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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-127048235-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 25 de Octubre de 2023

Referencia: Sentencia CARGILL S.A.C.I. Expte. 31.281-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados **"CARGILL S.A.C.I. c/ Dirección General de Aduanas s/ APELACIÓN" Expte. 31.281-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma CARGILL S.A.C.I. interpone recurso de apelación contra la resolución 32/12 dictada por el Administrador de la Aduana de Pocitos en las actuaciones administrativas SIGEA 14532-65-2008 y 13289-30677-2008. Mediante tal resolución se resolvió rechazar la impugnación oportunamente deducida y confirmar los cargos 607/08, 608/08, 609/08 y 610/08. Relata los antecedentes que dieron lugar al dictado de la resolución apelada, para lo cual describe la política tributaria del gobierno nacional en materia de comercio exterior de exportación y el incremento de los niveles de tributación resultantes del dictado de las resoluciones 368/07 y 369/07, aplicables a las exportaciones de granos (soja, trigo, maíz, girasol, etc.). Señala que el Poder Ejecutivo Nacional (PEN), en violación a la garantía constitucional de reserva legal en materia tributaria, y en atención a la evolución alcista del precio de dichos productos en el mercado internacional, dictó las referidas resoluciones que incrementaron el nivel de los derechos de exportación entre un 30 y el 35 %, aranceles que hasta ese momento eran en orden al 27,5%. Luego describe el régimen de exportación de productos agropecuarios establecido por la ley 21.453, y su reforma mediante la ley 26.351, explicando como tal modificación altero el derecho del exportador a tributar según el nivel vigente a la fecha de registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior ("DJVE"), quedando condicionado a la prueba de la tenencia o, en su caso, la adquisición de los productos con anterioridad al incremento, conforme establece el art. 1 de la ley 26.351. Agrega que la exigencia añadida por la ley 26.351 importa una alteración esencial del régimen de la ley 21.453, y que su aplicación retroactiva resulta inconstitucional, en tanto es violatoria de la garantía de la inviolabilidad de la propiedad. Se refiere luego a la autoridad de aplicación de las normas en cuestión, sosteniendo que la ONCCA no ajustó su conducta a las disposiciones de la ley 26.351, ya que elaboró por sí misma los listados de las DJVE que no cumplían con el art. 1, sin dar intervención a los exportadores y dictando en tal marco las resoluciones 1487/08 y 1898/08, que sirvieran de base para que el servicio aduanero formule 534 cargos contra Cargill, por un monto total de U$S 140.785.369. Explica que contra las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08 interpuso sendos recursos de reconsideración, presentando los elementos de prueba tendientes a acreditar la tenencia o adquisición de la mercadería, obteniendo a partir de ello el dictado de la resolución

ONCCA 1413/11, por la cual se rectificó el Anexo de la resolución 1898/08, informándose un cambio en el estado respecto de 86 DJVE de Cargill –sobre un total de 110 DJVE- indicándose: *"Estado actual: acredita tenencia"*. Agrega que, pese a haber acompañado copia de dicha resolución en todos los procedimientos de impugnación en los que resultaba aplicable para que la DGA revocara los cargos asociados, el organismo optó por mantener paralizadas las actuaciones, devengándose de esa manera intereses resarcitorios a la tasa del 2% mensual, tasa que a partir del 01.01.11 fue elevada a un 3% mensual. Indica que ante tal situación acudió a la justicia federal por la vía del amparo, peticionando la nulidad de la resolución que incrementó la tasa de interés, y que ante el rechazo de la demanda opto por desistir de un conjunto de recursos de impugnación y cancelo un total de 310 cargos por un monto de U$S 99.317.846, abonando los cargos asociados a las DJVE cuya condición *"sin tenencia"* informada por la ONCCA en sus resoluciones 1487/08 y 1898/08 fue ratificada en la resolución 1413/11. Luego explica que el servicio aduanero quebró la parálisis de las impugnaciones de los cargos asociados a DJVE que habían sido rectificadas por la ONCCA mediante la resolución 1413/11, dictando resoluciones confirmatorias, pese a que la exigencia de tenencia se encontraba cumplida. Posteriormente, procede a desarrollar cada uno de los fundamentos por los cuales entiende que corresponde revocar la resolución apelada, refiriéndose en primer lugar a la inconstitucionalidad de la Ley 26.351, por considerar irrazonable, en los términos del art. 28 de la Constitución, la exigencia de acreditar tenencia o adquisición del producto exportado antes de la fecha del incremento de la alícuota. Pone acento en que la práctica de vender mercadería que todavía no se compró ni se tiene es habitual en el mercado de granos, que opera comúnmente bajo modalidades de contratos con entrega diferida, ya sea con precio determinado o a fijar y con mercados a futuro para otorgar cobertura a los operadores ante la eventual variación de precios. Agrega que la inconstitucionalidad de la ley 26.351 es notoria, en tanto la exigencia de acreditar la tenencia se aplica a permisos de embarques que fueron afectados a DJVE registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley, lo que vulnera garantías constitucionales y derechos irrevocablemente adquiridos por Cargill al momento del registro de las DJVE. Continúa indicando que los cargos confirmados por el servicio aduanero son inválidos, ya que fueron emitidos con sustento en derechos de exportación establecidos por el Ministerio de Economía en violación a la garantía constitucional de reserva de ley. Manifiesta que la resolución 125/08 es invalida, ya que establece un sistema de tributación con alícuotas móviles, lo que no se encuentra contemplado por el CA. Reitera que la ONCCA, a través de la resolución 1413, emitió una rectificación a la resolución 1898, informado a la AFIP un listado de DJVE que pasaron a la condición *"acredita tenencia"*, lo que conlleva a que la resolución apelada debe ser revocada, ya que la DJVE involucrada se encuentran entre aquellas respecto de las cuales la ONCCA rectificó lo actuado. Se expresa sobre la arbitrariedad e ilegalidad que a su criterio muestra la conducta del servicio aduanero, en tanto no ha presentado ningún argumento que justifique su pretensión de ignorar lo informado por la ONCCA en la resolución 1413. Por último, de manera subsidiaria solicita la revocación de la resolución con fundamento en la prueba pericial ofrecida, mediante la cual pretende acreditar la tenencia o adquisición de los productos, a la vez que solicita, para el caso de que no se revoquen la resolución apelada, la eximición de intereses resarcitorios por inimputabilidad de la mora y subsidiariamente, la reducción de dichos intereses, por considerar que las resoluciones que fijaron las alícuotas en 2% y luego en 3% resultan ilegales, por no ajustarse a lo que dispone el 794 del CA. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 265/270). Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocado por la contraria, así como la documentación acompañada, que no sean objeto de su reconocimiento. Efectúa una breve reseña de los hechos, y sostiene cada uno de los argumentos contenidos en las resoluciones y dictámenes obrantes en las actuaciones administrativas. Realiza su interpretación sobre las leyes 21.453 y 26.351, las que cita y transcribe, manifestando que a través de la ley 26.351 el estado vino a interpretar y llenar un vacío, no a contradecir lo que ya estaba escrito por la ley 21.453. Refuta el argumento de la actora relativo a que con el pago oportuno de los derechos de exportación se haya adquirido un derecho de propiedad, para lo cual cita jurisprudencia e indica que, como regla, el servicio aduanero puede, incluso a pesar del pago del interesado, formular cargos suplementarios. Por último, se expresa en relación a los planteos de inconstitucionalidad de las resoluciones introducidos, manifestando que en orden a lo establecido por el art. 1164 del CA no cabe dicho planteo ante esta instancia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 367/368 la actora pone en conocimiento que interpuso recurso administrativo contra la resolución 928/12 MAGyP y la resolución 1413/11 ONCCA. A fs. 535/540 la actora pone en conocimiento la interposición de demanda en sede judicial contra el Estado Nacional, peticionando la declaración de nulidad del art. 1 de la resolución 1413/11 y de los arts. 1, 2 y 3 de la resolución 928/12. Luego, los representantes de la actora de modo conjunto con los representantes del fisco realizan sucesivas presentaciones haciendo saber que han acordado la suspensión del curso de todos los plazos de las actuaciones ante este Tribunal. A fs. 695/697 la actora pone en conocimiento que la AFIP se ha integrado como parte demandada en la causa judicial en donde solicita la nulidad de las resoluciones 1413 y 928. Asimismo, solicita la suspensión del trámite de las presentes actuaciones hasta tanto se dicte sentencia definitiva en la causa 59.415/12 "Cargill SACI c/Estado Nacional – MS Agricultura Gy P- Resolución 928/12 – ONCCA- Resolución 1413/11 s/ Proceso de Conocimiento". A fs. 698 se ordenó librar oficio al Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 3 a fin de que informe el objeto procesal, las partes intervinientes y el estado del referido expediente. A fs. 702/703 obra la respuesta al oficio referido. A fs. 704 se ordena la suspensión de los plazos procesales hasta tanto recaiga sentencia en la causa judicial "Cargill SACI c/Estado Nacional – MS Agricultura Gy P- Resolución 928/12 – ONCCA- Resolución 1413/11 s/ Proceso de Conocimiento" (Expediente 59.415/2012), y la misma quede firme y consentida. A fs. 712/728 la actora pone en conocimiento el dictado de sentencia por parte del Juez de primera instancia en la causa referida. Mediante la sentencia acompañada se declaró la nulidad del art. 1 de la resolución ONCCA 1413/11 y de los arts. 1, 2 y 3 de la resolución MAGyP 928/12, a la vez que se declaró la subsistencia de art. 2 de la citada resolución 1413/11, en cuanto implicó acoger la impugnación formulada por Cargill contra la resolución 1898/08. A fs. 733/745 la actora pone en conocimiento que la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal dictó sentencia en la causa 59.415/12, desestimando los recursos de apelación interpuestos por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca y por la AFIP, confirmando en consecuencia la sentencia dictada en instancia anterior.

A fs. 750/805 la actora pone en conocimiento que la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaro inadmisible el recurso extraordinario intentado, dejando firme el pronunciamiento de primera instancia. El 25.10.23 se elevan los autos a la Sala "E" y en igual fecha se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 14532-65-2008 se inician con la nota 94/08 (SE VESA), por la cual se practican ajustes de la alícuota del derecho de exportación de las destinaciones PE 08045EC01000765Y, 08045EC01000771L, 08045EC01000782N y 08045EC01000788T, relacionadas, todas, con la DJVE 07001DJVE005890E (fs. 1/18). A fs. 19/26 obran notificaciones de los cargos 607 al 610, todos del 2008, efectuados sobre las destinaciones mencionadas precedentemente. Luego luce caratula de la actuación 13289-30677-2008. A fs. 27/90 obra impugnación deducida por la actora contra los cargos 607 al 610, todos del año 2008. A fs. 110 se tiene por promovido el procedimiento de impugnación y se abre a prueba. A fs. 112/118 la actora solicita la suspensión del trámite del recurso hasta tanto recaiga decisión definitiva respecto de las impugnaciones deducidas contra las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08. A fs. 136 se resuelve diferir el planteo de suspensión del procedimiento impugnatorio hasta la finalización del período probatorio. A fs. 138/142 obran los sobres contenderos de los PE 08045EC01000765Y, 08045EC01000771L, 08045EC01000782N y 08045EC01000788T. A fs. 143/267 la actora acompaña copia de informes periciales presentados por la Bolsa de Cereales de Buenos Aires, la Bolsa de Comercio de Rosario y la Federación Argentina de la Industria Molinera, que fueran efectuados en actuaciones análogas y que tramitan ante la Aduana de Salta. A fs. 268/275 el perito contador presenta su informe pericial. A fs. 292/293 la actora pone en conocimiento de la DGA que, en respuesta al recurso de reconsideración interpuesto, la ONCCA dicto la resolución 1413/11 mediante la cual dispuso comunicar a AFIP las rectificaciones realizadas mediante la emisión de un nuevo anexo. A fs. 304 se da por finalizada la etapa probatoria y se ponen los autos para alegar. A fs. 306/311 la actora presenta su alegato. A fs. 350/351 luce el dictamen 224/12 (AD POCI), por el cual se concluye que correspondería no hace lugar a la impugnación planteada y continuar el trámite de los cargos objetados. A fs. 352/356 obra la resolución 32/12 (AD POCI), apelada en autos y que confirma los cargos 607/08, 608/08, 609/08 y 610/08, rechazando la impugnación deducida por la empresa actora.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada, en cuanto dispone rechazar la impugnación

incoada por la firma Cargill S.A.C.I. y confirmar los cargos 607/08, 608/08, 609/08 y 610/08, se ajusta a derecho.

Los cargos fueron formulados con fundamento en la Resolución ONCCA 1898/08, respecto de los permisos de embarque de exportación PE 08045EC01000765Y, 08045EC01000771L, 08045EC01000782N y 08045EC01000788T, que se encontraban asociados a la DJVE 69158.

V.1.- Resulta procedente señalar, en primer lugar, que la ley 21.453 (BO 11.11.76) estableció, en su art. 6, 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), eran aplicables los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

Luego, y bajo el título "*Aclaración de la ley 21.453. Alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios*", se dictó la ley 26.351 (BO 16.01.08) a través de la cual se dispuso, en su art. 1, 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 PE con el que se documente la exportación de la mercadería amparada por las DJVE, 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 su art. 4 la aplicación retroactiva a aquellas DJVE que hubiesen sido registradas con anterioridad a su entrada en vigencia.

Con fecha 12.05.08, se dictó el decreto 764/08 (BO 13.05.08) 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 09.11.07, disponiéndose asimismo en el art. 3 que la ONCCA (creada por Decreto 1067/05) 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.

En estos términos, la ONCCA dictó la resolución 543/08 (BO 30.05.08) por la que se dispuso el procedimiento para acreditar la tenencia o adquisición de la mercadería en los términos del art. 1 de la ley 26.351.

Posteriormente, con fecha 21.07.08, la ONCCA informó a la AFIP, mediante el dictado de la resolución 1898/08, cuáles eran las DJVE que debían tributar una alícuota mayor en concepto de derechos de exportación en virtud de no haber 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). Tal resolución sirvió de fundamento al servicio aduanero para formular los cargos objeto de autos.

V.2.- Contra la resolución ONCCA 1898/08, la actora interpuso recurso de reconsideración, obteniendo como resultado el dictado de la resolución 1413/11 por parte del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca. Dicha resolución, si bien rechaza el recurso de reconsideración interpuesto por Cargill, rectifica, mediante su art. 2, el Anexo I de la resolución 1898/08, indicando expresamente que la DJVE 69158 –objeto de autos- cambió su estado, de "*no acredita tenencia*" a "*acredita tenencia*".

Luego, en el año 2012, el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca dictó una nueva resolución, en este caso la 928, a través de la cual ratifica lo resuelto por el art. 1 de la resolución 1413/11, en cuanto rechaza el recurso de reconsideración interpuesto por Cargill, y mediante su art. 2 deja sin efecto lo establecido en el art. 2 de la citada Resolución 1413/11.

Asimismo, en su art. 3 ordenó comunicar a la AFIP que a los fines de la aplicación de la ley 21.453 debería estarse a lo establecido por el Anexo I de la resolución ONCCA 1898/08.

Ante esta situación, la actora interpuso demanda en sede judicial contra el Estado Nacional, peticionando la declaración de nulidad del art. 1 de la resolución 1413/11 y de los arts. 1, 2 y 3 de la resolución 928/12, la que tramitará ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 3 bajo los autos "Cargill SACI c/Estado Nacional – MS Agricultura Gy P- Resolución 928/12 – ONCCA- Resolución 1413/11 s/ Proceso de Conocimiento" Expte. 59.415/12.

Conforme puede observarse de las constancias obrantes en la causa, surge que el Juez de primera instancia resolvió, en fecha 27.08.20, hacer lugar a la demanda interpuesta por Cargill S.A.C.I. y declarar la nulidad del art. 1 de la resolución ONCCA 1413/11 y de los arts. 1, 2 y 3 de la resolución MAGyP 928/12, a la vez que se declaró la subsistencia de art. 2 de la citada resolución 1413/11 (fs. 712/728). Tal decisorio fue luego confirmado por la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en fecha 26.04.22 (fs. 733/745), quien rechazó el recurso de apelación intentado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca y por la AFIP, confirmando en consecuencia la sentencia dictada en instancia anterior. Finalmente, en fecha 12.09.23, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaro inadmisible el recurso extraordinario intentado, dejando firme el pronunciamiento de primera instancia (http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=CSfffxuoAJn9D51qd2tJ%2BeghXipF%2BqH4vNNuxWxjqFg%3D&tipoDoc=sentencia&cid=32608). Tal situación fue informada por la actora, conforme presentación obrante a fs. 750/805.

V.3.- Aclarado ello, y siendo que los cargos 607/08, 608/08, 609/08 y 610/08 cuestionados en autos carecen en consecuencia de sustento y fundamentación fáctica, por haberse declarado la subsistencia del art. 2 de la resolución 1413/11, que rectifica el Anexo I de la resolución 1898/08 indicando expresamente que la DJVE 69158 –objeto de autos- cambió su estado de "*no acredita tenencia*" a ***"acredita tenencia"***, corresponde revocar la resolución apelada y por ende los cargos confirmados por la Aduana.

V.4.- Respeto a las costas, deben imponerse a la Aduana (art. 1163 del CA) atento haberse definido la cuestión conforme argumentos planteados oportunamente por la actora en todas las instancias de discusión.

Por todo lo anterior **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución 32/12 (AD POCI) y por ende los cargos 607/08, 608/08, 609/08 y 610/08.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la Resolución 32/12 (AD POCI) y los cargos 607/08, 608/08, 609/08 y 610/08.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.25 18:32:52 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.25 18:36:04 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.25 18:36:05 -03:00