada, con costas.

II.- Que a fs. 51/55 y vta la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Refiere brevemente a los antecedentes administrativos y formula una negativa general respecto de los hechos y afirmaciones vertidos por la actora que no sean de su expreso reconocimiento. En cuanto a las RESOLUCIONES ONCCA 1487/2008

Y 1898/2008 sostiene que deberá tenerse presente la presunción de legitimidad del Art. 12 de la LNPA respecto de lo resuelto por la ONCCA y cita jurisprudencia. Aduce que en autos, no se puede discutir lo resuelto por la ONCCA sino la Resolución Aduanera y que la acreditación, o no, de la tenenencia de la mercadería antes del aumento de la alícuota es resorte de la ONCCA y se encuentra fuera del alcance de la capacidad revisora del Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación. Considera que lo que debió impugnarse fue el marco de dicho expediente (ONCCA) y no el expediente aduanero que solo puede formular el cargo a consecuencia de lo informado por la ONCCA. Alude que los actos públicos se presumen constitucionales, en tanto y en cuanto, mediante una interpretación razonable de la Constitución Nacional puedan ser armonizados con ésta y cita jurisprudencia (CARGILL TF 28754-A (02/ 11/2012). Ofrece como prueba las act adm, formula reserva del Caso Federal y solicita el rechazo de la pretensión de la actora y que se confirme, con costas, la resolución aduanera apelada.

III.- Que a fs. 56 se abre la causa a prueba, la que corre agregada a fs. 61/65 y fs 71/76. A fs. 121 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 122 se ponen los autos para alegar. A fs. 125/127 y 131/132 se agregan los alegatos de la actora y del fisco respectivamente. A fs. 134 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que a fs. 1/6 de las **actuaciones administrativas Nro. 13289-4208-2012** obra glosado el recurso de impugnación interpuesto por la actora con fecha 01/03/2012 contra los **cargos Nros 10** y **11/2012** formulados con relación a los **PE Nros 08 052 EC01 0004583 Y** y **7310 F.** A fs. 10 obra glosado el **Informe Técnico Nro. 46/11 (SE FVEX)** que originó la **Actuación Nro 12539-165-2011,** de fecha 06/10/2011 en el que se determinó que correspondía formular los cargos involucrados en la causa, notificados a la exportadora el 10/02/2012 (ver fs. 21). A fs. 11/15 se glosan los referidos cargos y a fs. 20 y 25 se agregan las carpetas de los permisos de embarque **PE Nros 08 052 EC01 0004583 Y** y **7310 F** respectivamente. A fs. 26, con fecha 02/05/2012, el Administrador (I) de la División Aduana de Rosario tiene por deducido el recurso , rechaza la producción de la prueba solicitada por la exportadora y ordena el pase de lo actuado a Asesoría Letrada a los fines de que se emita dictamen jurídico en los términos del art 1040 del CA. A fs. 28/40 se glosa una nueva presentación de la exportadora que originara **Actuación Nro 13289-10807-2012.** A fs. 41/42 se emite el Dictamen Nro 162/2012 (AD ROSA) y a fs. 42/48 se dicta la resolución apelada en la causa.

V.- Que corresponde resolver en autos si la resolución apelada, mediante la cual se confirmaron los **cargos 10/2012 y 11/2012** formulados por diferencia de derechos de exportación en relación a los **PE Nros. 08 052 EC01 004583Y (of 13/05/2008)** y **08 052 EC01 007310F (of 08/07/2008)** vinculados a las **DJVE 08 52DJVE000348 E–DJVE00061518** y **08 52DJVE000340T–DJVE00065867** respectivamente, se ajusta a derecho.

Que a dichos fines en primer término cabe señalar que los cargos aludidos se formularon en razón de lo indicado en la **Resolución ONCCA Nro. 1487/2008,** en la que se ha informado a la Aduana, en lo que aquí importa, que la firma recurrente no había acreditado la tenencia de la mercadería amparada por las **DJVE LEY 21453** (**DJVE00061518 cierre de venta 01/08/2007 (DJVE 08 52DJVE000348 E of 21/02/2008)** y **DJVE00065867 cierre de venta 22/10/2007 (DJVE 08 52DJVE000340T of 21/02/2008).**

Que resulta procedente señalar que la **Ley 21.453 (BO 11/11/76)** en el **art. 6** estableció 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 la mercadería a que dicha ley se refiere (productos agrícolas), aplicables los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

Que consecuentemente cuando se trata de exportaciones a consumo de productos de origen agrícola, el hecho imponible acaece al producirse efectivamente la exportación conforme lo establece el Código Aduanero, pero en virtud de lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 21.453 el régimen tributario aplicable debería ser el de la fecha de cierre de venta de tales productos.

Que bajo el título **"Aclaración de la Ley nro. 21.453. Alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios"**, se dictó la **Ley 26.351 (BO 16/1/08)** en la que en el **art. 1** se dispuso que, cuando se

produjera un incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios alcanzados por las disposiciones de la Ley 21.453 en el período comprendido entre el Registro de la DJVE y el de la oficialización del permiso de embarque con el que se documente la exportación de la mercadería amparada por las referidas Declaraciones Juradas, los exportadores deberían acreditar de modo fehaciente la tenencia o, en su caso, la adquisición de tales productos con anterioridad al aludido incremento. Asimismo, agregó que, quienes no cumplieran con los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación (Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos) para el cumplimiento del art. 1, deberían tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación entre las vigentes a la fecha de registro de las DJVE y las vigentes a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación, disponiendo asimismo en el art. 4, la aplicación retroactiva a aquellas DJVE que hubiesen sido registradas con anterioridad a su entrada en vigencia.

Que, con fecha 12/5/08, se dictó el **Dec. 764/08 (BO 13/5/08)** en el que se estableció que las disposiciones de la ley 26.351 serían aplicables a las operaciones de ventas al exterior debidamente registradas en los términos de la ley 21.453, cuando la oficialización de las respectivas destinaciones de exportación fuera posterior al **9/11/2007**, disponiéndose asimismo en el art. 3 que la ONCCA (creada por Decreto 1067/2005) sería la encargada de llevar el registro de las DJVE a las que se refiere la ley 21.453 y de dictar la normativa correspondiente para establecer los requisitos necesarios para acreditar los extremos a que alude el art. 1 de la ley 26.351 e informar a la AFIP las DJVE comprendidas en el art. 2 de la misma.

Que en los términos del Decreto 764/2008, la ONCCA dictó la **Resol. 543/2008 (BO 30/5/08)** por la que estableció el procedimiento para acreditar la tenencia o adquisición de la mercadería en los términos del art. 1 de la ley 26.351.

Que la ONCCA, con fecha **26/06/08**, dictó la **Resol. 1487** por la cual se informó a la AFIP cuáles eran las DJVE que debían tributar una alícuota mayor en concepto de derechos de exportación, en virtud de no haberse acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada en los términos de la ley 26.351 (Anexo I) y aquellas DJVE que sí la acreditaban (Anexo II).

Que con fundamento en la **Resolución ONCCA 1487/2008**, la DGA formuló los **cargos 10/2012** y **11/2012** aquí involucrados, los que fueron impugnados por la actora con fecha **01/03/2012** (ver fs. 1/6 del expte. adm.) y confirmados mediante la **Resolución nro. 348/2012 (AD ROSA)** apelada en la causa.

VI.- Que la actora en su recurso sostiene que: a) las DJVE involucradas en autos fueron debidamente registradas en 2007, en los términos y al amparo del régimen creado por la Ley 21.453, motivo por el cual la ecuación tributaria quedó "congelada" a la fecha de cierre de venta, conforme lo dispuesto por el art. 6to. de la citada Ley y la interpretación que sobre ésta norma efectuó la Corte Suprema, b) la aplicación retroactiva de la Ley 26.351 violenta derechos adquiridos por la exportadora al registrar sus ventas conforme a la Ley 21.453 con anterioridad, por ser lesiva de la garantía de inviolabilidad de la propiedad consagrada por la CN, c) la situación de hecho planteada en autos difiere de la considerada por la ONCCA al dictar la Resolución N° 1487/08, dado que la firma tenía adquirida mercadería suficiente para cumplir con las DJVE registradas por lo que no puede reclamarse el pago de mayores alícuotas en función de las previsiones de la Ley 26.351, d) de pretenderse el pago de mayores alícuotas que las abonadas en las operaciones de autos, no resultaría de aplicación la Resolución ME N° 125/08, dada su falta de vigencia por no haber sido ratificada por el Congreso a pedido del Poder Ejecutivo- y por su palmaria inconstitucionalidad. Plantea además la ilegitimidad de la **Resolución ONCCA Nro. 1487/08** en la que se incluyeron las DJVE de autos (Anexo I) en tanto se encuentra viciada en el objeto y causa, que implican vicios insanables que la tornan nula de nulidad absoluta, de conformidad con lo que establece la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

VII.- Que sentado lo que antecede en primer término resulta procedente analizar los agravios de la actora referidos a la ilegitimidad de la **Resolución ONCCA Nro. 1487/08**.

Que para ello corresponde determinar la naturaleza jurídica de la mencionada resolución, es decir si se trata de un acto

administrativo o de un mero acto preparatorio. A dichos fines cabe definir, en primer término, al "acto administrativo" como una declaración proveniente de un órgano estatal, emitida en ejercicio de la función materialmente administrativa y caracterizada por un régimen administrativo, propio típico del Derecho Público, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a los administrados destinatarios del acto (cfr. Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, Lexis Nexis – Abeledo Perrot, Bs. As., 2006, p. 110, Tomo II, 8va. edición actualizada).

Que la **Sala III** de la Excma Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en los autos **" Virreyes Agropecuaria S.A. (TF 25.002-A) c/DGA", sent del 14/11/08**, en los que se hizo lugar al dictado de una medida cautelar a favor de la firma exportadora, ha sostenido la caracterización de las resoluciones de la ONCCA como actos administrativos y haciendo referencia a la Resol. 1487/08, expresó que "*la mentada resolución no es sino un acto administrativo de alcance particular que posee efectos jurídicos directos sobre una pluralidad de sujetos, estos son aquéllos exportadores incluidos en los anexos I –donde se encuentra la actora- y II"* (considerando IX)".

Que en lo que a esta cuestión respecta, a la fecha, existe numerosa jurisprudencia en la que se ha considerado que la Resolución ONCCA 1487/08 (y su similar 1898/08) constituyen verdaderos actos administrativos. Así lo ha sostenido, por ejemplo, la **Sala II** de la Excma CNACAF en las causas **"Lartirigoyen y Compañía SA c/EN – M° Economía – ONCCA- Resol 1487/08 y 5581/10 y otros s/ proceso de conocimiento", Expte N° 15294/2011**, sent del 6/5/2014; **"Curcija S.A. c/ EN-ONCCA-Resol. 25 1487/08 s/ Proceso de conocimiento", Expte N° 22848/2009,** sent 12/7/2018; **"Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIyA c/EN - Mº Economía y F - Resol. 1487/08 3451/09 y otro s/proceso de conocimiento", Expte N° 7463/2013**, sent del 5/9/2019; la **Sala III** en las causas **"MSU SA c/EN – 2 Ley 26351-ONCCA-resol 543/08 (S01:109894/09) s/ Proceso de Conocimiento", Expte N° 3 35644/09**, sent del 18/2/2015 y la **Sala IV**, **"Oleaginosa Moreno Hnos. SACIFI y A c/EN - Mº 4 Economía - ONCCA - Resol. 1898/08 y 5431/10 s/proceso de conocimiento", Expte 25716/2011**, sent del 18/8/2016; y **"LDC Argentina SA c/EN – Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca y otro s/ Proceso de Conocimiento", Expte N° 13621/15**, sent del 27/11/2018, debiendo aclararse que las mencionadas sentencias se encuentran firmes, toda vez que la CSJN declaró inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por el Estado Nacional.

Que asimismo la **Procuración de Tesoro de la Nación** en el **Dictamen IF-2017-35766568-APN-PTN** del 29/12/2017, sostuvo que la Resolución 1898/08 (similar a la 1487/08 involucrada en autos) *"...no es calificable como un mero acto preparatorio, sino como un acto administrativo que constata determinados hechos que, a la vez, servirán para que el exportador y la Administración Nacional de Aduanas apliquen la alícuota que corresponda tributar en materia de derechos de exportación de productos agropecuarios (conf. Ley N° 19 26.351, arts. 1° y 2°)*".

Que por lo expuesto cabe señalar que la **Resolución 1487/08** constituye un acto administrativo, dictado por la ONCCA (Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario) creada a través del Dec. 1067/2005, como organismo descentralizado, con autarquía económico financiera y técnico administrativa y dotado de personería jurídica propia, en el ámbito del derecho público y privado, en jurisdicción de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del Ministerio de Economía y Producción (art. 1 Dec. 1067/2005).

Que la **Resolución 1487/2008** ha sido dictada en ejercicio de funciones encomendadas legal y reglamentariamente (art. 3 de la ley 26.351, art. 3 del Decreto 764/08 y arts. 12 y 13 de la Resolución ONCCA 543/08) a tal organismo, por lo cual el efecto jurídico de este acto se alcanza directamente al particular (a la aquí recurrente "Gear SAAICFI") dado que, a través del mismo, la ONCCA le informó a la AFIP-DGA el cumplimiento o incumplimiento del requisito de la tenencia de la mercadería en los términos del art. 1 de la ley 26.351, lo que habilitó a esta última a reclamar el importe correspondiente a la diferencia entre la alícuota más baja de derechos de exportación y la más alta en aquellos casos en los que se consideró que no se había acreditado la tenencia de la mercadería amparada por las DJVE involucradas en la causa.

Que en autos, la recurrente sostiene enfáticamente la ilegitimidad de la **Resolución 1487/2008** de la ONCCA, invocando que para el dictado de la misma la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario, no efectuó un análisis pormenorizado de la situación de hecho de cada exportador, violando de este modo elementales derechos de la firma.

Que respecto a esta cuestión nuestro Tribunal de Alzada (la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal), se ha expedido en diversas oportunidades con relación a las Resoluciones 1487/2008 y 1898/08, como consecuencia de las demandas interpuestas por una serie de empresas cerealeras que, como la firma "Gear SAAICFI", se vieron afectadas por lo informado por la ONCCA, echando por tierra la presunción de legitimidad de las resoluciones mencionadas.

Que originariamente la **Sala III** de la CNACAF, con fecha 19/03/2009, en los autos caratulados **"Tomás Hnos SA c/Estado Nacional - ONCCA -Resol 1487/08 s/amparo Ley 16.986"** hizo referencia a que tipo de documentos deben ser considerado válidos para demostrar tenencia o adquisición de la mercadería amparada por las DJVE Ley 21.453 y haciendo mención a que la exportadora había acompañado la misma ante la ONCCA y que no había sido analizada antes del dictado de la cuestionada Resolución 1487/2008 sostuvo que *"....corresponde concluir que la incorporación de la actora en el anexo I de la resolución 1487/2008 resulta arbitraria e ilegítima en razón de la orfandad probatoria que presenta el acto impugnado…". Posteriormente* en la c*ausa* **"MSU SA c/EN-Ley 26351-ONCCA resol 543/08 (S01:109894/09) s/Proceso de Conocimiento" Expte. nº 35.644/2009 y Expte nº 34.561/2009 "MSU SA c/EN-ONCCA-resol 3406/09 1487/08 s/Proceso de Conocimiento"**, sent del 18/02/2015, siguiendo el criterio expuesto en el precedente mencionado, señaló expresamente que *"...cabe anotar que en litigios de ribetes similares al presente, en los que la exportadora afectada ha arrimado prueba tendiente a demostrar la tenencia, esta Sala ha afirmado que en la resolución ONCCA nº 1487/2008 no se han expuesto motivos concretos que permitan concluir en su falta de acreditación, máxime cuando se encuentra insita en la resolución impugnada una pretensión tributaria cuya configuración en cada caso debe demostrar el propio organismo de control. Es por esa razón que tampoco puede, lisa y llanamente, admitirse el planteo por el cual la ex ONCAA pretende oponer la presunción de legitimidad del acto administrativo"*

Que más recientemente, en los autos **"CARGILL SACI c/ EN-M AGRICULTURA GYP-RESOL 928/12-ONCCA-RESOL 1413/11 Y OTRO s/PROCESO DE CONOCIMIENTO"**, **Expte Nro 59415/2012,** sent del 26/04/2022, remitiendo a los fundamentos expuestos en las causas Nº **16652/08**, **"Tomas Hermanos S.A. c/ EN – ONCCA – Resol 1487/08 s/ Amparo"**, del 19/03/09; causa Nº **35644/09, "MSU SA c/ EN – Ley 26.351 – ONCCA – Resol 543/08 s/ proceso de conocimiento"** y su acumulada Nº **34561/09, "MSU SA c/ En – ONCCA – resol 3406/09 1487/08 s/ Proceso de conocimiento"**, del 18/02/15; causa Nº **35244/09, "Nidera SA c/ ONCCA Resol 1487/08, 1898/08, 4773/09 y otros s/ Proceso de conocimiento"**, del 31/03/15; causa Nº **40156/2015, "Molinos Cañuelas SACIFIA (TF 30971-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo"**, sent del 07/04/16; y causa Nº **21881/2009, "Noble Argentina SA c/ EN-ONCCA Resol 2463/09 s/ Proceso de conocimiento"**, del 16/03/17, la **Sala III** destacó que: *"...este Tribunal ya ha declarado, en diversas oportunidades, la nulidad de las resoluciones ONCAA 1487/2008 y 1898/08, por medio de las cuales el organismo mencionado notificó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) los exportadores de productos agropecuarios que contaban con la mercadería registrada para la exportación en los términos de las Leyes 21.453 y 26.351... En tal sentido, cabe señalar que en los precedentes mencionados se sostuvo que la presunción de legitimidad de las mencionadas resoluciones no podía ser mantenida, puesto que no se hallaba explicitada la motivación ni los antecedentes de hecho referidos a la situación singular de la parte actora. En este sentido, se indicó que sólo se encontraba expresada de modo general la falta de acreditación de la adquisición o tenencia de la mercadería registrada para exportación por parte de los exportadores incluidos en el Anexo I"*.

Que la **Sala II** de la Excma CNACAF, en la causa **"Lartirigoyen y Compañía SA c/EN – Mº Economía - ONCAA – Resol. 1487/08 y 5581/10 (S01255788/10) y otros s/ proceso de conocimiento"**, con fecha 06/05/2014, confirmó la sentencia dictada en primera instancia y sostuvo que *"...la incorporación de la sociedad actora en el Anexo I de la Resolución nº 1487/08 resulta arbitraria e ilegítima en virtud de la orfandad probatoria que presenta el acto impugnado y la falta de impugnación concreta, precisa y objetiva de las defensas y la prueba aportada por la accionante (v. en idéntico sentido el fallo de la Sala III de este Fuero, in re: "Tomás Hermanos S.A. c/ EN-ONCCA -Resolución n° 1487/08- s/amparo ley 16.986, causa nº 16.652/08 ya cit.)"* y concluyó que *" ... la incorporación de la sociedad actora en el Anexo I de la Resolución nº 1487/08 resulta arbitraria e ilegítima en virtud de la orfandad probatoria que presenta*

el acto impugnado y la falta de refutación concreta y objetiva de las defensas y las probanzas aportadas por la accionante".

Que la **Sala IV** de la Excma CNACAF, en la causa **25.716/2011/CA1: "Oleaginosa Moreno Hnos. SACFI y A c/ EN – Mº Economía – ONCCA – Resol 1898/08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento"**, sent del 18/08/2016, confirmó la sentencia dictada en primera instancia en cuanto declaró la nulidad de las resoluciones 1898/08 y 5431/10 dictadas por la ex Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) destacando que *"...distintas Salas de esta Cámara han afirmado que en la resolución 1898/08 no se han expuesto motivos concretos que permitan concluir en la falta de acreditación; máxime cuando se encuentra ínsita en la resolución impugnada una pretensión tributaria cuya configuración en cada caso debe demostrar el propio organismo de control"* .

Que la **Sala I** de la Excma CNACAF, en la sentencia del 12/07/2022, dictada en la causa **1672/2015 "MOLINO CHACABUCO c/ EN-M AGRICULTURA GANADERIA Y PESCA s/PROCESO DE CONOCIMIENTO"** remitiendo al criterio expuesto en sentencias dictadas por la Sala III, sent del 18/08/2016, resolvió declarar la nulidad de la Resolución ONCCA 1898/2008.

Que a mayor abundamiento cabe mencionar que **"CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA SECRETARÍA CIVIL II – SALA B"** en los autos: **"COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. c/ ENA - AFIP-DGA s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO",** sent del 16/05/2014 -que ha quedado firme al haberse declarado inadmisible el recurso extraordinario- sostuvo: "*...el régimen implementado por la Ley 26.351 implica una modificación de lo establecido por la Ley 21.453. Esto es así, en virtud de que como se expuso, en ésta última se estableció en su art. 6 que a los fines de la liquidación se tendrá en cuenta el régimen tributario vigente a la fecha de cierre de venta, sin otros recaudos más que los establecidos en la propia norma (en lo relativo a la presentación de la DJVE ante la autoridad de aplicación y el plazo prescripto)...por lo que considero que la Ley 26.351 no es meramente aclaratoria de la Ley 21.453, sino que por el contrario impone un nuevo sistema – que aunque aquí no cuestionado- impide que se aplique con anterioridad a su vigencia retroactivamente, por los derechos que vulnera"*. Agregó que *"... cabe concluir que el objetivo de la Ley 21.453 consistente en la previsibilidad por parte del exportador y comprador de la carga fiscal que deben afrontar, se ve afectado por la aplicación retroactiva de la Ley 26.351. Entiendo que es así, ya que las partes al regirse por la Ley 21.453, concretaron las operaciones considerando que sus costos tributarios quedaban fijados al momento de cerrar la venta, en consecuencia si por la aplicación retroactiva de la Ley 26.351 se aplican las alícuotas incrementadas, el fin perseguido por la Ley 21.453, cual era que las partes sepan al momento de cerrar la operación la suma a pagar en concepto de tributos, pierde su eficacia y razón de ser"* y con fundamento en todo ello consideró que *"...corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 4º y 5º de la Ley 26.351 y art. 2 del Decreto Nº 764/2008 en cuanto establecen la aplicación retroactiva de sus disposiciones"*

Que teniendo en consideración los argumentos expuestos por las partes en los presentes autos, las constancias obrantes en los mismos y por un nuevo análisis de la cuestión considero que corresponde hacer extensivo al caso el criterio pacífico expuesto por la abundante jurisprudencia de la Alzada, al considerar la ilegitimidad y nulidad de las Resoluciones ONCCA 1898/2008 y 1487/2008 y siendo ello así, le asiste razón al actora en sus planteos al señalar que los **cargos nros 10 y 11** del año 2012, carecen de motivación.

Que de las actuaciones administrativas resulta que la Aduana para dictar la resolución apelada, se limitó a lo aplicar lo informado por la ONCCA en la cuestionada Resolución 1487/2008, sin verificar los argumentos expuestos por la exportadora en la impugnación acerca de que la tenencia y/o adquisición de la mercadería involucrada en la causa había sido acreditada ante la instancia de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuaria, ni considerar el informe contable acompañado por la recurrente a fin de acreditar que la firma poseía el cereal necesario para cubrir las exportaciones que dieran origen a los cargos involucrados en la causa, por lo que siendo ello así y toda vez que este Tribunal no cuenta con los elementos necesarios para convalidar los fundamentos en que la Aduana basó la resolución apelada y los cargos por ella confirmados, no cabe más que revocar los mismos, con costas al fisco nacional.

VIII.- Que sin perjuicio de la forma en que se resuelve la presente, con relación a la Resolución 125/2008 (B.O. 12/03/2008), que estableció un cambio en el método de cálculo variable de las alícuotas del derecho de exportación de cereales, oleaginosas y sus subproductos, que antes se estipulaban en un porcentaje fijo sobre el precio de venta, debo señalar que a la luz del criterio expuesto por la CSJN en la causa "Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo", sent del 15/04/2014, la misma resulta inválida, al haber emanado del PE y no haber sido ratificada por Ley.

Por ello, VOTO POR :

Revocar la **Resolución Nro. 348/2012 (AD ROSA)** y los **cargos Nros. 10/2012** y **11/2012**, con costas al fisco nacional.

El Dr. Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto que antecede.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Musso.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Revocar la **Resolución Nro. 348/2012 (AD ROSA)** y los **cargos Nros. 10/2012** y **11/2012**, con costas al fisco nacional.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.07 15:41:59 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.08 17:46:31 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.09 12:32:41 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.09 12:32:42 -03:00