CAF 36973/2023/CA1; SERVICIOS INTEGRADOS PARA LA EXPORTACION DE AGROALIMENTOS SA (TF 31114-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de marzo de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Por sentencia de fs. 48/50 el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, resolvió revocar la resolución 280/2012 (AD SALO), y, por ello, el cargo N° 2080/08, con costas.

Para así decidir, luego de describir la materia debatida y las argumentaciones que a su respecto esgrimieron las partes contendientes, describió y explicó el alcance de las leyes 21.453 y 26.351, junto con el decreto 764/08 y las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08.

Destacó que la competencia legislativa no es omnímoda, debiéndose ejercer la potestad tributaria con estricta sujeción a los principios y valores constitucionales que condicionan su ejercicio.

Conforme con tal temperamento –explicó–, el legislador no puede sancionar leyes que regulen contribuciones en las cuales la base fue el resultado de hechos ocurridos en el pasado. Explicó el contenido y los alcances del principio de irretroactividad de la ley tributaria, con especial referencia a sus alcances constitucionales.

Destacó que la situación de la recurrente se encuentra regida por la ley 21.453, y que la ley 26.351 afectó la sustancia de sus derechos constitucionales.

Negó que la ley 26.351 pueda ser caracterizada como una norma aclaratoria o interpretativa, desde que incorporó una condición no prevista en la ley precedente al exigir que el exportador acreditara la tenencia o adquisición de productos agropecuarios.

II. Contra dicha sentencia se alza la parte demandada a fs. 57/vta. –recurso concedido a fs. 64–, exponiendo sus agravios a fs. 59/62, los que no fueron replicados por la contraria (v. fs. 68).

En su memorial, la DGA expone dos órdenes de agravios.

En el primero –titulado “Fondo de la cuestión”– argumenta que el tribunal de grado analizó someramente la ley 26.351, sin llevar a cabo un estudio sobre la cuestión de fondo.

Explica las razones por las que, desde su perspectiva, fue sancionada la mentada norma, acudiendo a los fundamentos del que fuera su proyecto de ley.

Explica que la ONCCA dictó las resoluciones 1487/08 y 1898/08, que establecieron el listado de DJVE correspondientes a empresas exportadoras que no habrían acreditado la adquisición o tenencia de mercaderías (Anexo 1), lo que representaba un requisito indispensable para tributar la alícuota menor.

Destaca que el sistema es coherente al exigir al exportador que, al momento de la venta, verdaderamente acredite que poseía la mercadería, o al menos la adquisición con anterioridad al incremento de la alícuota.

Aduce que las dos resoluciones dictadas por la ONCCA gozan de presunción de legitimidad, correspondiendo a la DGA ajustarse a su contenido y al Tribunal Fiscal no pronunciarse en torno de su constitucionalidad (invocó el art. 1164 del Código Aduanero).

Expresa que la ley 26.351 tuvo por finalidad aclarar el alcance y aplicación de la ley 21.453 ante el incremento de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios, en miras a evitar el aprovechamiento de los particulares del conocimiento previo a las reformas.

En el segundo agravio –identificado como “La misma Sala del TFN tuvo un cambio de criterio en sentencia posterior”– explica que si bien la Sala G había dictado un “pronunciamiento superador” (sic), a las pocas semanas dictó otra sentencia con un criterio dispar, lo cual afectaría la debida interpretación del ordenamiento jurídico general.

Cita jurisprudencia, no mantiene la reserva del caso federal, y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra

obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

IV. Asimismo, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, *in re* "*Schmid, Walter Edmundo*", del 26/10/84; "*Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA*", del 21/9/06; "*Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 16/12/20, entre otras).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in re* "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; "*Holgado, Alejandra Marcela (TF 26455-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; "*Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; "*Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y "*Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 27458/22, del 27/12/22, entre muchos otros).

V. Sentado lo que antecede, se desprende de la lectura de las actuaciones –lo que incluye las actuaciones administrativas–, que el cargo que la DGA impuso a la firma recurrente tuvo su origen en la operación de exportación de porotos de soja, bajo el régimen especial instituido por la ley 21.453.

Así pues, habiendo la firma exportadora presentado la DJVE ante la Secretaria de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación el 29/10/07 (actuaciones administrativas, Cpo. 12509-25-2009, fs. 12), y luego de ello oficializado el permiso de embarque 08 057 EC01 8272-S (mismas actuaciones, fs. 26/29), aspectos estos no controvertidos, se formuló el cargo N° 2080/08 por las diferencias de derechos de exportación, debido a la causal dispuesta por la ley 26.351 (fs. 19 y 21 de igual expediente).

Impugnado que fuere el cargo por la actora, el administrador de la División Aduana San Lorenzo, AFIP-DGA lo rechazó por medio de la resolución 280/2012 (AD SALO), que luce a fs. 59/61 de las actuaciones administrativas.

Vale poner de resalto que el fundamento central del rechazo estribó en las previsiones de la ley 26.351 y en las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08, dictadas en consecuencia.

Por último, como se dijera anteriormente, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución 280/2012 (AD SALO), en orden a los fundamentos descriptos en el *Considerando I*.

VI. Es del caso mencionar que esta Sala ya se ha pronunciado en asuntos que guardan semejanza con el presente (v. esta Sala, *in re* "*Cargill SACI c/EN-M§ Agricultura GyP-Resol 928/12-ONCCA-Resol 1413/11 y otro s/ proceso de conocimiento*", Causa N° 59415-2012, del 26/4/22 y sus citas).

Allí, luego de efectuar un narrativa del plexo normativo aplicable a la trama (leyes 21.453, 26.351, decreto 764/08, resolución del Ministerio de Economía 369/07, resoluciones ONCCA 1487/08, 1898/08 y 1413/11 y resolución del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca 928/12) y de los pronunciamientos de esta Sala sobre el singular, se hizo

referencia a la nulidad que alcanzó a las resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08, destacando que no podía mantenerse a su respecto la presunción de legitimidad, toda vez que no se hallaba explicitada la motivación ni los antecedentes de hecho referidos a la situación particular del exportador.

Asimismo, se declaró la nulidad de los artículos 1° de la resolución 1413/11 MAGyP y de los artículos 1° y 3° de la resolución 928/13, por carecer del elemento causa.

Por último, en el pronunciamiento que se reseña, estos juzgadores también afirmaron que se tornaba insustancial analizar el planteo de inconstitucionalidad de la ley 26.351, en el entendimiento de que, cuando existe la posibilidad de una solución adecuada al litigio por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de estas últimas para su resolución.

VII. Atento a las características que presenta el planteo de autos, el cual, como se señaló, guarda identidad con los examinados en el precedente reseñado y sus citas, corresponde *mutatis mutandi* estarse a lo allí resuelto.

Ello equivale a decir que la resolución 280/2012 (AD SALO), por no ajustarse a derecho, debe ser revocada, con lo cual la sentencia apelada habrá de confirmarse, bien que por los fundamentos expuestos en este pronunciamiento.

VIII. En cuanto a las costas, deberán ser soportadas por la parte vencida, al no existir mérito para la dispensa (CPCCN, art. 68, primer párrafo).

En mérito de lo expuesto, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, por los fundamentos aquí desarrollados, con costas.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 07/03/2024
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38228555#402897274#20240306151313738