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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-140256844-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia SOYAPAMPA SA Expte. 32.355-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Christian González Palazzo (subrogante en la Vocalía de la 14a. Nominación) para resolver en los autos caratulados **"SOYAPAMPA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", Expte. 32.355-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** La firma SOYAPAMPA S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución 509/12 (AD CAMP), dictada por el Administrador de la Aduana de Campana en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12574-4734-2011. Mediante dicha resolución se resolvió rechazar la impugnación oportunamente deducida y confirmar el cargo 42/11. Refiere la actora que, dentro del marco de los derechos de exportación a los productos orgánicos y respecto de los exportadores de tales productos, se dictaron normas para acreditar la adquisición o tenencia de mercadería a quienes las obtenían de terceros, omitiendo a quienes revestían el carácter de productores y exportadores debidamente registrados. Agrega que quienes revestían el carácter de exportadores orgánicos pagaban una alícuota que osciló entre el 5% y el 9% y eran incluidos en un anexo específico de la ex-ONCCA, mientras que quienes no calificaban para tal categoría debían tributar una alícuota del 35%. Manifiesta que la entonces autoridad de aplicación consideraba acreditado el carácter de exportador orgánico en base a facturas y comprobantes de compra a productores, pero nada decía respecto de quienes eran productores y exportadores a la vez. Afirma que es el caso de la firma actora. Explica que en este marco se la incluyó dentro de las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08 como si se tratara de los exportadores tenidos en mira por la ley 26.351. Se expresa luego sobre los productos orgánicos detallando la normativa que los rige y su evolución normativa, para lo cual cita las resoluciones 423/92, 331/94, 188/95 y 270/00, y la ley 25.127. Indica que conforme establece la ley 25.127, quienes pueden calificar si un producto es orgánico o no son las entidades certificadoras inscriptas en el registro respectivo, dependiendo tal calificación de las cualidades intrínsecas del producto y no de una calificación legal. Posteriormente, se adentra en el análisis de la resolución apelada, indicando que las liquidaciones suplementarias de tributos confirmadas tienen fundamento en las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08, a través de las cuales se comunicó a la AFIP la nómina de las DJVE cuyos titulares no habrían acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería registrada de conformidad con lo dispuesto por la ley 26.351y el decreto 764/08. Continúa explicando que conforme la normativa vigente se establece un tratamiento diferencial para los productos que certifiquen su condición de orgánicos, pero las DJVE deben registrarse en la misma posición arancelaria que los productos convencionales y al

momento de oficializarse la exportación se presenta el certificado que establece la condición de orgánico, liquidándose los derechos de exportación por medio de alícuotas diferenciales. Agrega que el imponerse tributos en forma retroactiva de acuerdo a la ley 26.351 se afectan principios constitucionales básicos. Cita la resolución 543/08 por la cual se establecen los requisitos para acreditar la tenencia o adquisición de los productos, reiterando que nada se dice acerca de cómo acreditar la tenencia en el caso de los productores de orgánicos que son también exportadores (no "adquieren" el producto ni son tenedores) por lo que se estaría ante un vacío legal. Manifiesta que nunca se le requirió documentación que le permita acreditar la tenencia. 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. 43/49). Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocado por la contraria, así como toda documentación, que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Relata brevemente los hechos y se expresa sobre la acreditación de la tenencia de la mercadería, refiriéndose a las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08, para lo cual cita jurisprudencia de este tribunal. Manifiesta que lo único que puede discutirse en autos es la resolución aduanera, y no así lo resuelto por la ONCCA ya que los actos de alcance particular y que poseen efectos sobre una pluralidad de sujetos se encuentran fuera del alcance de la capacidad revisora de este Tribunal. Agrega que lo relativo a ello debió impugnarse en el marco del expediente de la ONCCA y no en el expediente aduanero. Indica que la ley 26.351 se ve perfectamente armonizada con los principios rectores del derecho y las garantías constitucionales, a la vez que recuerda la prohibición de considerar la inconstitucionalidad de las normas que pesa sobre el Tribunal Fiscal de la Nación. Cita jurisprudencia que hace a su derecho, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 50 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 52 se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 53 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 12574-4734-2011 se inician con la impugnación deducida por la actora contra el cargo 42/11, por diferencias de derechos de exportación (fs. 1/15). A fs. 16/18 obra el informe técnico 373/11 (SE FVEX), por el cual se procede a efectuar el cargo objeto de autos. A fs. 19 se agrega el sobre contenedor de la destinación 08008EC01005673Z. A fs. 21 se tiene por promovido el procedimiento de impugnación. A fs. 23/25 obra el dictamen 568/12 (AD CAMP), que concluye que correspondería no hacer lugar a la impugnación interpuesta y confirmar el cargo formulado. A fs. 26/29 obra la Resolución 509/12 (AD CAMP), apelada en autos y que confirma el cargo 42/11, 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 SOYAPAMPA S.A. y confirmar el cargo 42/11, se ajusta a derecho.

Dicho cargo fue formulado por diferencias de derechos de exportación en relación al permiso de embarque PE 08008EC01005673Z, exportación regida por la ley 21.453 de exportación de granos, resultando aplicable el art. 6 de dicha ley. Mediante la mencionada destinación la actora exportó mercadería clasificada en la PA 1201.00.90.190N -*Los demás A granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES) * DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS*- abonando los respectivos derechos de exportación con una alícuota del 9%, atento a tratarse de mercaderías orgánicas (ver sobre contenedor obrante a fs. 19 de las act. adm.). En oposición, la Aduana formuló el cargo manifestando que las alícuotas aplicables al caso era las móviles de la resolución MEyP 125/08, correspondiendo para el PE de autos la del 41,02% (ver informe técnico obrante a fs. 16/18 de las act. adm.) en tanto la actora no había demostrado -conforme lo exige el art. 1 de la ley 26.351- la tenencia o adquisición de la mercadería al momento de registrar la DJVE respectiva (la fecha de cierre de venta fue el **27.02.08** -ver sobre contenedor del PE 08008EC01005673Z-, mientras que la de oficialización fue el **03.06.08**). En tal sentido se descartó la aplicación de la alícuota del 9% de la fecha de cierre de venta aplicando la más alta antes referida, correspondiente a la fecha de la oficialización (**03.06.08**), conforme lo dispone el art. 2 de la ley 26.351. La diferencia entre la aplicación de ambas alícuotas -9% (fecha de cierre de venta, 27.02.08) y del 41,02% (03.06.08)- da lugar al cargo objeto de autos.

V.1.- *En primer lugar*, debe señalarse que la Aduana parte de una errónea aplicación de las normas vigentes. En efecto, y con independencia de la acreditación de la tenencia o adquisición de la mercadería al momento de registrarse la DJVE, se destaca que los productos *orgánicos* exportados estuvieron gobernados *siempre* por el mismo nivel de alícuotas, tanto a la fecha de cierre de venta (registro de la DJVE) como a la fecha de oficialización, siendo estos los dos momentos determinantes del régimen de la ley 26.351 (art. 2). En efecto, basta verificar la vigencia temporal del tratamiento de alícuotas diferencial de la resolución (ME) 160/02 –que estableció la especial del 5%- y su modificación por la resolución MEyP 10/07 –que fijó una alícuota adicional del 4%-. La alícuota especial reducida de tales normas –en este caso es del 9%- fue, por demás, "reestablecida" por el art. 3 de la resolución MEyP 184/07 (BO: 20.09.07) y mantenida en su vigencia por el art. 2 de las resoluciones MEyP 368/07 y 369/07 (BO: 09.11.07). Tal vigencia normativa puede confirmarse consultando, también, el sitio web de la página *InfoLEG* y/o *Tarifar Argentina.*

Luego, si bien mediante la resolución MEyP 125/08 (BO: 12.03.08) se fijaron nuevas alícuotas de derechos de exportación para las mercaderías de determinadas posiciones arancelarias, se aclara que dicha resolución no resultaba aplicable a las mercaderías orgánicas del PE de autos –conforme se explicará en el punto V.2.1.- por tratarse de una modificación de carácter *general*, que no afectó el tratamiento *especial* anterior que reciben los productos orgánicos, los que continuaron gozando de la alícuota especial reducida.

En conclusión, y teniendo presente que la alícuota aplicable a la exportación de autos era la misma tanto a la fecha de registro de la DJVE (cierre de venta) -**27.02.08**- como a la fecha de oficialización del PE -**03.06.08**-, aún para el caso de que no se haya acreditado fehacientemente la tenencia o adquisición de la mercadería como señala la Aduana, la alícuota que correspondía aplicar era siempre la del 9% (conforme resolución 160/02 y modificación introducida por la resolución 10/07). En efecto, el régimen punitivo de aplicar la alícuota más alta entre la de la fecha de registro de la DJVE (fecha de cierre de venta) y la de oficialización (art. 2 de la ley 26.351) resultaba arancelariamente neutral en este caso, por tratarse de la exportación de productos orgánicos siendo su alícuota la misma en ambos momentos legalmente relevantes, resultando pues neutral el cumplimiento del requisito legal de tenencia o adquisición de la mercadería al momento del registro de la DJVE (art. 1 de la ley 26.351).

Vale destacar que lo expuesto tampoco se ve alterado por el hecho de que luego de dictada la resolución MEyP 125/08, las resoluciones MEyP 181/08 y 182/08 (BO: 21.07.08) dispusieron "restablecer" (ambas en su art. 2) la vigencia de las disposiciones de la resolución MEyP 184/07 (Que "reestablece" el derecho de exportación del 5% -dispuesto en el art. 5 de la resolución 160/02- mediante sus arts. 3, 4 y 5). Tales artículos deben considerarse, por lo expuesto y conforme se verá *infra* en el punto V.2., *redundantes*, siendo su naturaleza meramente *aclaratoria* respecto del régimen arancelario especial previo de las resoluciones 160/02 y 10/07, en el sentido de que nunca fueron derogadas. Efectivamente, considerar con un efecto derogatorio de la Resolución 184/07 a las resoluciones 181/08 y 182/08 postularía, *además* de la derogación *tácita* de las resoluciones 160/02 y 10/07, *hacerlo con efecto* ***retroactivo*** partiendo -hacia el pasado- **desde la vigencia de dichas resoluciones 181/08 y 182/08 (BO: 21.07.08**) **y retrotrayéndola hasta el 12.03.08** (vigencia de la resolución 125/08). Ello resulta *incompatible con el principio de legalidad tributaria y la imposibilidad de la aplicación retroactiva de modificaciones impositivas (derogación de una alícuota en este caso para sustituirla por otra más alta) en materia de gravámenes* ***instantáneos,*** *como lo son los derechos de exportación.* De modo que, la única lectura jurídica y constitucionalmente admisible respecto a las resoluciones 181/08 y 182/08 es la que les asigna carácter *aclaratorio* respecto de la vigencia ininterrumpida de las resoluciones 160/02 y 10/07 frente al dictado de la resolución 125/08.

V.2.- *En segundo lugar,* reafirmando lo expuesto en **V.1.**, corresponde, por aplicación del principio *iura novit curia* examinar el régimen de alícuotas especial aplicable a la exportación de mercadería orgánica de estos autos. Ello de conformidad con mi voto en la causa parcialmente análoga de igual carátula (SOYAPAMPA S.A.), EX-2019-90920293-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 17.11.23 (luce embebida) considerando **VII** puntos 1, 2, 3 y **4 (efecto liberatorio del pago)** a cuyos fundamentos se remite.

Respecto a las normas aplicables en autos, la resolución (ME) 160/02 otorgó, oportunamente, un tratamiento diferencial a las *mercaderías* que certifiquen su condición de orgánicas, estableciendo en su art. 5 la *alícuota especial* de derechos de

exportación del 5%. La resolución (MEP) 10/07 (BO: 12.01.07, vigencia desde el 13.01.07) fijó, a su vez, una alícuota adicional del 4% para las **mercaderías** detalladas en su Anexo, que incluye las de la PA **1201.00.90**, en la que revisten las mercaderías orgánicas del PE involucrado en autos (Total 9%). No se encuentra controvertido entre las partes que la mercadería del PE de autos reviste la condición de orgánica en los términos de las normas que se acaban de referir.

Con posterioridad a estas resoluciones (que fijaron el tratamiento de las mercaderías orgánicas con una alícuota especial de derechos de exportación) de modo general la Resolución 125/08 (BO 12.03.08), cuya *vigencia formal* inicia el 13.03.08 (art. 9), fijó nuevas alícuotas de derechos de exportación para las mercaderías de determinadas *posiciones arancelarias* de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, que formaron parte de su Anexo, *sin distinguir entre mercaderías orgánicas y no-orgánicas comprendidas en dichas PA* (se transcribe la norma con destacados propios: *Art. 1: El derecho de exportación aplicable a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) que se consignan en la planilla que, como Anexo, forma parte integrante de la presente resolución será determinado de acuerdo con la siguiente fórmula.*…). Entre tales PA estaban las documentadas por la actora en autos; para ellas la resolución 125/08 habría establecido nuevas alícuotas (de naturaleza también especial, pues eran alícuotas de *movilidad diaria*) superiores a las efectivamente aplicadas en el PE de la actora.

V.2.1. Subsistencia, frente al dictado de la resolución 125/08, del régimen de alícuotas previo y especial para mercadería orgánica: *Sin perjuicio del análisis de legalidad constitucional que pudiera caber respecto de la resolución 125/08*, no se encuentra discutido que a través de ella se establecieron nuevas alícuotas (móviles) de derecho de exportación para las PA que taxativamente surgen de sus arts. 1 y 7; PA que comprenden, indistintamente, mercadería orgánica y no-orgánica como la del PE de autos.

Sin embargo, pese a lo pretendido por la Aduana, tal modificación *general* de alícuotas de la resolución 125/08 no implica, automáticamente, que se derogaron *tácitamente* las alícuotas especiales inferiores previas (y fijas) para determinadas mercaderías -orgánicas- que comparten la misma PA con mercaderías sometidas al régimen general de alícuotas, modificado por el decreto delegado. En efecto, la PA involucradas en autos -**1201.00.90-** *comprendía*, previo al dictado de la resolución 125/08, dos niveles de alícuotas para las mercaderías que caen dentro de ellas: uno *general* y otro *especial* (inferior) para las mercaderías que demostraran su calidad de *orgánicas*, conforme la Resolución 160/02. Dicha PA siguió comprendiendo, dictada la resolución 125/08, ambos regímenes arancelarios, y el nivel arancelario especial no fue derogado por la resolución 125/08. El régimen de alícuotas -*especial* y *previo*- para mercaderías jurídicamente calificadas (orgánicas) de la Resolución 160/02 (con la modificación de la Resolución 10/07) no podía alterarse en su vigencia por la *modificación* de alícuotas dispuesta, de modo *general* y *posterior*, para las referidas PA por la resolución 125/08, que no realizó ninguna clase de calificación en cuanto a alcanzar a ***todas*** las mercaderías de las PA involucradas: *modificó las alícuotas generales previas (fijas) de dicha PA (se sustituyeron por alícuotas móviles) dejando incólumes las resoluciones especiales previas que preveían alícuotas inferiores (fijas) para mercadería orgánica*. La resolución 125/08 no derogó las resoluciones 160/02 y 10/07. En síntesis, la PA de autos, aún dictada la resolución 125/08, mantuvo el doble régimen arancelario previo, habiendo modificado la referida resolución solamente las alícuotas del régimen general (fijas, sustituyéndolas por móviles) y no el especial previo (de alícuotas más bajas fijas) destinado específicamente a mercaderías orgánicas y establecido por resoluciones que no fueron expresamente derogadas por la resolución 125/08.

El único modo en que la modificación general de alícuotas para las referidas PA de la resolución 125/08 hubiera comprendido, conjuntamente, a las mercaderías orgánicas y no-orgánicas se habría dado si el decreto hubiera dispuesto la *modificación* que estableció señalando *expresamente* que alcanzaba a **todas** las mercaderías de las PA (así, por ejemplo, lo hicieron, **expresamente**, los arts. 1 y 3 del posterior decreto 793/18 que modificaron las alícuotas para **todas** las mercaderías comprendidas en las PA, y no solamente las alícuotas generales de dichas PA). La resolución 125/08 se limitó, de modo genérico, a *fijar* nuevas alícuotas para las mercaderías de las PA omitiendo cualquier referencia a la variedad de mercaderías que dichas PA comprenden (e.g. las orgánicas) y que poseían un tratamiento arancelario *diferencial*, *específico* y *previo*, que tampoco derogó. Vale decir que no es posible derogar *tácitamente* el régimen arancelario especial previo mediante un acto general posterior (la resolución 125/08) que, incluso, varía el régimen general de alícuotas (más altas) fijas a móviles.

Se repite: el único modo en que puede considerarse operada la derogación mediante un nuevo régimen arancelario general -aplicable a una o varias PA- del régimen arancelario especial previo -aplicable de modo mixto con el general a la misma PA- es que tal voluntad derogatoria sea inequívoca en la nueva norma -aludiendo, por ejemplo, a **todas** las mercaderías comprendidas en la PA, como lo hizo el decreto 793/18 en sus arts. 1 y 3- o, de suyo, que la derogación no sea *tácita*, sino *expresa* del régimen arancelario especial (e.g.: disponiendo, por ejemplo, en este caso que "se derogan las resoluciones 160/02, 10/07 y 184/07"). Sin tal especificidad normativa no puede interpretarse que el art. 1 de la resolución 125/08 dispusiera una *derogación tácita* del régimen arancelario especial previo para mercaderías orgánicas (resoluciones 160/02, 10/07 y 184/07). Tal proceder supondría la violación de, al menos, tres principios interpretativos fundamentales cuando estamos ante normas que aparentan no ser conciliables, contradictorias o superpuestas entre sí: **(i)** siempre debe optarse por aquella interpretación que concilie todas las normas vigentes, nunca por la que destruya unas contra otras; **(ii)** sin derogación o modificación expresa -o inequívoca- de parte del legislador permanece vigente la norma especial anterior, referida a materia específica (mercadería orgánica) respecto a la norma general posterior, referida a materia general (descripción de la mercadería de las PA involucradas, comprensiva de la orgánica y no-orgánica); **(iii)** no puede presumirse la inconsecuencia del legislador al interpretarse sistemáticamente el ordenamiento jurídico. Su interpretación sistemática debe realizarse bajo el estándar de que el legislador fue consecuente, armonizando todas las normas vigentes: si no se derogó un régimen especial previo sobre materia específica -de modo expreso o inequívoco- es porque se optó por mantener su vigencia. Debe interpretarse el sistema normativo salvando tal sentido (vigencia de todas las normas que contiene) más cuando tal interpretación resulta perfectamente posible, conforme lo dicho en **(i)**.

En consecuencia, las alícuotas *especiales* reducidas -e.g. 5% y 9%- previas para mercadería *orgánica* (correspondientes al PE de autos) establecidas por las resoluciones 160/02 (BO: 08.07.02), 10/07 (BO: 12.01.07) y 184/07 (BO: 20.09.07) bajo la PA **1201.00.90.190N** (que, además, poseyeron, *durante el período temporal del PE de autos* sus alícuotas *generales* -**más gravosas y móviles- destinadas a mercadería no orgánica**) deben considerarse *subsistentes* frente a la entrada en vigencia de la resolución 125/08, no viéndose afectado dicho régimen especial previo por lo dispuesto, de modo general, por los arts. 1 y 2 de la resolución 125/08 respecto de la referida PA.

Como consecuencia de todo lo expuesto considero que siempre mantuvieron su vigencia las resoluciones 160/02 (BO: 08.07.02) y 10/07 (BO: 12.01.07) (ratificadas por la Resolución 184/07 BO: 20.09.07) con sus alícuotas reducidas especiales (5% y 9%) para mercadería orgánica, frente a la entrada en vigencia de la resolución 125/08 y las nuevas alícuotas -más altas y móviles- dispuestas en sus arts. 1 y 7 para las PA comprensivas de las mercaderías no orgánicas como de la orgánica del PE de autos (con régimen especial).

Las exportaciones de las mercaderías orgánicas continuaron gobernadas, en cuanto a las alícuotas especiales y fijas aplicables a ellas, por las normas mencionadas en primer término, no por las de la resolución 125/08, aplicables sí a las mercaderías de dichas PA, con exclusión de las orgánicas.

Corresponde pues revocar la resolución 509/12 (AD CAMP) apelada en autos, dictada en el expediente SIGEA 12574-4734-2011, en cuanto rechazó el recurso de impugnación de la actora contra el cargo 42/11, el que también se revoca.

V.3.- Exclusión de la actora del régimen de la ley 26.351: Independientemente de lo hasta aquí expuesto, debe señalarse además que las disposiciones de la ley 26.351 no resultan aplicables a la firma SOYAPAMPA S.A., atento a su calidad de productor, conforme se desprende del artículo 1 de dicha ley, el cual expresamente prevé que los *exportadores* deberán acreditar de modo fehaciente la *tenencia* o en su caso la *adquisición* de los productos con anterioridad a que se produzca un incremento en las alícuotas.

En esta inteligencia, es esencial recordar que no se encuentra controvertido en autos que la firma actora resulta ser *productora* de cereales orgánicos, revistiendo además la calidad de exportadora de tales productos. Es decir que no se trata de una empresa que opera con granos o productos que *adquiere* de terceros (de los que se sigue la calificación de "tenencia" o "adquisición" del art. 1 de la ley 26.351. En efecto, la actora, y ello no fue cuestionado en autos por la Aduana, no compra y vende (exporta) productos orgánicos de terceros, sino que se dedica a su producción, procediendo

posteriormente a la exportación en el mercado internacional de esa mercadería orgánica que ella misma produce. Bajo esta línea, se vislumbra que el requisito incorporado por la ley 26.351 no se encuentra orientado a las empresas productoras, sino a aquellas que, como intermediarias entre la producción y su venta al exterior, se dedican a la exportación. Ello es lo que surge de una interpretación correcta de la obligación emergente de su artículo 1, la cual radica de acreditar de modo fehaciente la *tenencia* o en su caso la *adquisición* de los productos.

Para un examen de dicha norma puede traerse a colación el informe técnico emitido en el caso Molinos Río de la Plata S.A., que obra agregado a la Resolución 79/19 del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca (RESOL-2019-79-APN-MAGYP). Mediante la nota NO-2019-00023903-AFIP-SDGCTI la AFIP señaló que "*se coincide con la opinión de la Secretaría de Gobierno de Agroindustria, en el sentido que adquisición en los términos del artículo 1 de la ley 26.351 no se encuentra vinculado a la producción propia, sino a la presentación de contratos de adquisición de granos, sean o no futuros*" (El subrayado nos pertenece). Dicho informe técnico indica también que la producción propia no puede ser considerada como tenencia, de conformidad con lo expresado por la Procuración del Tesoro en su Dictamen IF-2018-56233888-APN-PTN. Si bien la cuestión podría suscitar divergencias, las palabras usadas por el art. 1 de la ley 26.351 ("adquisición o tenencia") son claras y excluyen a los exportadores que, de modo exclusivo, comercializan externamente mercaderías de propia producción (no las adquieren ni son tenedores -reconociendo en otros la calidad de dueños-). Vale indicar, considerando que la Procuración del Tesoro concluyó que los productos sembrados no cumplen con el requisito de tenencia exigido por el art. 1 de la ley 26.351, que dicha interpretación solamente parece acertada en relación a exportadores que no producen la mercadería que exportan (la Procuración del Tesoro, en el dictamen referido, parte de una errónea definición del instituto civil de la *tenencia*, contempla solamente el *corpus* –poder de hecho sobre los productos y capacidad jurídica para disponerlos- *obviando* el otro elemento esencial del instituto: el *animus* –comportarse como representante del poseedor, o, en otras palabras, reconocer en otra persona la calidad de dueño-). En conclusión, y para el caso que nos ocupa, va de suyo que una empresa dedicada a la producción, frente a lo dispuesto por el art. 1 de la ley 26.351, no ostenta su mercadería en carácter de *tenedor* ni, mucho menos, como *adquirente* ya que, además de tener un poder de hecho sobre los productos, no reconoce jamás en otro la calidad de dueño, por ser ella misma la titular, lo que la convierte en poseedora de la mercadería y no en una simple tenedora.

Por ello, y conforme el *iter* conceptual precedentemente descripto, resulta por demás claro que una empresa productora de mercadería orgánica -que es la única mercadería que exporta- *no debe acreditar la tenencia o adquisición de ella*, por el simple hecho de ser su dueño y poseedor; tales requisitos solo pueden ser exigidos a empresas exportadoras que adquieren el producto de terceros o son sus tenedoras (reconociendo en otros la calidad de dueños de la mercadería), nunca a las empresas productoras.

V.4.- Nulidad judicial de las resoluciones (ONCCA) 1487/08 y 1898/08: A mayor abundamiento, debe también señalarse que las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08 -que sirve de fundamento para el cargo objeto de autos- no cumplen, respecto de la firma SOYAPAMPA S.A., el estándar jurisprudencial exigido de expresar debidamente la motivación y la causa, en cuanto a los antecedentes de hecho, referidos a la situación particular de la actora, toda vez que solo se expresó de manera general la falta de acreditación de la adquisición o tenencia de la mercadería registrada para exportación, sin que se le brindara a la actora la posibilidad de demostrar tal tenencia o adquisición.

Conforme expresó la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "LDC ARGENTINA S.A. –INC. MED. II C/EN-ONCCA-RESOL 1898/08 (EXPTE. S01 358919/08) DGA s/MEDIDA CAUTELAR", Expte. 31.869/2012, resolución de fecha 29.04.13, para dictar las resoluciones 1487 y 1898 la ONCCA solo tuvo en cuenta la información fehaciente con la que contaba el organismo, oportunamente brindada por cada empresa en cumplimiento de su deber de información (Formulario C15), fundamentando ello en la imposibilidad de que las empresas se amparen en su propia torpeza y pretendan suplir dicha falencia fuera de término. Tal razonamiento no parece suficiente para la Excma. Cámara, ya que debe prevalecer el derecho del particular al debido proceso adjetivo, inherente a todo procedimiento administrativo (conforme el art. 1°, inc. f., de la ley 19.549). Así, pues, la administración debía procurar el esclarecimiento de los hechos y la verdad jurídica objetiva, más allá de los eventuales incumplimientos en que podría haber incurrido el particular respecto de su deber de información hacia el órgano de contralor. Tal criterio había sido el aplicado por la misma Sala *in re* "Noble Argentina S.A. c/EN-DGA (ONCCA) resol 1487/08 y 2463/09

s/medida cautelar autónoma" Expte. 8.893/09, sentencia del 27.04.10. En ese sentido, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal concluyó, en reiteradas sentencias, que las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08 no se habían expresado con relación a los fundamentos concretos de cada una de las empresas incluidas en sus nóminas, circunstancia que reflejaba una afectación a su derecho de defensa, en tanto el administrado goza del derecho a obtener una decisión debidamente fundada ("VIRREYES AGROPECUARIA SA C/ ENLEY 26351ONCCCARESOL 543/08 S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 35645/09 y su acumulado "VIRREYES AGROPECUARIA SA C/ ENM ECONOMÍARESOL 953/12 S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 46917/2012, sentencia del 11.07.17, recordó que en diversas oportunidades; "TOMAS HERMANOS S.A. C/ EN – ONCCA –RESOL 1487/08 S/ AMPARO" Expte. 16652/08, sentencia del 19.03.09; "MSUSA C/ EN – LEY 26.351 – ONCCA – RESOL 543/08 S/PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 35644/09 y su acumulado "MSUSA C/EN–ONCCA–RESOL 3406/09, 1487/08 S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 34561/09, sentencia del 18.02.15; "NIDERA SA C/ ONCCA RESOL 1487/08, 1898/08, 4773/09 Y OTROS S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO" Expte. 35244/09, sentencia del 31.03.15; "MOLINOS CAÑUELAS SACIFIA (TF 30971A) C/DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" Expte. 40156/2015, sentencia del 07.04.16). En las citadas causas se concluyó que la reglamentación de la ley 26.351 exige considerar toda la documentación y pruebas que se estimen necesarias para la efectiva constatación de la tenencia o adquisición de granos, la que no puede válidamente agotarse en el examen de la información contenida en los formularios C15 o C18.

Por ello, no resulta forzoso concluir que en el caso de autos no hubo por parte de la ONCCA un estudio acabado de la situación particular de la firma SOYAPAMPA S.A., con sustento documental, de modo de reflejar la situación real frente a las exigencias de la ley 26.351 en sus arts. 1 y 2.

Por todo lo anterior **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución 509/12 (AD CAMP) y, en consecuencia, el cargo 42/11.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Adhiero a la propuesta del Dr. Soria.

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

1.- Revocar la Resolución 509/12 (AD CAMP) y, en consecuencia, el cargo 42/11.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

Regístrese, notifíquese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben los Dres. Soria y González Palazzo, por encontrarse de licencia el Dr. Juárez (art. 6 y 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.24 14:39:01 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.24 14:56:39 -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: 2023.11.24 14:56:41 -03:00