República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-120370467-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Noviembre de 2022

Referencia: Sentencia. Expediente N° 31.533-A. Ref. GRUPO TRANSPATAGONICA S.R.L

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"GRUPO TRANSPATAGONICA S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 31.533-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que, se trata de resolver en autos, si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 72/2012 (AD MEND), mediante la cual se rechazó la impugnación planteada por la firma GRUPO TRANSPATAGONICA S.R.L., contra los cargos Nº 40/09 a 44/09 relativos a las destinaciones de exportación Nº 08 038 EC01 013732 Y, 08 038 EC01 013972 U, 08 038 EC01 014225 M, 08 038 EC01 014432 M y 08 038 EC01014045 M, e íntima al pago en dólares estadounidenses U$$ 44.533,89.- en concepto de capital con más los intereses devengados hasta la fecha de la efectiva cancelación, arts. 794 y ss. del C.A.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 10/15 se presenta la firma GRUPO TRANSPATAGONICA S.R.L., mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la mencionada resolución. En primer lugar, realiza una reseña de lo acontecido en sede administrativa y destaca que la resolución apelada funda la pretensión tributaria en la Res. ONCCA N° 1487/2008 y 1898/2008. Continúa efectuando un relevamiento de los antecedentes normativos aplicables al caso y cita los artículos pertinentes. Señala que con el dictado de la Res. ONCCA 1898/08 estableció que las operaciones que no acreditaran la tenencia o adquisición de la mercadería registrada de conformidad a lo normado por la Ley 26.351.

Manifiesta que, en el caso, se trata de una exportación de producto derivado de la soja luego de un proceso industrial, que para la aplicación del art. 2 de la Ley 26.351, y que la Aduana pueda sustituir las alícuotas vigentes, es necesaria la constatación de los documentos tales como formularios 1116 A, 1116 B, 1116 C, facturas comerciales y/o contratos, pero sin embargo no surge de las actuaciones constancias de lo actuado por la ONCCA, antes de dictar la Res. Nº 1487/08. Señala que la Res. 543/08 en su art. 13 regla un procedimiento administrativo previo, a la publicación del acto administrativo Res. 1898/08, de la cual señala que no fue parte, por ende los cargos carecen de causa y resultan nulos, conforme art. 14 inc. b) de la LNPA. Asimismo, agrega que la Aduana debe exhibir los documentos que llevan a tener acreditado los hechos señalados en el art. 1 de la Ley 26.351, que son los generadores de la obligación de su art. 2º, y suprimiendo su derecho de defensa y afectando

los derechos constitucionales amparados por los arts. 17 y 18 de la C.N.

Señala que las determinaciones tributarias suplementaria practicadas en los expedientes no contiene la debida motivación, por no se indica cual es la resolución de la cual se extrajeron las alícuotas aplicadas. Cita jurisprudencia.

Argumenta que por las fechas de registro de las operaciones en trato debió aplicarse las alícuotas establecidas para las fechas de registro, siendo las Res. Nº 64/08 y 182/08.

Asimismo, manifiesta que jurisprudencia del Tribunal de Alzada reviso la legitimidad de la Res. Nº 1487/08 señalando que en la mentada resolución no se hallan explicitados la motivación como la causa de la situación singular del interesado. Cita jurisprudencia.

Finalmente ofrece prueba, plantea la inconstitucionalidad de la Ley 26.351, hace la reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Contestación del traslado: Que a fs. 29/38. la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, cumple con la negativa genérica de todos y cada uno de los hechos, el derecho y toda documentación que no fuera objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, efectúa una sucinta descripción de los hechos acaecidos en sede aduanera. Señala que no resulta nula la resolución aduanera ya que se ha seguido un el procedimiento establecido por la normativa. Cita normativa y jurisprudencia.

Hace una interpretación de la ley 26.351. Cita normativa. En cuanto al fondo del asunto, señala que se dictó la Res. 1487/2008 y 1898/2008 que estableció el listado de las DJVE correspondiente a las empresas exportadoras que no habrían acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería como requisito para tributar la alícuota menor, y en virtud de ello, DGA procedió a formular los cargos aquí impugnados Cita normativa y jurisprudencia.

En cuanto a los derechos de exportación aplicados hace una reseña de la normativa que los fundamenta. Por su parte, señala la imposibilidad de tratar las inconstitucionalidades en el procedimiento por este Tribunal. Cita jurisprudencia.

Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la disposición aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas se inician con el Expte. 12436-6-2009, a fs. 1/6 (con fecha 19/03/2009) obra la Nota Nº 16/09 Informe Técnico ajuste por fiscalización en base al cual se procede a efectuar los cargos por diferencia en el pago de los derechos de exportación tras la aplicación de la nueva alícuota. A fs. 5/6 obra el Cargo Nº 338/09. A fs. 7 obra el sobre sobre contenedor de la operación Nº 08 038 EC01 013732 Y. A fs. 8/9 obra el Cargo Nº 339/09. A fs. 10 obra el sobre sobre contenedor de la operación Nº 08 038 EC01 013972 U. A fs. 11/12 obra el Cargo Nº 340/09. A fs. 13 obra el sobre sobre contenedor de la operación Nº 08 038 EC01 014225 M. A fs. 14/15 obra el Cargo Nº 341/09. A fs. 16 obra el sobre sobre contenedor de la operación Nº 08 038 EC01 014432 M. A fs. 17/18 obra el Cargo Nº 342/09. A fs. 19 obra el sobre sobre contenedor de la operación Nº 08 038 EC01014045 M. A fs. 20 obra la Nota N° 105/08 de fecha 31/03/09 por medio de la cual se remiten las actuaciones a los fines de proceder con la gestión del cobro de los cargos. A fs. 21/23 obra la notificación por los Cargos (sin notificar). A fs. 24/25 obra Nota solicitando publicación de edictos en el Boletín Oficial. A fs. 27 obra copia de la publicación del Edicto con fecha 23/06/2009. A fs. 28/31 obra impugnación de la actora. A fs. 35/40 se tiene por presentada a la actora y se abre a prueba (05/05/10). A fs. 41 se cierra la etapa probatoria y se ponen los autos para alegar (notificado 08/06/2011 a fs. 42). A fs. 43/56 obra el alegato de la recurrente y acompaña documentación. A fs. 57/62 obra el Dictamen Nº 78/2012 (21/03/2012). Finalmente, a fs. 60/64 obra la Resolución N° 72/2012 apelada en autos.

V.- Que, previamente, corresponde tratar las nulidades articuladas por la parte actora.

Sin perjuicio del análisis particularizado de cada una de las nulidades esgrimidas por la actora, cabe señalar, genéricamente, que para la

procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que, en cuanto a la nulidad invocada por falta de motivación de los cargos, cabe destacar que el acto impugnado se encuentra formalmente motivado por el juez administrativo, habiendo detallado éste las consideraciones de hecho y de derecho mediante las cuales se practicó el ajuste en crisis. Por lo que, a criterio de este suscripto se halla satisfecho el recaudo que prevé la ley 19.549, en su art. 7.

Con relación a los agravios de la actora relativos a la vulneración de su derecho de defensa, es de aplicación la doctrina de la Corte Suprema, según la cual cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior Fallos, 205-549, 247-52 consid. 1º., 267-393 consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos, 205-549, consid. 5º y sus citas) -TFN, Sala E, entre otros, "Rivera, Alcides" del 27/5/86, "López Arispe, José, del 5/9/88.

Que a tenor de lo expuesto, no corresponde hacer lugar a los agravios tratados en este punto. Sin costas.

Asimismo, corresponde dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., , la sentencia que dicte el Tribunal Fiscal en grado de apelación, y respecto de la esfera de su competencia, no podrá contener pronunciamiento acerca de la validez constitucional de las leyes aduaneras y tributarias y sus reglamentos, a excepción de la existencia de un precedente de la CSJN en la materia.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, hasta la fecha, no se ha pronunciado respecto a la inconstitucionalidad de la Ley 26.351 art. 1 y 2.

VI.- Que, corresponde resolver, si la resolución apelada en autos, mediante la cual se rechaza la impugnación interpuesta contra los cargos formulados en virtud de la Res. N° 1487/2008 y 1898/08 (ONCCA) por la falta de acreditación de la adquisición y tenencia de la mercadería registrada en los términos de la ley 26.351, Decreto Reg. N° 764/08, Res.125/08 y 64/08, se ajusta a derecho.

Por su parte, la Ley 21.453 que regula la exportación de productos agrícolas, estableció un sistema de registro de Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) siendo aplicables los regímenes tributarios vigentes a la fecha de cierre de cada venta (art. 6º de la ley citada). Por su parte, la ley 26.351, en su artículo 1º, estableció 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 Nº 21.453, en el período comprendido entre el Registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) y el de la oficialización de la correspondiente Destinación de Exportación**, los exportadores deberán acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al aludido incremento**". (el resaltado me pertenece)

Seguidamente, su artículo 2º prescribe que "Quienes no satisfagan los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación para el cumplimiento del artículo 1º, deberán tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación, entre las vigentes a la fecha del registro de las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) o a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación". Por su parte, mediante su art. 4º estableció la vigencia de la misma, fijando la retroactividad de la norma, alcanzando a las DJVE

“... que hayan sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley”.

El Decreto 764 del 12 de mayo de 2008, reglamentario de la Ley 26.351, mediante su art. 2º estableció que “... las disposiciones de la Ley 26.351 serán 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 sea posterior al 9 de noviembre de 2007”. En esta última fecha entró en vigor un aumento de alícuotas dispuesto por el entonces Ministerio de Economía y Producción, instrumentado por las Resoluciones Nros. 368/07 y 369/07, que modificaron el Anexo XIV del Decreto N° 509/2007, gravando con derechos de exportación determinadas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

La Resolución M.E. y P. N° 125/2008 (B.O. 12/03/2008), establece un cambio en el método de cálculo de las alícuotas del derecho de exportación de cereales, oleaginosas y sus subproductos, las que se estipulaban en un porcentaje fijo sobre el precio de venta y, ahora, ese porcentaje variará (aumentando), según una escala de variaciones del precio del grano de que se trate. Por su parte, la Resolución N° 180/08 dispuso la limitación de la vigencia de las Resoluciones N° 125, su modificatoria N° 141, su derogatoria N° 64 y sus complementarias 284 y 285, a partir del 21 de julio del 2008, (fecha de publicación B.O.), dejando a salvo los efectos producidos desde **el 11 de marzo al 21 de julio del 2008**.

En su correlato, se dictó la Resolución ONCCA Nº 1898/08 mediante la cual se hizo saber a la AFIP un listado con las DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras no habrían acreditado oportunamente la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, en los términos de la ley Nº 26.351 y su decreto reglamentario Nº 764/08. En el detalle de ese listado se encontraba, entre otras, la firma GRUPO TRANSPATAGONIA S.R.L., lo que motivó el cuestionamiento de dicha Resolución por parte de ésta última.

VII.- Que, según surge de las actuaciones administrativas, la firma GRUPO TRANSPATAGONIA S.R.L. documentó los permisos de embarque que se detallan a continuación:

FECHA	PE	TON	PA	DECLARACION DE LA MERCADERIA	V.A	ALICUOTA	DERECHOS	FECHA	D.J.V.E
17/7/2008	08 038 EC01 013732 Y	284,79	1201.00.90.110M	Desactivada a granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS." declarando en el campo "a) Opciones / b) Ventajas": EXPO-ORGANICO=NO	51760,42	33,7%	17443,26	13/3/2008	08 038 DJVE 000123W
10/7/2008	08 038 EC01 013972 U	570	1201.00.90.110M	Desactivada a granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS." declarando en el campo "a) Opciones / b) Ventajas": EXPO-ORGANICO=NO	103597,2	33,7%	34912,24	2/7/2008	08 038DJVE000264F
11/7/2008	08 038 EC01 014225 M	570	1201.00.90.110M	Desactivada a granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS." declarando en el campo "a) Opciones / b) Ventajas": EXPO-ORGANICO=NO	103597,2	33,7%	34912,24	2/7/2008	08 038DJVE000264F
6/8/2008	08 038 EC01 014432 M	32,5	1201.00.90.110M	Desactivada a granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS." declarando en el campo "a) Opciones / b) Ventajas": EXPO-ORGANICO=NO	5906,86	33,7%	1990,61	13/3/2008	08 038 DJVE 000123W
10/7/2008	08 038 EC01014045 M	141,7	1201.00.90.110M	Desactivada a granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS." declarando en el campo "a) Opciones / b) Ventajas": EXPO-ORGANICO=NO	25755,71	33,7%	8679,67	13/3/2008	08 038 DJVE 000123W

Conforme surge del cuadro, la firma exportadora procede a la venta de mercadería declarada en la P.A 1201.00.90.110M, tratándose de Soja desactivada a granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS, cuyo precio unitario declarado es de U$S 243 por tonelada, gravada con derecho de exportación del 33,7% según lo declarado por el exportador mediante las operaciones registradas entre las fechas 10/07/2008 al 06/08/2008 asociadas a las DJVE detalladas en el cuadro.

Teniendo en cuenta que no surge en autos, ni de las actuaciones administrativas, que la actora haya probado en sede aduanera o en esta instancia, la adquisición o tenencia de la mercadería registrada en los términos de la ley 26.351, arts. 1º y 2º, le corresponde a la recurrente estarse a lo resuelto por la autoridad de aplicación en las Res. 1487/08 y 1898/08 ONCCA, y tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación.

Ahora bien, respecto de los agravios planteados con relación a las alícuotas utilizadas para las determinaciones tributarias suplementarias practicadas -Cargos Nº 40/09 a 44/09- por considerar que debió aplicarse las alícuotas establecidas en las Res. Nº 64/08 y 182/08 fechas de registro de las operaciones en cuestión

Cabe advertir, que atento a lo prescripto por el art. 2 de la Ley 26.351 se deberá tributar **la mayor alícuota** en concepto de derechos de exportación vigente **a la fecha del registro de las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) o a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación**.

En virtud de ello, dado que las fechas de oficialización de las DJVE 08 038DJVE000264F y 08 038 DJVE 000123W de fecha 2/7/2008 y

13/3/2008 respectivamente resulta aplicable, la alícuota establecida en la Resolución M.E. y P. N° 125/2008 (B.O. 12/03/2008) la cual se encontraba vigente a la fecha de registro de dichas declaraciones (11 de marzo al 21 de julio del 2008) .

Asimismo, dado que no surge de la Nota Nº 16/09 (obrante a fs. 1/6 de las act. adm.) cual fue la resolución utilizada para determinar el valor de las nuevas alícuotas ajustadas, Cargos Nº 40/09 a 44/09, en relación con las destinaciones de exportación N° 08 038 EC01 013972 U, 08 038 EC01014045 M, 08 038 EC01 014225 M, 08 038 EC01 013732 Y, y 08 038 EC01 014432 M, corresponde ordenar al servicio aduanero que practique las determinaciones tributarias suplementarias, Cargos Nº 40/09 a 44/09, conforme con lo establecido en Resolución M.E. y P. N° 125/2008, especificando y detallando su cálculo. El monto que resultaré de dichas liquidaciones deberá convertirse a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago (art. 20 Ley 23.905). Asimismo, deberán aplicarse intereses a partir del 20/07/2009, hasta la fecha de efectivo pago de los tributos (art. 794 del C.A).

En virtud de todo lo expuesto**, VOTO por**:

1. Confirmar parcialmente la Resolución Nº 72/2012 (AD MEND), Expte. 12436-6-2009, mediante la cual se rechazó la impugnación planteada por la firma GRUPO TRANSPATAGONICA S.R.L., contra los cargos Nº 40/09 a 44/09, ordenando al servicio aduanero que practique las determinaciones tributarias suplementarias: Cargos Nº 40/09 a 44/09 relativo a las destinaciones de exportación Nº 08 038 EC01 013732 Y, 08 038 EC01 013972 U, 08 038 EC01 014225 M, 08 038 EC01 014432 M y 08 038 EC01014045 M, conforme con lo establecido en Resolución M.E. y P. N° 125/2008, especificando y detallando su cálculo. Haciéndose saber qué el monto que resultaré de dichas liquidaciones deberá convertirse a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago (art. 20 Ley 23.905), con más los intereses a partir del 20/07/2009, hasta la fecha de efectivo pago de los tributos (conf. art. 794 del C.A); con costas a la actora.

2. Devuélvanse las actuaciones administrativas a los fines que se practique la liquidación ordenada.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1. Confirmar parcialmente la Resolución Nº 72/2012 (AD MEND), Expte. 12436-6-2009, mediante la cual se rechazó la impugnación planteada por la firma GRUPO TRANSPATAGONICA S.R.L., contra los cargos Nº 40/09 a 44/09, ordenando al servicio aduanero que practique las determinaciones tributarias suplementarias: Cargos Nº 40/09 a 44/09 relativo a las destinaciones de exportación Nº 08 038 EC01 013732 Y, 08 038 EC01 013972 U, 08 038 EC01 014225 M, 08 038 EC01 014432 M y 08 038 EC01014045 M, conforme con lo establecido en Resolución M.E. y P. N° 125/2008, especificando y detallando su cálculo. Haciéndose saber qué el monto que resultaré de dichas liquidaciones deberá convertirse a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago (art. 20 Ley 23.905), con más los intereses a partir del 20/07/2009, hasta la fecha de efectivo pago de los tributos (conf. art. 794 del C.A); con costas a la actora.

2. Devuélvanse las actuaciones administrativas a la DGA a los fines que se practique la liquidación ordenada.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese**.**

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.11.08 13:53:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.11.08 15:05:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.11.08 15:54:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.08 15:55:29 -03:00