República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-42581604-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Abril de 2024

Referencia: Sentencia MOLINO CAÑUELAS SACIFIA Expte. 30.974-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Miguel Nathan Licht (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía 14a. Nominación), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ APELACIÓN" Expte. 30.974-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 242/12 (AD SALO) dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-1345-2009. Mediante tal resolución se resolvió rechazar la impugnación oportunamente deducida y confirmar los cargos 3604 al 3610, todos del año 2008, formulados en relación a los permisos de embarque 08057EC011180J, 08057EC011181K, 08057EC013678A, 08057EC016303L, 08057EC016676B, 08057EC011739T y 08057EC013236N. Relata los antecedentes normativos y la situación de hecho planteada, manifestando en primer lugar que se dedica a la producción y comercialización de harinas de trigo, aceite de girasol y sus derivados, los que comercializa en el mercado nacional e internacional. Cita lo establecido por la ley 21.453, que regula la exportación de granos, e indica que la registración del contrato de compraventa al exterior de mercaderías agrícolas congela el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigentes a la fecha en que se perfeccionare el contrato ante el organismo que al efecto se designare. Cita el fallo "Tradigrain" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y concluye que 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 que se documenten por un exportador al amparo de la citada ley 21.453. Explica luego los cambios generados por la sanción de la ley 26.351 y su pretendida aplicación retroactiva, bajo el pretexto de definir a esta disposición legal como aclaratoria de la ley 21.453. Agrega que el decreto 764/08 estableció una vez más la aplicación en forma retroactiva de la ley que reglamenta -26.351- y manifiesta que es indudable que la nueva normativa modifico las disposiciones de la ley 21.453, desde que estableció nuevas exigencias, como son la acreditación de la tenencia o adquisición de los productos con anterioridad al incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación, en los casos en que se produzca un aumento de tal alícuota en el período comprendido entre el registro de la DJVE y la oficialización de la correspondiente destinación de exportación. Refiere que con fundamento en la aplicación retroactiva de las disposiciones de la ley 26.351 la ONCCA dictó las resoluciones 1487/08 y 1898/08, a través de las cuales informó a AFIP cuáles DJVE de las registradas en los términos de la ley 21.453 cumplían con los

nuevos requisitos establecidos por la ley 26.351 y cuáles no, manifestando que tales resoluciones fueron dictadas a partir de un análisis parcializado de información sobre la mercadería en existencia para cada exportador. Posteriormente, refiere que en los meses de octubre a diciembre de 2007 registró la venta de pellets de soja, bajo las DJVE 4714V y 5396E, mercadería que se encontraba gravada con un derecho de exportación del 24%, y de aceite de girasol, bajo las DJVE 5802U y 5877J, mercadería gravada con un derecho de exportación del 30%, pero debido a que las citadas DJVE fueron incluida en el Anexo I de la resolución 1898/08 –no acreditaban tenencia o adquisición- la Aduana de San Lorenzo formuló los cargos que aquí se discuten, reclamando diferencias de derechos de exportación. Luego procede a desarrollar los fundamentos de su apelación, indicando en primer lugar que la aplicación retroactiva de la ley 26.351 violenta derechos adquiridos, lo que la torna inconstitucional, al igual que su decreto reglamentario, violando además la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Sigue manifestando que el reclamo aduanero no puede prosperar, ya que los derechos de exportación móviles que se pretendían instaurar con la resolución 125/08 resultaron confiscatorios e inconstitucionales, y su aplicación no se ratificó por el Congreso de la Nación, motivo por el cual dicha resolución no tuvo vigencia. Subsidiariamente, indica que la resolución ONCCA 1898/08 no efectúo un análisis pormenorizado de la situación de hecho de cada exportador, aclarando que poseía, por tenencia y/o adquisición, la soja y girasol necesarios para cumplir sus compromisos con anterioridad a los incrementos arancelarios, lo que invalida el reclamo de la mayor alícuota formulado por la Aduana. Por último, se expresa sobre la improcedencia del reclamo de intereses, debido a la demora excesiva en que incurrió la administración al tramitar el presente procedimiento. Realiza una síntesis del recurso, ofrece prueba 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. 49/56). 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. Describe sucintamente los hechos y procede a contestar el traslado, para lo cual sostiene todos los argumentos contenidos en la resolución administrativa, remitiéndose a sus fundamentos. Cita las leyes 21.453 y 26.351, indicando que con el dictado de esta última se pretendió evitar que se lleven a cabo maniobras que no respeten el régimen tributario general, situación que siempre estuvo también en el espíritu de la ley 21.453. Agrega que la ley 26.351 encuentra motivo de su dictado en la ley 25.561, por la cual se declaró el estado de emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, buscándose equilibrar y devolver la equidad a la situación planteada, que finalmente afectará solo a quienes hayan declarado bajo juramento información falaz, pretendiendo evitar el aprovechamiento ilegitimo por parte de los exportadores. Sostiene que la ley 26.351 viene a interpretar aquello que en la práctica fue la conducta esperable. Con relación a los planteos de inconstitucionalidad, reitera que atento a lo establecido por el art. 1164 del CA no cabe dicho planteo ante esta instancia. Cita jurisprudencia, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 57 se tiene por contestado el traslado conferido, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. A fs. 76/79 la actora pone en conocimiento el dictado del fallo “Camaronera Patagónica S.A.” por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y solicita su aplicación al caso. A fs. 86 la actora acompaña un paquete con documentación correspondiente a la causa 31.086-A, de igual caratula a la presente y que tramitará en la Vocalía de la 14° Nominación, en la cual luce el expediente OPI 336785 y respuesta al oficio por parte de la AFIP, prueba que resulta ser idéntica a la ordenada en esta causa. A fs. 87 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 90/111 la actora manifiesta que inició ante la Justicia Federal una acción declarativa de certeza constitucional a efectos de que se esclarezca la duda jurídica que pesaba sobre las operaciones de venta al exterior –DJVE- registradas con anterioridad al dictado de la ley 26.351, la que tramitó bajo los autos “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ESTADO NACIONAL s/SUMARÍSIMO” Expte. 411/10, acompañando la sentencia de primera instancia, la sentencia de la Sala I de la Cámara Federal de La Plata y la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la cual se declara inadmisible el recurso extraordinario presentado por el fisco. Asimismo, peticiona bajo reserva expresa la devolución de los importes de capital abonados bajo protesto, con más sus intereses correspondientes. De tal solicitud se corrió vista al Fisco –fs. 112-, quien guardo silencio al respecto –fs. 113/114-. A fs. 117/140 la actora acompaña copias certificadas de las referidas sentencias. El 22.04.24 se elevan los autos a la Sala “E, y luego se dispuso

no poner los autos para alegar. El 24.04.2024 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 13289-1345-2009 se inician con la impugnación interpuesta por la actora contra los cargos 3604 al 3610, todos del año 2008, formulados por diferencias de derechos de exportación (fs. 1/12). A fs. 13 obra el oficio 101/08 (SE FVEX) por el cual se le solicita a la firma actora que acompañe documentación, quien cumple el requerimiento a fs. 14. A fs. 15/50 lucen: actas donde se deja constancia que el apoderado de la firma actora se presentó en las oficinas de la AFIP-DGI a tomar vista de las actuaciones correspondientes a la OIP 336785; formularios de requerimientos efectuados a la actora, por los cuales se les solicita información y documentación para acreditar las existencias y las compras/movimientos de los productos agropecuarios; y las respuestas a tales requerimientos. A fs. 51/55 la actora acompaña informes remitidos a la ONCCA referidos a la tenencia y/o adquisición de los productos agrícolas. A fs. 58/59 se agrega el informe técnico 244/08 (SE FVEX) por el cual se procede a formular los cargos objeto de autos. A fs. 60/76 lucen el resumen de documentos liquidados, los resultados de la liquidación y las notificaciones de cada uno de los cargos. A fs. 78 se tiene por promovido el procedimiento de impugnación. A fs. 81/82 la actora interpone recurso de revocatoria contra el auto de fs. 78, en cuanto deniega la producción de determinada prueba, el que es rechazado a fs. 83/84 mediante resolución 383/10. A fs. 86/91 la actora informa que en la causa "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/Estado Nacional y Otro s/Acción declarativa de certeza" Expte. 27.841 se ha dictado una medida de no innovar, por la cual se ordena a la AFIP-DGA suspender la sustanciación y tramitación de pretensiones formuladas a la actora en virtud de las resoluciones ONCCA 1487 y 1898. A fs. 95/96 luce el dictamen 110/12, que concluye que correspondería no hacer lugar a la impugnación interpuesta y confirmar los cargos formulados. A fs. 97/99 obra la resolución 242/12 (AD SALO), apelada en autos y por la que se rechaza la impugnación formulada, confirmándose los cargos 3604 al 3610, todos del año 2008. A fs. 101/107 la actora solicita se efectué liquidación manual de cada uno de los cargos, las que se agregan a fs. 109/114. Por último, a fs. 115/124 la actora acredita el pago del capital reclamado y la interposición del presente recurso.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -242/12 (AD SALO)- en cuanto dispone rechazar la impugnación incoada por la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. y confirmar los cargos 3604/08, 3605/08, 3606/08, 3607/08, 3608/08, 3609/08 y 3610/08, se ajusta a derecho.

Los mencionados cargos fueron formulados con fundamento en la ley 26.351 y la resolución (ONCCA) 1898/08, respecto de los permisos de embarque ("PE") de exportación PE 08057EC011180J, 08057EC011181K, 08057EC013678A, 08057EC016303L, 08057EC016676B, 08057EC011739T y 08057EC013236N, que se encontraban asociados a las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior ("DJVE") 4714V, 5396E, 5802U y 5877J.

V.1.- Resulta procedente señalar, en primer lugar, que la ley 21.453 (BO: 11.11.76), que regula la exportación de granos, establece, 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), serán 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 vigente ley 26.351 (BO 16.01.08) que dispuso, en su art. 1, que cuando se produjera un incremento de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos de la ley 21.453 en el período comprendido entre: **a)** el registro de la DJVE y, **b)** el de la oficialización del PE con el que se documente la exportación de la mercadería amparada por las referidas DJVE; los exportadores deberán acreditar, de modo fehaciente, la tenencia o, en su caso, la adquisición de tales productos *con anterioridad al aludido incremento de alícuotas*. Asimismo, dispuso 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** de derechos de exportación entre: **a)** las vigentes a la fecha de registro de las DJVE y, **b)** las vigentes a la fecha de oficialización de los respectivos PE, disponiendo su art. 4 la aplicación retroactiva a aquellas DJVE que hubiesen sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 26.351 (BO: 16.01.08).

Con fecha 12.05.08, se dictó el decreto 764/08 (BO 13.05.08) en el que se estableció que la ley 26.351 sería aplicable a las ventas al exterior registradas en los términos de la ley 21.453, cuando las oficializaciones de las respectivas destinaciones de exportación ("PE") fueran posteriores al 09.11.07, disponiéndose en su art. 3 que la ONCCA (creada por Decreto 1067/05) sería la encargada de llevar el registro de las DJVE de la ley 21.453 y de dictar la normativa sobre los requisitos necesarios para acreditar los extremos del art. 1 de la ley 26.351 e informar a la AFIP las DJVE comprendidas en su art. 2 (incumplimiento del requisito de tenencia o adquisición de la mercadería).

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 (art. 1 de la ley 26.351).

Posteriormente, con fecha 24.07.08, la ONCCA informó a la AFIP, mediante el dictado de la resolución 1898/08, que contienen dos Anexos, cuáles eran las DJVE que por no haber acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería en los términos de la ley 26.351 (Anexo I) debían pagar la alícuota mayor de derechos de exportación (art. 2 de la ley 26.351), indicando también 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.- Conforme puede observarse de las constancias obrantes en la causa, de forma paralela a la sustanciación del presente procedimiento la actora inició ante la Justicia Federal una acción declarativa de certeza constitucional, a efectos de que se esclarezca la duda jurídica que pesaba sobre sus operaciones de venta al exterior (DJVE) registradas con anterioridad a la vigencia de la ley 26.351. Tal proceso quedo registrado bajo los autos "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ESTADO NACIONAL s/SUMARÍSIMO" Expte. 411/10.

Allí, en fecha 16.07.14, el Juez de primera instancia resolvió hacer lugar a la demanda deducida por Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A., declarando la inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 de la ley 26.351, y el artículo 2 del decreto 764/08, en cuanto pretende alcanzar con sus efectos en forma retroactiva a las alícuotas de derechos referidos a las operaciones de comercio exterior que fueron registradas por la actora durante la vigencia de la ley 21.453 (fs. 117/125). Tal decisorio fue luego confirmado por la Sala I de la Cámara Federal de La Plata, en fecha 19.04.16 (fs. 126/135), que rechazó el recurso de apelación intentado, confirmando en consecuencia la sentencia dictada en instancia anterior. Finalmente, en fecha 04.10.16, la Corte Suprema declaro inadmisible el recurso extraordinario intentado, dejando firme el pronunciamiento de primera instancia (fs. 137).

V.3.- Aclarado ello, y siendo que los cargos 3604/08, 3605/08, 3606/08, 3607/08, 3608/08, 3609/08 y 3610/08 cuestionados en autos carecen en consecuencia de sustento y fundamentación fáctica, atento a que fueron formulados como consecuencia del dictado de la resolución ONCCA 1898/08, la cual fue emitida conforme lo dispuesto en la ley 26.351 y el decreto 764/08, y considerando que se ha declarado respecto de la actora la inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 de la ley 26.351, y el artículo 2 del decreto 764/08, es que corresponde revocar la resolución apelada y por ende los cargos confirmados por la Aduana.

V.4.- Dicho lo anterior, y siendo que la actora abonó el capital reclamado al momento de deducirse esta apelación (ver fs. 118/124 de las act. adm.), solicitando expresamente su devolución al momento de dictarse sentencia (fs. 111 de autos), es que corresponde hacer lugar a su pedido. Para su pago la Aduana podrá hacer uso de la franquicia del art. 20, segundo párrafo de la ley 23.905 y cancelarlos al tipo de cambio oficial –vendedor- del día anterior al de su efectiva cancelación.

V.5.- 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 242/12 (AD SALO) y por ende los cargos 3604/08, 3605/08, 3606/08, 3607/08, 3608/08, 3609/08 y 3610/08.

2.- Ordenar la devolución de la suma de Dólares Cuatrocientos Veintitrés Mil Ciento Treinta y Nueve con 44/100 (U$S 423.139,44), la que podrá cancelarse en pesos en los términos del art. 20 segundo párrafo de la ley 23.905, con más los intereses del art. 811 del CA, que deberán calcularse desde el 17.04.12 hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que adhiero a lo dispuesto en los puntos 1° y 3° del voto del Dr. Soria.

II.- Que con respecto a lo dispuesto en el punto 2° de dicho voto, considero que no corresponde a este Tribunal expedirse al respecto, toda vez que no ha sido objeto de este proceso el pedido de devolución de lo abonado por los Cargos N° 3604/08 al 3610/08, atento al modo en que ha quedado trabada la litis (ver apelación de la actora y contestación del traslado del Fisco obrantes a fs. 17-37 y 50-56 respectivamente). En este sentido, considero que acordar pretensiones no planteadas ni debatidas al momento de trabarse la litis es incompatible con el principio de equilibrio procesal que debe prevalecer respecto de los litigantes.

A ello, cabe agregar que conforme lo establece el art. 1071 del C.A. el pedido de repetición debe efectuarse en la aduana en la que se hubieran pagado los importes cuya repetición se pretendiere.

Por ello, **VOTO POR:**

Adherir a lo dispuesto en los puntos 1° y 3° del voto del Dr. Soria.

El Dr. Miguel Nathan Licht:

Que Adhiero al Voto del Dr. Juárez.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 242/12 (AD SALO) y por ende los cargos 3604/08, 3605/08, 3606/08, 3607/08, 3608/08, 3609/08 y 3610/08.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

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

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Licht por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.25 13:27:01 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.25 13:34:45 -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: 2024.04.25 15:04:30 -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: 2024.04.25 15:04:31 -03:00