En Buenos Aires, a los 4 días del mes de julio del año 2023 reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en autos "**Banderitas SA (TF 31085-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. A fs. 50/52, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución AD CAMP 96/12 y admitió la impugnación del cargo FE nº 141/08, formulado por U$S5.353,92, en concepto de diferencia de derechos de exportación, con costas. Todo ello, respecto a la destinación nº 08 008 EC01 004492Y. Con costas.

Para así decidir, sostuvo que:

(a) La ley 21.453 estableció que, para la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de mercaderías, resultaban de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelarios y de base imponible, vigentes a la fecha de cierre de cada venta registrada, mediante la correspondiente declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (DJVE).

(b) La ley 26.351 agregó la necesidad de acreditar -de modo fehaciente- la tenencia o la adquisición de mercaderías, con anterioridad al cambio del incremento de la alícuota de los derechos de exportación. Determinó que quedarían alcanzadas por sus cambios, las DJVE que, registradas con anterioridad a su entrada en vigencia, no satisfagan los requisitos de tenencia y adquisición.

El dec. 764/08 dispuso que las operaciones alcanzadas por el art. 1 de esa ley serían las oficializadas con posterioridad al 9/11/07.

Por ello, se dictaron las resoluciones nºs ONCCA 1487/08 y 1898/08, fundamento de la resolución aduanera aquí impugnada.

(c) La diferencia tributaria pretendida por la Aduana con sustento en la ley 26.351 no es ajustada a derecho porque esa norma no puede ser aplicada retroactivamente a la operación en trato. Pues, las ventas al exterior fueron concertadas y presentadas ante la autoridad de aplicación en los términos de la ley 21.453.

(d) La reforma introducida por la ley 26.351 es violatoria al principio de retroactividad porque, al disponer el aumento de la alícuota, modificó los efectos jurídicos de negocios concertados y consolidados al amparo de la legislación vigente (ley 21.453).

(e) La ley 26.351 no puede considerarse como interpretativa o aclaratoria de la ley 21.453 dado que aquélla incorpora una condición que no estaba prevista: exigir al exportador que acredite de modo fehaciente la tenencia o la adquisición de los productos con anterioridad al incremento de las alícuotas de los derechos de exportación de los productos agropecuarios.

Por ello, desnaturaliza el sentido de la ley 21.453 volviendo sobre una relación jurídica constituida antes de su vigencia (nacida al registro de la DJVE), privándola de una de sus principales ventajas: la aplicación de la alícuota de los derechos de exportación vigentes al cierre de la venta.

(f) Teniendo en cuenta la fecha de cierre de venta de la operación (31/10/07), el régimen tributario aplicable es el previsto en el art. 4 de la res. ME nº 184/07, que establece una alícuota del 9% para la posición arancelaria declarada en el permiso de embarque aquí involucrado; siendo, por lo tanto, correcta la liquidación tributaria realizada por Banderitas SA.

II. A fs. 66/72, la AFIP-DGA interpuso recurso de apelación y expresó agravios, que no fueron replicados.

En esencia, esgrimió las siguientes críticas:

(a) El TFN se apartó de lo establecido en la ley 26.351 y del límite a su competencia impuesto en el art. 1164 del C.A.

Si bien no declara -en la parte resolutiva- la inconstitucionalidad de la ley 26.351; lo cierto es que ello surge de los considerandos del pronunciamiento.

Resulta arbitrario apartarse de la normativa vigente, cuya invalidez ni siquiera fue declarada expresamente por el tribunal.

El TFN se arrogó una competencia que no le corresponde y le está vedada conforme lo dispuesto en el art. 1164 del C.A.

(b) La cuestión debatida versa sobre las resoluciones ONCCA nºs 1487/08 y 1898/08 que incluyeron a la actora dentro del grupo de exportadores comunes y, en base a ello, se dictó la resolución aduanera aquí cuestionada.

III. Para una mejor comprensión de los problemas traídos a conocimiento de esta Alzada, corresponde examinar las constancias de la causa. De ellas surge que:

(a) El 21/10/08, la DGA formuló un cargo a Banderitas SA de U$S5.353,92, en concepto de diferencias en el pago de derechos de exportación (v. fs. 7/8, del expte. adm.).

El informe técnico nº 331/08, consideró que correspondía ajustar la alícuota declarada, en atención a lo resuelto en la resolución ONCCA nº 1487/08 (v. fs. 7/8 de las act. adm.).

(b) El 30/12/08, Banderitas SA impugnó en sede aduanera la legalidad del gravamen y denunció la inconstitucionalidad de la ley 26.351 (fs. 2/4 del expte. adm.).

(c) El 28/03/12, la DGA desestimó la petición. Lo hizo con fundamento en que la causa de la imposición había sido la inclusión de la

actora en la nómina de la resoluciones ONCCA nºs 1487/08 y/o 1898/08 (v. resolución AD CAMP n° 96/12; fs. 88/91, de las act. adm.).

(d) El 23/04/12, Banderitas SA apeló ante el TFN solicitando la revocación de la resolución AD CAMP 96/12 (v. fs. 10, punto 2).

Ofreció, como prueba informativa, el recurso de alzada y su "eventual" decisión en el marco del expediente S01: 0093915/2009, que había tramitado ante la ex ONCCA y/o Secretaría de Agricultura (v. fs. 24);

(e) El 4/02/22, el tribunal *a quo* declaró la causa como de puro derecho, lo que fue consentido por la actora pese a haber requerido prueba informativa (v. fs. 43).

IV. Asiste razón el Fisco Nacional cuando asevera que, a pesar de que el Tribunal Fiscal no efectuó, en un sentido estricto, una declaración de inconstitucionalidad "en la parte resolutiva de la Sentencia", la decisión está visiblemente fundada en la invalidez constitucional de la ley 26.351 por "afectar el derecho de propiedad de la actora" adquirido "bajo la vigencia de la ley anterior 21.453".

Por ser ello así, en atención a lo prescripto por el art. 1164 del Código Aduanero, el TFN no está facultado a declarar la invalidez constitucional de una norma dictada por el Congreso de la Nación.

Esa fue, además, la postura que se impuso en el plenario del TFN de las salas con competencia en materia aduanera (plenario "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación*").

V. Dado que los argumentos exteriorizados en la sentencia apelada giran, exclusivamente, en torno de la invalidez constitucional de la ley 26.351, corresponde devolver la causa al Tribunal Fiscal para que, en un nuevo pronunciamiento, examine las demás cuestiones planteadas por la firma actora en su escrito inicial.

VI. Las costas de ambas instancias deben distribuirse en el orden causado dada las particularidades procesales suscitadas en el trámite de esta causa (artículos 68, segunda parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VII. En mérito de las razones expuestas, propongo al Acuerdo: (a) Acoger los agravios ofrecidos por el Fisco Nacional y revocar la sentencia apelada; (b) Remitir la causa al Tribunal Fiscal con arreglo al punto V; (c) Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

El juez Rodolfo Eduardo Facio y la jueza Clara María do Pico dijeron:

Adherimos al voto de la jueza Liliana María Heiland en los términos de los votos que suscribimos en la causas "*Newsan SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", expediente nº 37320/2022, "*Newsan SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", expediente nº 46839/2022, y "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 5, del 11 y del 30 de mayo de 2023, respectivamente, a los que cabe remitir por razones de brevedad; por consiguiente, corresponde admitir el planteo formulado por el Fisco Nacional y revocar la sentencia del Tribunal Fiscal en tanto se apartó de la clara prescripción contenida en el artículo 1164 del Código Aduanero.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** (a) Acoger los agravios ofrecidos por el Fisco Nacional y revocar la sentencia apelada; (b) Remitir la causa al Tribunal

Fiscal con arreglo al considerando V; (c) Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland **Rodolfo Eduardo Facio**

Clara María do Pico

Fecha de firma: 04/07/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#37279222#361135567#20230703115931585