Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64719266-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte N° 31.121-A; MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria (por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación), con la presidencia del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **"MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte N° 31.121-A**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 19-51 la actora, mediante apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 334/2012 (AD SALO), dictada el 30/03/12 por el Administrador Interino de la División Aduana de San Lorenzo en la actuación N° 12509-48-2009, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra los Cargos N° 3530/08 al 3533/08 y 3535/08 al 3546/08, formulados por diferencias de derechos de exportación por un monto total de USD 1.571.236,69 con relación a las destinaciones de exportación N° 08 057 EC01 003652 P, 3686 W, 3687 A, 4332 L, 3050 H, 3052 J, 3071 K, 3075 Y, 3074 N, 3291 Y, 3315 L, 4960 S, 4962 U, 4958 C, 4348 S y 4356 R. Explica que los permisos de embarque que originaron los cargos reclamados se relacionan con declaraciones juradas de venta al exterior registradas con anterioridad a los aumentos de las alícuotas de los derechos de exportación establecidos por las Resoluciones N° 368/07, 369/07 y 125/08. Específicamente indica que la DJVE-SAGPYA 71550 se vincula con el PE 08 057 EC01 003652 P fue presentada el 29/02/08 y el cierre de la operación fue realizado el 28/02/08; la DJVE- SAGPYA 65235 se relaciona con el PE 08 057 EC01 003686 W fue presentada el 09/10/07 y el cierre de la operación fue realizado el 08/10/07; la DJVE- SAGPYA 64064 se asocia con los PE 08 057 EC01 003687 A y 3315 L fue presentada el 21/09/07 y el cierre de la operación fue realizado el 20/09/07; la DJVE- SAGPYA 63547 se asocia con el PE 08 057 EC01 003050 H fue presentada el 12/09/07 y el cierre de la operación fue realizado el 11/09/07; la DJVE- SAGPYA 64066 se vincula con los PE 08 057 EC01 003052 J fue presentada el 21/09/07 y el cierre de la operación fue realizado el 20/09/07; la DJVE- SAGPYA 64065 se relaciona con los PE 08 057 EC01 003071 K y 3291 Y fue presentada el 21/09/07 y el cierre de la operación fue realizado el 20/09/07; la DJVE-SAGPYA 69027 se vincula con los PE 08 057 EC01 003075 Y fue presentada el

19/12/07 y el cierre de la operación fue realizado el 18/12/07; la DJVE-SAGPYA 63546 se vincula con el PE 08 057 EC01 003074 N fue presentada el 12/09/07 y el cierre de la operación fue realizado el 11/09/07; la DJVE-SAGPYA 71539 se relaciona con los PE 08 057 EC01 004960 S, 4962 U y 4958 C fue presentada el 29/02/08 y el cierre de la operación fue realizado el 28/02/08; la DJVE-SAGPYA 71300 se vincula con los PE 08 057 EC01 004348 S y 4356 R fue presentada el 25/02/08 y el cierre de la operación fue realizado el 22/02/08; la DJVE-SAGPYA 66519 se asocia con el PE 08 057 EC01 004332 L fue presentada el 31/10/07 y el cierre de la operación fue realizado el 30/10/07. Manifiesta que todas las DJVE se encontraban amparadas por el régimen tributario vigente a la fecha de cierre de las operaciones según lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 21.453, procediendo al pago de los derechos de exportación vigente a dichas fechas. Destaca que contrariamente a lo sostenido por la ONCCA en la Resolución 1898/08, MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. puede acreditar que al 09/11/07 y/o al 11/03/08 tenía la tenencia o adquisición de las mercaderías exportadas, es decir, aceite de girasol crudo (PA 1512.11.10.100Q) y aceite de soja crudo (PA 1507.10.00.100Q). Asimismo, informa que durante la tramitación de las actuaciones administrativas abonó los Cargos N° 3533/08 y 3534/08, pero que la Aduana omitió considerar como pagado el primero de ellos, rechazando la impugnación del mismo. Considera improcedente el rechazo del Cargo N° 3533/08, toda vez que fue cancelado en sede aduanera, debiendo declararse extinguida la obligación tributaria aduanera. En primer lugar, funda su recurso agraviándose de la resolución aduanera en tanto la considera violatoria de derechos adquiridos al amparo del art. 6 de la Ley 21.453. Entiende que la Ley 26.351 no es aclaratoria de la 21.453, sino modificatoria, en cuanto introduce una modificación sustancial al régimen de esta última, estableciendo nuevas exigencias a los efectos de la determinación de los derechos de exportación aplicables. Sostiene que el registro de la DJVE y el pago de los derechos de exportación antes de la entrada en vigencia de la Ley 26.351 otorga el derecho adquirido a aplicar el régimen tributario vigente a la fecha de cierre del contrato de venta. Afirma que la Ley 26.351, el Decreto 764/08 y las Resoluciones ONCCA 543/08 y 1898/08 violentan los principios de certeza, seguridad jurídica, razonabilidad y buena fe. Explica que no es una empresa exportadora de granos, sino que los adquiere al efecto de transformarlos en subproductos –harina y aceite- y comercializarlos, por lo que sus compras y stocks de granos tienen como única finalidad la transformación en subproductos. Como prueba de ello, indica que no documentó exportaciones de granos, y que dicha información surge del SIM. Arguye que la Resolución 543/08 se apartó de lo dispuesto por la Ley 26.351 en relación al momento en el que se exige la tenencia o adquisición de la mercadería, exigiendo que se pruebe a la fecha del registro de la DJVE. Plantea la ilegitimidad de la Resolución ONCCA 1898/08 en cuanto la incluye entre las empresas que no han acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería a la fecha del registro de las DJVE. Afirma que las DJVE relacionadas con los cargos se encuentran justificadas por la tenencia y/o adquisición de la mercadería antes de que entren en vigencia los incrementos de alícuota dispuestos por las Resoluciones 368/07, 369/07 y 125/08. Informa que con fecha 12/08/08 dedujo recurso de reconsideración contra la Resolución ONCCA 1898/08, encontrándose tramitando al momento de la interposición del presente recurso. Explica que la ONCCA únicamente tuvo en cuenta la información proveniente del Formulario MC15 –stocks de subproductos- omitiendo considerar los stocks de granos que MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. tenía al 9/11/07 y al 11/03/08 y computar las compras de granos pendientes de recibir (con precio fijado, fijo y/o ambos) incluyendo las compras realizadas a través del MAT. Plantea la inconstitucionalidad de los derechos de exportación cuya percepción se persigue en función de que han sido dictados por funcionario incompetente alegando que el art. 755 del C.A. no puede convertirse en sustento normativo adecuado para el cobro de los derechos de exportación establecidos por el Ministerio de Economía, tornando inconstitucionales las resoluciones que establecen tales impuestos. Añade que el art. 755 del C.A. delega exclusivamente en el Poder Ejecutivo Nacional las facultades de establecer derechos de exportación, sin facultarlo a que subdelegue las atribuciones conferidas. Por ello, entiende que el Ministerio de Economía no se encontraba legalmente habilitado para el dictado de las Resoluciones N° 11/02, 368/07, 369/07 y 125/08, motivo por el cual considera ilegitimo que el Fisco pretenda aplicar derechos de exportación fundándose en dichas resoluciones. Plantea la improcedencia de

los intereses resarcitorios establecidos por el art. 794 del C.A. con fundamento en la mora no culpable toda vez que la ONCCA excedió cualquier parámetro razonable para resolver el recurso de reconsideración contra la Resolución ONCAA N° 1898/08, por lo que no pudo haber mora imputable a MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. Asimismo, considera irrazonable la tasa de interés aplicada a deudas en dólares -como la de autos-, excediendo la naturaleza compensatoria del interés establecido en el art. 794 del C.A. Cita abundante jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 68-79 se presenta la Representación Fiscal y contesta el traslado que le fuera conferido. Explica que en las actuaciones administrativas involucradas en la causa, la Aduana formuló los Cargos 3530 al 3546, todos del año 2008, como consecuencia del dictado de las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08. Niega los hechos y el derecho invocado por la actora, como así también la documentación, que no sea objeto de su expreso reconocimiento. Mantiene todos los argumentos contenidos en las resoluciones administrativas y dictámenes obrantes en las actuaciones relacionadas con la causa. Señala que la Ley 26.351 aclara el alcance y aplicación de la Ley 21.453 ante el incremento de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios. Transcribe lo establecido en el art. 1 de la Ley 26.351. Explica que lo que se pretendió con el dictado de la ley, fue evitar que ante un inminente cambio normativo que aumente los derechos de exportación, se registren operaciones con el fin de tributar con la alícuota menor, ocasionando un perjuicio para el Fisco Nacional. Comenta que el art. 3 del Decreto 764/08 establece que la ONCCA tenía como facultad llevar el registro de las declaraciones juradas de venta al exterior, al igual que el dictado de la normativa que establecía los requisitos mediante los cuales se acreditará la tenencia o adquisición de la mercadería. Indica que en ese marco normativo, la ONCCA dictó las Resoluciones 1487/08 y 1898/08, las que establecieron el listado de las DJVE correspondientes a empresas exportadoras que no han acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería, siendo este el requisito para tributar la alícuota menor. Destaca que la ONCCA era el organismo que tenía a su alcance todos los elementos necesarios para constatar la veracidad de la acreditación de la adquisición o tenencia de la mercadería que se trate. Respecto a lo alegado por la actora, con relación a que con el pago oportuno de los derechos de exportación se haya adquirido un derecho de propiedad, señala que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuera inferior al debido. Se explaya citando doctrina, jurisprudencia y el Decreto 618/97. Entiende que el servicio aduanero puede, incluso a pesar del pago del exportador, formular cargos suplementarios. Considera que en este caso, están dados los requisitos necesarios para aplicar la doctrina del “efecto noticia”. Explica que el efecto noticia se produce cuando el contribuyente toma conocimiento por trascendidos o por los medios de comunicación que se va crear un nuevo impuesto o se va a modificar uno existente en forma más gravosa para él, modificando su conducta a fin de evitar que el nuevo impuesto lo alcance, es decir, anticipando operaciones antes de la entrada en vigencia de la nueva ley. Destaca que esta situación origina que el Estado pueda adoptar medidas para evitar los efectos elusivos de las conductas de los contribuyentes, como por ejemplo, la de establecer brevísimos plazos de retroactividad. En cuanto al planteo de inconstitucionalidad de los derechos de exportación formulado por la actora, analiza el marco social y normativo, citando específicamente la Ley 25.561, el Decreto 310/02 y la Resolución 11/02, las que entiende aplicables al caso de autos. Remarca que este Tribunal Fiscal tiene prohibido considerar planteos de inconstitucionalidad, y que solo puede declarar la ilegalidad de interpretaciones ministeriales o administrativas, razón por la cual la actora para tratar estos temas debió acudir directamente a la Justicia. Rechaza el planteo de la recurrente de eximición de los intereses previstos en el art. 794 del C.A., por aplicación de la normativa prevista en el Código Civil, toda vez que el Código Aduanero contempla expresamente el régimen de intereses. Cita los artículos 794, 795 y 796 del C.A. Con relación a la ilegalidad de las resoluciones que establecen las tasas de interés, señala que en virtud de lo establecido en el art. 1164 del C.A., no corresponde efectuar dicho planteo ante esta instancia. Destaca que la firma exportadora no desvirtuó a lo largo de su recurso, ni en sede aduanera, los argumentos

sostenidos por la Aduana para establecer los intereses cuestionados, como así tampoco logró demostrar las circunstancias excepcionales ajenas a ella, que le hayan impedido el oportuno cumplimiento de sus obligaciones. Ofrece como prueba la actuación administrativa SIGEA 12509-48-2009 involucrada en la causa. Solicita se declare la causa de puro Derecho. Formula reserva del caso federal. Por último, solicita se rechace la pretensión de la actora y se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- A fs. 80 se tiene por contestado el traslado del recurso de apelación. A fs. 177 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a prueba informativa ofrecida por la recurrente, la que obra producida a fs. 191-195 y 226-229. A fs. 270 la actora comunica que el 10/07/15 interpuso recurso jerárquico contra la Resolución N° 372/15, de fecha 11/06/15, emitida por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación mediante la cual se rechazó el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución ONCCA 1898/08. A fs. 304 la apelante informa que el 27/08/18 se publicó en el Boletín Oficial el Decreto 774/18 (ver fs. 302-303) por medio del cual se revocó la Resolución N° 372/15 del ex Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca y se ordenó la remisión de las actuaciones administrativas al Ministerio de Agroindustria de la Nación para que en dicho ámbito se sustancie y se resuelva el recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución ONCCA 1898/08. A fs. 353-355 la actora informa que con fecha 3/10/19 el Ministro de Agricultura, Ganadería y Pesca dictó la RESOL-2019-79-APN-MAGYP (ver fs. 309-349) mediante la cual hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución ONCCA 1898/08, confirmándose la misma solo respecto de aquellas mercaderías cuya tenencia o adquisición no logró ser acreditada por la firma en los términos de la Ley 26.351 y su Decreto Reglamentario 764/08. Señala que conforme surge de lo resuelto en la RESOL-2019-79-APN-MAGYP, MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. acreditó la tenencia y/o adquisición de la mercadería vinculada con los cargos aquí analizados, con excepción del Cargo N° 3533/08 -que fuera cancelado-, tornándose abstracta la cuestión debatida en autos. Realiza un cuadro consignando las DJVE y los PE que originaron los cargos en cuestión y manifiesta que las DJVE 71550, 65235, 64064, 63547, 64066, 64065, 69027, 63546, 71539 y 71300 se encuentran incluidas en los Anexos integrantes de la RESOL-2019-79-APN-MAGYP, por lo que el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca tuvo por acreditada la tenencia o adquisición de la mercadería comprendida en dichas DJVE. A fs. 368 se certifica la prueba producida en autos. A fs. 369 se declara clausurado el período probatorio. A fs. 411 se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 414 se ponen los autos para alegar. A fs. 419-420 obra el alegato presentado por la actora y a fs. 421-422 el del Fisco Nacional. A fs. 424 se dicta el llamado de autos a sentencia.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12509-48-2009, surge que las mismas se iniciaron como consecuencia de la impugnación deducida por la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S**.**A., con fecha 30/01/09, contra los Cargos N° 3530/08 al 3546/08, de fechas 12/12/08 y 23/12/08 formulados en concepto de diferencias de derechos de exportación con relación a los permisos de embarque 08 057 EC01 003652 P, 3686 W, 3687 A, 4332 L, 4333 M, 3050 H, 3052 J, 3071 K, 3075 Y, 3074 N, 3291 Y, 3315 L, 4960 S, 4962 U, 4958 C, 4348 S y 4356 R asociados a las DJVE SAGPYA 71550, 65235, 64064, 66519, 66265, 63547, 64066, 64065, 69027, 63546, 71539, 71300. A fs. 31 ref. el servicio aduanero tiene por promovido el procedimiento de impugnación en los términos del art. 1053 inc. a) del C.A. y provee la prueba ofrecida. A fs. 33 ref.-34 ref. la impugnante interpone revocatoria contra la providencia de fs. 31 ref. que rechaza la producción de la prueba informativa y pericial contable. A fs. 37-38 mediante Resolución N° 214/09 (AD SALO) el Administrador de la Aduana de San Lorenzo rechaza por improcedente el recurso de revocatoria interpuesto. A fs. 46-91 la impugnante acompaña copia del expediente CUDAP: EXP S01:0252858/2008 vinculado a la Resolución ONCCA 1487/08. A fs. 91 vta se agrega la actuación SIGEA 12539-236-2008. A fs. 92 ref.- 93 ref. obra el informe técnico N° 207/08 (SE FVEX) efectuado por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación de la Dirección Regional Aduanera de Rosario mediante el cual se indica que se procede a efectuar los cargos

suplementarios por la diferencia en el pago de los derechos de exportación de las destinaciones 08 057 EC01 003652 P, 3686 W, 3687 A, 4332 L, 4333 M, 4348 S, 4356 R, 3050 H, 3052 J, 3071 K, 3075 Y, 3074 N, 3291 Y, 3315 L, 4960 S, 4962 U y 4958 C. A fs. 113 ref. obra el Cargo N° 3530/08 formulado por un monto de U$D 115.830.- con relación a la destinación de exportación N° 08 057 EC01 003652 P. A fs. 114 ref. se incorpora el Cargo N° 3531/08 emitido por un monto de U$D 88.544,40.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003686 W. A fs. 115 ref. obra el Cargo N° 3532/08 formulado por un monto de U$D 97.180.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003687 A. A fs. 116 ref. obra el Cargo N° 3533/08 formulado por un monto de U$D 30.293,75 con relación a la destinación N° 08 057 EC01 004332 L. A fs. 117 ref. obra el Cargo N° 3534/08 formulado por un monto de U$D 5.973,60 con relación a la destinación N° 08 057 EC01 004333 M. A fs. 118 ref. obra el Cargo N° 3535/08 formulado por un monto de U$D 104.748.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003050 H. A fs. 119 ref. obra el Cargo N° 3536/08 formulado por un monto de U$D 48.590.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003052 J. A fs. 120 ref. obra el Cargo N° 3537/08 formulado por un monto de U$D 112.534,44 con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003071 K. A fs. 121 ref. obra el Cargo N° 3538/08 formulado por un monto de U$D 26.312.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003075 Y. A fs. 122 ref. obra el Cargo N° 3539/08 formulado por un monto de U$D 130.935.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003074 N. A fs. 123 ref. obra el Cargo N° 3540/08 formulado por un monto de U$D 190.472,80.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003291 Y. A fs. 124 ref. obra el Cargo N° 3541/08 formulado por un monto de U$D 194.360.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 003315 L. A fs. 125 ref. obra el Cargo N° 3542/08 formulado por un monto de U$D 121.320.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 004960 S. A fs. 126 ref. obra el Cargo N° 3543/08 formulado por un monto de U$D 121.320.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 004962 U. A fs. 127 ref. obra el Cargo N° 3544/08 formulado por un monto de U$D 60.660.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 004958 C. A fs. 128 ref. obra el Cargo N° 3545/08 formulado por un monto de U$D 34.629.- con relación a la destinación N° 08 057 EC01 004348 S. A fs. 129 obra el Cargo N° 3546/08 formulado por un monto de U$D 93.498,30 con relación a la destinación N° 08 057 EC01 004356 R. A fs. 130 obra constancia de notificación de los cargos, siendo notificada la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. el día 2/01/09 (conf. surge del aviso de recibo del correo argentino). A fs. 131 se incorpora la presentación efectuada por la exportadora el día 23/12/09 mediante la cual comunica a la aduana la intención de pago del Cargo N° 3533/08, con más los intereses resarcitorios. A fs. 132-133 se agregan los comprobantes de pago de las liquidaciones manuales N° 09 057 LMAN 011190 G y 09 057 LMAN 011369 Y de fechas 23/12/09 y 29/12/09 correspondientes al Cargo N° 3533/08, que fuera cancelado conjuntamente con los intereses correspondientes. A fs. 142-143 obran presentaciones de la impugnante, ambas del 5/01/10, mediante las cuales comunica a la aduana la intención de efectuar el pago del Cargo N° 3534/08, con más los intereses resarcitorios y solicita se generen las liquidaciones manuales correspondientes. A fs. 150 se agrega el comprobante de pago de la liquidación manual N° 10 057 LMAN 000101 L de fecha 21/03/12 correspondiente al Cargo N° 3534/08, cancelado con los intereses correspondientes. A fs. 151 se ponen los autos para alegar. A fs. 153-156 se glosa presentación de la exportadora mediante la cual manifiesta la imposibilidad de alegar, toda vez que la prueba ofrecida fue rechazada en casi su totalidad, describiendo cada una de las pruebas ofrecidas y su finalidad. A fs. 157-158 obra el Dictamen N° 167/12 mediante el cual se propicia no hacer lugar a la impugnación planteada y confirmar los cargos formulados y no pagados, toda vez que las DJVE involucradas se encuentran incluidas en el Anexo I de la Resolución ONCCA 1487/08 y 1898/08 por no estar debidamente acreditada la tenencia de las mercaderías. A fs. 159-161 el Administrador Interino de la División Aduana de San Lorenzo, con fecha 30/03/12, dicta la Resolución N° 334/12 (AD SALO) mediante la cual en el art. 1° rechaza la impugnación incoada por la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra los Cargos N° 3530/08 al 3533/08 y 3535/08 al 3546/08, con más los intereses devengados. Asimismo, en el art. 2° declara extinguida la obligación tributaria aduanera respecto del Cargo N° 3534/08. A fs. 162, el 30/03/12, se notifica la exportadora de la Resolución N° 334/12. A fs. 163 la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. acredita la apelación ante este Tribunal.

V.- Que corresponde resolver en autos si la Resolución N° 334/12 (AD SALO) mediante la cual la División Aduana de San Lorenzo rechaza la impugnación incoada por MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. contra los Cargos 3530/08 al 3533/08 y 3535/08 al 3546/08 con más los intereses devengados, formulados con relación a los permisos de embarque 08 057 EC01 003652 P, 3686 W, 3687 A, 4332 L, 3050 H, 3052 J, 3071 K, 3075 Y, 3074 N, 3291 Y, 3315 L, 4960 S, 4962 U, 4958 C, 4348 S y 4356 R se ajusta a derecho.

Cabe señalar que la actora cuestiona en la presente causa los Cargos N° 3530/08, 3531/08, 3532/08, 3533/08, 3535/08, 3536/08, 3537/08, 3538/08, 3539/08, 3540/08, 3541/08, 3542/08, 3543/08, 3544/08, 3545/08 y 3546/08, formulados por un monto total de USD 1.571.236,69.- (conf. recurso de apelación obrante a fs. 19-51 y Formulario F4 obrante a fs. 1).

Que, asimismo, los mencionados cargos han sido formulados a la recurrente con relación a las destinaciones de exportación a consumo N° 08 057 EC01 003652 P, 3686 W, 3687 A, 4332 L, 3050 H, 3052 J, 3071 K, 3075 Y, 3074 N, 3291 Y, 3315 L, 4960 S, 4962 U, 4958 C, 4348 S y 4356 R asociados a las declaraciones juradas de venta al exterior DJVE-SAGPYA 71550, 65235, 64064, 66519, 63547, 64066, 64065, 69027, 63546, 71539, 71300.

Asimismo, cabe señalar que la recurrente en su escrito de apelación manifiesta que los Cargos N° 3533/08 y 3534/08 fueron abonados con más los intereses correspondientes en sede aduanera, habiendo la Aduana declarado extinguida la obligación tributaria aduanera solo respecto del Cargo N° 3534/08.

Cabe destacar que, la pretensión fiscal surge como consecuencia del dictado de la Resolución ONCCA 1898/08, a través de la cual se comunicó a la AFIP-DGA la nómina de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (DJVE) cuyos titulares no habían acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 26.351 y el Decreto 764/08. En lo que aquí interesa, que MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. no había acreditado la tenencia y/o adquisición de la mercadería amparada por las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (DJVE-SAGPYA) 71550, 65235, 64064, 66519, 63547, 64066, 64065, 69027, 63546, 71539, 71300.

El servicio aduanero consideró que habiéndose incrementado la alícuota correspondiente a los derechos de exportación de las mercaderías involucradas, en el período comprendido entre el registro de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior y el de la oficialización de las destinaciones de exportación, la exportadora debía acreditar la tenencia o adquisición de esas mercaderías con anterioridad al incremento de las alícuotas.

Que no se encuentra controvertido, en autos, que las destinaciones de exportación a consumo fueron documentadas al amparo del régimen especial para la venta al exterior de productos agrícolas, previsto en la Ley 21.453. Como así tampoco las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior involucradas que las amparaban.

Corresponde señalar que el art. 3 de la Ley 21.453 (BO 11/11/76) dispone que las ventas al exterior de productos agrícolas *"…deberán ser registradas, mediante declaración jurada ante la autoridad de aplicación en la forma que determine el Poder Ejecutivo Nacional, el que deberá asimismo reglamentar los plazos de vigencia de la declaración jurada."* Es decir que dicha ley estableció el registro de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior, para una serie de productos agricolas, entre los que se encuentran las posiciones arancelarias 1507.10.00 correspondiente a aceite de soja y 1512.11.10 correspondiente a aceite de girasol.

Por su parte, el art. 6 de la citada norma estableció que: *"A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley* (productos agrícolas), *serán de*

aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta…"

Posteriormente, -en lo que aquí interesa- mediante Resolución 369/07 (BO 9/11/07) se elevaron los derechos de exportación del aceite de soja al 32% y del aceite de girasol al 30%.

Con posterioridad la Ley 26.351 (BO 16/01/08) determinó 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 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"*. Asimismo, estableció en su artículo 4° el carácter retroactivo de la medida, señalando que la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos dictaría la norma reglamentaria.

La citada norma fue reglamentada mediante el Decreto 764/08 (BO 13/05/08) el cual dispuso en su artículo 2° que *"las disposiciones de la Ley N° 26.351 serán aplicables a las operaciones de venta 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"*. Asimismo, estableció que la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) sería la encargada de llevar el registro de las DJVE y de dictar la normativa correspondiente para establecer los requisitos necesarios a fin de 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 este sentido el art. 2 de la mencionada Ley 26.351 estableció 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"*.

En virtud de lo dispuesto en el art. 3 del Decreto 764/08, se dictó la Resolución ONCCA 543/08 (BO 30/05/08) que estableció los requisitos a los que debían sujetarse los exportadores de granos y/o sus derivados, que soliciten su inscripción en el Registro de Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior, denominado ROE Verde, al que se refiere la Ley 21.453, como asimismo, el procedimiento para aquellas operaciones de ventas al exterior registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 26.351. Es decir, estableció el procedimiento por incremento de alícuota establecido por la Ley 26.351, determinando en su artículo 13° los ítems a ser considerados y estableciendo en su artículo 15° que los coeficientes de conversion con relación al rendimiento de todos los productos y subproductos serían los establecidos en el Anexo IV de la Resolución, a saber: 18% del grano de soja para el aceite crudo de soja y 42,5% de la semilla de girasol para el aceite crudo de girasol.

En dicho marco la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) dictó las Resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08.

Cabe señalar que mediante la Resolución ONCCA 1487/08 (BO 26/06/08) se informó a la AFIP-DGA la nómina de empresas que no habían dado cumplimiento con lo normado por la Ley 26.351 en cuanto a la tenencia y/o adquisición de soja, entre las que no se encontraba la firma MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A.

Asimismo, mediante Resolución ONCCA 1898/08 (BO 21/07/08) se informó a la AFIP-DGA la nómina de empresas que no habían dado cumplimiento con lo normado por la Ley 26.351 en cuanto a la tenencia y/o

adquisición de subproductos de soja y girasol, y que por lo tanto debían pagar el incremento de los derechos de exportación de productos involucrados en las operaciones registradas. En otras palabras, se informaron 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, debiendo tributar la alícuota correspondiente a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación.

Que con fundamento en la Resolución ONCCA 1898/08, la Aduana de San Lorenzo formuló los cargos, intimando al pago de las diferencias de derechos de exportación, toda vez que entre la fecha de registro de las DJVE y la de oficialización de las destinaciones de exportación, se produjeron incrementos de las alícuotas de los derechos de exportación.

VI.- Que la apelante manifiesta -y ha quedado acreditado en autos- que al momento de interponer el recurso de apelación ante este Tribunal había presentado un recurso de reconsideración contra la Resolución ONCCA 1898/08, el cual se encontraba en trámite.

Que, fecha 11/06/15, el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación dictó la Resolución N° 372/15, mediante la cual rechazó el recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución ONCCA 1898/08.

A fs. 270 la actora comunica que con fecha 10/07/15 interpuso recurso jerárquico contra la citada Resolución N° 372/15 del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación.

Posteriormente, a fs. 304 la apelante informa que el 27/08/18 se publicó en el Boletín Oficial el Decreto N° 774/18 (ver fs. 302-303) por medio del cual se revocó la Resolución N° 372/15 y se ordenó la remisión de las actuaciones administrativas al Ministerio de Agroindustria de la Nación para que en dicho ámbito se sustancie y se resuelva el recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución ONCCA 1898/08.

A fs. 353-355 la actora informa el dictado de la RESOL-2019-79-APN-MAGYP (ver fs. 309-349) mediante la cual el Ministro de Agricultura, Ganadería y Pesca, con fecha 3/10/19, hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución ONCCA 1898/08, confirmándose la misma solo respecto de aquellas mercaderías cuya tenencia o adquisición no logró ser acreditada por la firma en los términos de la Ley 26.351 y su Decreto Reglamentario 764/08. Señala que conforme surge de lo resuelto en la RESOL-2019-79-APN-MAGYP, MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. acreditó la tenencia y/o adquisición de la mercadería vinculada con los cargos aquí analizados, con excepción del Cargo N° 3533/08 -que fuera cancelado-, tornándose abstracta la cuestión debatida en autos. Realiza un cuadro consignando las DJVE y los PE que originaron los cargos en cuestión y manifiesta que las DJVE 71550, 65235, 64064, 66519, 66265, 63547, 64066, 64065, 69027, 63546, 71539, 71300 se encuentran incluidas en los Anexos integrantes de la RESOL-2019-79-APN-MAGYP, por lo que el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca tuvo por acreditada la tenencia o adquisición de la mercadería comprendida en dichas DJVE.

Corresponde señalar que la RESOL-2019-79-APN-MAGYP, de fecha 3/10/19 obrante a fs. 309-349 dispuso en su artículo 1°: "*Acéptase parcialmente el recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución N° 1898 de fecha 21 de julio de 2008 de la ex – OFICINA NACIONAL DE CONTROL COMERCIAL AGROPECUARIO (ONCCA), organismo descentralizado en la órbita de la ex –SECRETARÍA DE AGRICULTURA, GANADERÍA, PESCA Y ALIMENTOS del entonces MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN y, en consecuencia, confírmase la misma sólo respecto de aquellas mercaderías*

cuya tenencia y/o adquisición –en los términos de la Ley N° 26.351 y su Decreto Reglamentario N° 764 de fecha 12 de mayo de 2008- no logró ser acreditada por la recurrente, de conformidad con el informe técnico de la SUBSECRETARÍA DE MERCADOS AGROPECUARIOS N° IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT y sus Anexos, y el detalle de los IF-2019-90276682-APN-SSMA#MPYT (Anexo I) e IF-2019-90276374-APNSSMA#MPYT (Anexo II), los que forman todos ellos, parte integrante de la presente medida."

Surge de la mencionada resolución que el Ministro de Agricultura, Ganadería y Pesca para resolver tuvo en consideración los informes técnicos emitidos por la Subsecretaría de Mercados Agropecuarios del Ministerio de Producción y Trabajo efectuados con relación a la totalidad de las DJVE involucradas en la Resolución ONCCA 1898/08 en los que se analizó la documentación acompañada por MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A.

Del análisis de los informes (IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT y sus Anexos, IF-2019-90276682-APN-SSMA#MPYT e IF-2019-90276374-APNSSMA#MPYT) integrantes de la RESOL-2019-79-APN-MAGYP surge que en el Anexo III del IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT se encuentra integrado por el listado de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior incorporadas en el Anexo I de la Resolución ONCCA 1898/08 registradas al 9/11/07. Dicho Anexo III está dividido en dos cuadros. El primero de ellos se refiere a las DJVE en las que MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. acreditó la tenencia y/o adquisición de la mercadería al 9/11/07. El segundo cuadro se refiere a las DJVE en las que MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. no demostró la tenencia al 9/11/07. El Anexo IV del IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT contiene el listado de las DJVE incorporadas en el Anexo I de la Resolución ONCCA 1898/08, registradas entre el 10/11/07 y el 12/03/08 en las que MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. acreditó la tenencia y/o adquisición de la mercadería.

El IF-2019-90276682-APN-SSMA#MPYT (Anexo I) se encuentra integrado por el listado de las DJVE incorporadas en el Anexo I de la Resolución ONCCA 1898/08, cuya tenencia de mercadería no fue acreditada por MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A., reiterando las mismas DJVE mencionadas en el segundo cuadro del Anexo III IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT.

El IF-2019-90276374-APN-SSMA#MPYT (Anexo II) contiene un detalle de la totalidad de las DJVE cuya tenencia y/o adquisición de mercadería fuera acreditada por MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A., unificando las DJVE mencionadas en el primer cuadro del Anexo III y en el Anexo IV IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT.

Que del análisis de los informes técnicos integrantes de la RESOL-2019-79-APN-MAGYP resulta que las DJVE-SAGPYA 65235, 64064, 63547, 64066, 64065 y 63546 —registradas al 9 de noviembre de 2007— se encuentran incluidas en el primer cuadro del Anexo III del IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT (informe técnico) y en el IF-2019-90276374-APN-SSMA#MPYT (Anexo II), mientras que las DJVE 71550, 69027, 71539 y 71300 —registradas entre el 10 de noviembre de 2007 y el 12 de marzo de 2008— se encuentran incluidas en el Anexo IV del IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT (informe técnico) y en el IF-2019-90276374-APN-SSMA#MPYT (Anexo II). En consecuencia, la autoridad de aplicación tuvo por acreditada la tenencia y/o adquisición de la mercadería vinculada con la totalidad de las DJVE que dieron sustento a los Cargos N° 3530/08 al 3532/08 y 3535/08 al 3546/08, conforme los informes técnicos referidos.

Cabe señalar, con relación al Cargo N° 3533/08, que si bien fue formulado por la Aduana en virtud de que la DJVE-SAGPYA 66519 no había acreditado la tenencia y/o adquisición de la mercadería, dicho cargo fue abonado por la recurrente, conjuntamente con los intereses correspondientes, en sede aduanera, conforme surge de los comprobantes de pago N° 09 057 LMAN 011190 G y 09 057 LMAN 011369 Y, de fechas 23/12/09 y 29/12/09 obrantes a fs. 132-133 de las actuaciones administrativas, por lo que resulta procedente declarar abstracta la cuestión.

A ello se agrega que la misma apelante en la presentación de fs. 353-355 manifiesta haber acreditado la tenencia y/o adquisición de la mercadería vinculada con los cargos cuestionados, con excepción del Cargo N° 3533/08 respecto del cual canceló la diferencia de derechos reclamada, concluyendo que la cuestión debatida en autos al respecto ha devenido abstracta.

Por último, cabe aclarar que la Aduana en el art. 2° de la resolución recurrida, declaró extinguida la obligación tributaria aduanera respecto del Cargo N° 3534/08 -cancelado en sede administrativa por la apelante-, por lo que se encuentra excluido del objeto del presente recurso, conforme lo manifestara la propia actora en el recurso de apelación. Nótese, asimismo, que el servicio aduanero, omitió expedirse con relación al Cargo N° 3533/08 a pesar de haber sido abonado oportunamente, por lo que resulta procedente declarar abstracta la cuestión con respecto a dicho cargo, conforme a lo manifestado en los párrafos precedentes.

VII.- Que por el modo en que se resuelve la presente, deviene inoficioso expedirse sobre los restantes agravios planteados por la recurrente.

VIII.- Que, atento a lo expuesto, corresponde revocar la Resolución N° 334/2012 (AD SALO) en cuanto confirmó los Cargos N° 3530/08 al 3532/08 y 3535/08 al 3546/08, toda vez que la autoridad administrativa competente tuvo por acreditada la tenencia y/o adquisición de la mercadería vinculada con las DJVE que les dieron sustento, de conformidad con lo dispuesto en la RESOL-2019-79-APN-MAGYP y los informes técnicos que la integran.

Las costas correspondientes a dichos cargos deben imponerse a la demandada vencida, de conformidad con el art. 1163 del Código Aduanero, toda vez que no existe merito para eximirla de esa responsabilidad, máxime cuando la solución adoptada se funda en argumentos oportunamente introducidos por la actora durante la tramitación del proceso, y fue la propia autoridad de aplicación la que privó de sustento y fundamentación a la pretensión fiscal.

Que, en cambio, corresponde declarar abstracta la cuestión respecto del Cargo N° 3533/08, vinculado con la DJVE-SAGPYA N° 66519 asociada al PE N° 08 057 EC01 004332 L, toda vez que dicho cargo fue cancelado por la recurrente en sede administrativa, con más sus intereses, conforme surge de los comprobantes de pago obrantes a fs. 132/133 de las actuaciones administrativas -liquidaciones manuales N° 09 057 LMAN 011190 G y 09 057 LMAN 011369 Y, de fechas 23/12/09 y 29/12/09-, sin que la Aduana hubiera reconocido expresamente dicha cancelación en la resolución impugnada. En atención a que dicha declaración deviene del pago voluntario de la recurrente, las costas deben imponerse por su orden.

Por ello, VOTO POR:

1) Revocar la Resolución N° 334/2012 (AD SALO) en cuanto confirmó los Cargos N° 3530/08 al 3532/08 y 3535/08 al 3546/08, con costas a la demandada (conf. art. 1163 del C.A.).

2) Declarar abstracta la cuestión respecto del Cargo N° 3533/08, con costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Revocar la Resolución N° 334/2012 (AD SALO) en cuanto confirmó los Cargos N° 3530/08 al 3532/08 y

3535/08 al 3546/08, con costas a la demandada (conf. art. 1163 del C.A.).

2) Declarar abstracta la cuestión respecto del Cargo N° 3533/08, con costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación (conf. art. 1162 del C.A. y art. 52 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.06.30 20:53:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.07.01 13:23:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.01 13:24:18 -03:00