Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

41.802/2023

GRUPO TRANSPATAGONIA SRL (TF 31534-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de junio de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 17 de abril de 2023, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad de los cargos nros. 73/103, 1761182, 219/ 223 y 245/246 todos del año 2008 y en consecuencia revocar las Resoluciones (AD MEND) 71, 73, 74 y 76 del año 2012, recaídas en los expedientes administrativos SIGEA nros. 12436-50-2008, 12436-52-2008, 12436-62-2008 y 12436-65-2008", con costas al Fisco nacional (conf. fs. 73/4 del expediente en formato papel).

Para así resolver, explicó que la actora había apelado las Resoluciones AD MEND nros. 71, 73, 74 y 76 del año 2012, por las que se habían confirmado los Cargos nros. 73 a 103, 176 a 182, 219 a 223 y 245 y 246, todos del año 2008, con fundamento en que la Ley 26.351 modificó los términos de la Ley 21.453, introduciendo un nuevo momento imponible, de manera que su aplicación retroactiva resultaba inconstitucional. Además, cuestionaba que la Resolución N° 1898/08 no indica cuales habrían sido los antecedentes del hecho que dieron origen a los cargos. Finalmente, señalaba que la alícuota que se encontraba vigente a la fecha de cierre de la venta según la Declaración Jurada de Venta al Exterior, conforme al precio oficial FOB era del 20%.

El *a quo* señaló que ya había fijado una posición sobre este tema al resolver casos análogos y que el nudo de la cuestión residía en juzgar la validez de aquellos cargos que tenían como único sustento los preceptos de la Ley Nº 26.351, como antecedente de las Resoluciones ONCCA nros. 1487 y 1898.

Explicó enseguida que la solución a la que había arribado estaba basada en numerosas decisiones de distintos tribunales judiciales (entre ellos, una Sala de esta Cámara) en las cuales se había declarado la invalidez de las mencionadas resoluciones del ONCCA, dictadas al amparo de la también cuestionada Ley 26.351 y su Decreto Reglamentario nº 764/2008. En todos esos precedentes –destacó- se declaró nulidad de las resoluciones del ONCCA nros. 1487/08 y 1898/08, la inconstitucionalidad de la Ley nº 26.351 (arts. 4 y 5) y de su

reglamento de ejecución, en cuanto suponían la aplicación retroactiva de las alícuotas modificadas con posterioridad al registro de las DJVE.

Señaló, además, que la presunción de legitimidad de las Resoluciones ONCCA nros. 1487/08 y 1898/08 resultaba insostenible, pues estas no se hallaban adecuadamente motivadas ni sustentadas en los antecedentes de hecho referidos a la situación de las exportadoras, limitándose de modo general y abstracto a mencionar la falta de acreditación de la adquisición o tenencia de la mercadería registrada para exportación, por parte de los exportadores incluidos en el Anexo I.

Concluyó por todo eso que los actos atacados debían ser revocados.

II.- Que, disconforme con aquella decisión, el Fisco Nacional apeló (fs. 82/3) y expresó sus agravios a fs. 89/95, que no fueron replicados por la actora (v. informe de elevación de fs. 98).

En el escrito recursivo señaló que, contrariamente a lo sostenido por el Tribunal Fiscal, la jurisprudencia invocada en la resolución apelada no declaró la invalidez de las normas impugnadas. Adicionalmente, destacó que –en cualquier caso- el *a quo* no contaba con facultades para declarar la inconstitucionalidad de la Ley Nº 26.351 y su reglamentación.

Entiende, por otra parte, que la actora no ha acreditado los vicios que atribuye a los actos de alcance individual que son las resoluciones del ONCCA ya mencionadas. En particular, remarca que no se acreditó en autos que la situación denunciada en esos actos respecto de la actora no fuese cierta. En ese sentido, recuerda la presunción de legitimidad de la que gozan todos los actos administrativos; y destaca que incumbía al interesado derribarla. A diferencia de lo ocurrido en otros casos –explicó- aquí la actora no ha obtenido anteriormente a su respecto en sede judicial la declaración de invalidez de aquellos actos de alcance individual plurinominales, que –a su juicio- ya se encuentran firmes.

En otro orden de ideas puso de relieve que –aun sin considerar el agravio anterior- el *a quo* omitió que las DJVE en trato se presentaron con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley nº 26.351, lo cual torna estériles las críticas de la actora referidas a la aplicación retroactiva de aquella norma. Citó jurisprudencia de esta Cámara en ese sentido.

Finalmente, recordó el fin que tuvo en miras el legislador al sancionar la Ley Nº 26.351, en el marco del régimen de la Ley Nº 21.453, y defendió la razonabilidad de la medida. Agregó que en el caso

la actora no había acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería involucrada, con anterioridad al incremento de la alícuota; ni había ofrecido prueba de ello en esas actuaciones.

III.- Que a fs. 108/15 dictaminó el Sr. Fiscal General sobre la competencia del tribunal, la validez de los actos administrativos cuestionados y el planteo de orden constitucional.

IV.- Que, según surge de autos, la firma actora documentó durante el año 2008 las 45 destinaciones de exportación a consumo de maíz en grano involucradas. Abonó los derechos de exportación según las alícuotas vigentes a la fecha de presentación de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (registradas durante el 2007), con arreglo a lo dispuesto en la Ley nº 21.453 para la exportación de productos de origen agrícola (conf. sobres contenedores de los expedientes administrativos reservados en soporte papel).

Sin embargo, el servicio aduanero dijo haber detectado diferencias de tributos y le notificó sendos cargos con liquidaciones complementarias (cargos nros. 73/103; 176/82; 219/223; 245/6). La firma impugnó esos cargos en sede administrativa y solicitó su anulación (arts. 1036 y 1056, inc. a) del Código Aduanero), pero mediante las Resoluciones nros. 71, 73, 74 y 76 del año 2012 el Administrador de la Aduana de Mendoza rechazó los planteos y confirmó las diferencias tributarias exigidas.

El fundamento de la pretensión tributaria del Fisco –según la motivación de aquellas mismas resoluciones, pero también de los dictámenes de la División de Fiscalización de Operaciones Aduaneras con las que iniciaron los procedimientos de ajuste y de los propios cargos- fue exclusivamente lo dispuesto por la extinta Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) en la Resolución nº 1898/2008. La Aduana remitió en las resoluciones de rechazo al artículo 1 de esa Resolución del ONCCA explicando que ese organismo había comunicado allí que para ninguna de las DJVE listadas en el Anexo de ese acto se había acreditado la adquisición y tenencia de la mercadería registrada, en los términos de la Ley nº 26.351 y su reglamento de ejecución (Decreto nº 764/2008), por lo que esas operaciones debían tributar las alícuotas correspondientes a la fecha de oficialización de las destinaciones de exportación. Los actos de rechazo del servicio aduanero que aquí se apelan explican también que según la Ley nº 26.351, 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 periodo comprendido entre el registro de la DJVE y el de la oficialización de la correspondiente destinación de exportación, los exportadores deberán acreditar de modo fehaciente la tenencia o la adquisición de tales productos con anterioridad al aludido incremento (art. 1); y que quienes no satisficieran los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación a aquel fin, deberían tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación, entre las vigentes a la fecha del registro de las DJVE o a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación.

Sin embargo, en punto a los hechos del caso, las resoluciones de rechazo –de igual modo que los dictámenes de la División de Fiscalización y los del servicio jurídico de AFIP y los propios cargos- indicaron solamente, cuanto mucho, que la firma impugnante se encontraba en el Anexo I de la Resolución nº 1898/2008 (v., e.g., en Resol. 71/2012, a fs. 30 del expte. administrativo nº 12436-65-2008 reservado en soporte papel).

V.- Que en punto al derecho aplicable a la controversia es preciso recordar por medio de la Ley nº 21.453 –B.O. 11/11/1976– se instauró un régimen especial para la venta al exterior de productos agrícolas, que se aparta del principio general del Código Aduanero según el cual la determinación de los derechos de exportación se hace de acuerdo a la norma vigente a la fecha del registro de la destinación de exportación (conf. artículos 724 y 726, CA).

Al contrario de aquello, el artículo 6º de la ley nº 26.351–cuya vigencia fue restablecida por el Decreto nº 654/2002– establece 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, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta".

Con posterioridad se sancionó la Ley nº 26.351, denominada "Aclaración de la Ley Nº 21.453. Alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios. Autoridad de aplicación. Vigencia" (B.O. 16/01/2008) cuyo art. 1º prescribe que "[c]uando 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 art. 2º de esa ley estatuye que "[q]uienes 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 último, su art. 4º establece que quedarían alcanzadas por las disposiciones del art. 1º, las DJVE que hayan sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley.

Unos meses más tarde, la reglamentación de esa norma denominada "aclaratoria" precisó las operaciones alcanzadas por ese art. 1º de la ley 26.351. En este sentido, se señaló que las operaciones son aquellas con "oficialización posterior al 9/11/2007" (ver Decreto nº 764 /2008 –B.O. 12/05/2008–).

Por su parte, la Resolución nº ONCCA 543 –del 28/05 /2008– estableció el procedimiento para verificar el cumplimiento de la ley 26.351. El artículo 13 dispone: "A los efectos de determinar los extremos a los que alude el Artículo 1º de la Ley Nº 26.351, tenencia, en los términos del Artículo 5º del Decreto Nº 764 de fecha 12 de mayo de 2008, o en su caso la adquisición de tales productos, el Área de Coordinación de Comercio Exterior constatará para cada operador: 1) Compras con destino a exportación, compras con destino a industria, compras de granos a productores conforme surja de la base de datos que lleva la Coordinación de Gestión Estratégica de la Información, obrante en la ONCCA. 2) En subsidio podrá requerirse a: a) Los Compradores de productos: facturas y contratos que acrediten la compra de la mercadería registrada. b) Los Usuarios de Industria: Formularios 1116 A, B o C, facturas y contratos que acrediten la compra de la mercadería registrada. Esta Oficina Nacional podrá solicitar cualquier otra documentación que estime necesaria para la constatación de la efectiva tenencia o adquisición del grano y/o sus derivados".

El 26/06/2008 se emitió la Resolución ONCCA nº 1487 /2008, por la que se comunicó a la AFIP la nómina de aquellos exportadores que habían acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería registrada en los términos de la ley 26.351 y su decreto reglamentario (anexo II) y la nómina de las que no lo habían acreditado (anexo I) (incluyendo solamente declaraciones referidas a exportaciones

de soja). A su vez, mediante la Resolución ONCCA nº 1898/08, similar a la resolución nº 1487/08, la extinta autoridad de aplicación se expidió en relación con otras mercaderías, tales como el girasol y trigo, también, aceite y harina de soja, y –como en este caso- el maíz.

VI.- Que descriptos el contexto fáctico y el marco normativo, y reseñados los agravios del Fisco, es necesario poner de relieve que el resto de las Salas del fuero se han expedido ya sobre la cuestión que es aquí objeto de controversia, pronunciándose por la nulidad de los actos del ONCCA mencionados en el último párrafo del considerando anterior y, consecuentemente, también de los cargos formulados por la Aduana con fundamento exclusivamente en aquellos (Sala I, causa nº 1672/15 "Molino Chacabuco c/ EN-M Agricultura Ganadería y Pesca s/proceso de conocimiento", sentencia del 12/07/22; Sala II, causas nº 25.224/2023 "Servicios Integrados para la Exportación de Agroalimentos SA (TF 31.165-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 12/12/2023; y nº 15.294/2011 "Lartirigoyen y Compañía SA c/EN - Mº Economía - ONCCA - Resol. 1487 /08 y 5581/10 y otros s/proceso de conocimiento", sentencia del 6/5/2014 ; Sala III, causas nº 59.415/12 "Cargill SACI c/ EN-Mº Agricultura GyP RESOL 928/12 -ONCCA- RESOL 1413/11 y otro s/ proceso de conocimiento", sentencia del 26/04/22; y nº 36.840/23 "Bunge Argentina SA (TF 33394-a) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 07/03/2024; y Sala IV, causa nº 25.716/11 "Oleaginosa Moreno Hnos. SACFI y A c/ EN – Mº Economía – ONCCA – Resol 1898 /08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento", sentencia del 18/08/16; y nº 2.705/2024 "Molinos Rio de la Plata SA (TF 31167-a) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 19/03/2024; entre muchos otros), conclusión que este tribunal comparte.

Se explicó en esos precedentes que la Resolución ONCCA nº 1898/08 –en la cual el Fisco fundó los ajustes de autos-, como acto administrativo de alcance individual plurinominal, es nula por no haber explicitado la motivación, describiendo los antecedentes de hecho relativos a la situación particular de los exportadores listados en sus anexos.

Ese argumento lleva a concluir que los cargos aduaneros carecen de sustento jurídico, toda vez que la falencia indicada anteriormente conduce a la imposibilidad de asegurar que la actora debía tributar la mayor alícuota de derechos de exportación con arreglo a los términos de la Ley nº 26.351 y su Decreto reglamentario nº 764/2008.

VII.- Que, por otra parte, cabe hacer notar que, contrariamente a lo señalado por la apelante, las DJVE –todas del año 2007- no fueron registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley (16/01/2008). Es por esa razón que se controvirtió en autos el efecto retroactivo de las disposiciones de la ley nº 26.351 sobre las declaraciones juradas de venta aquí involucradas (v. art. 4 citado supra).

Tampoco es atendible el argumento de la demandada referido a que la actora no acreditó la tenencia de la mercadería. Se ha dicho en este sentido que se encontraba ya ínsita en las resoluciones 1487 y 1898 de la ONCCA una pretensión tributaria cuya configuración en cada caso debió demostrar el propio organismo de control. Y que correspondía al organismo demandado verificar el incumplimiento del régimen legal, dando cuenta al respecto de los extremos de hecho y de derecho que configuran el tipo infraccional alegado (Sala III, causa nº 16.652/08 “Tomás Hermanos S.A. c/EN-ONCCA- Resol 1487/08-s /amparo Ley 16.986”, causa nº 16.652/08, sentencia del 19/03/2009; e igualmente, Sala I, causa “Molino Chacabuco”, ya citada; Sala II, causas “Lartirigoyen” y “Servicios Integrados para la Exportación de Agroalimentos”, ya citadas; Sala III, causa nº 21881/2009 “Noble Argentina SA c/ EN-ONCCA-Resol 2463/09 s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 16/03/2017; y Sala IV, causa 25716/2011/CA1 “Oleaginosa Moreno Hnos. SACIFyA c/ Mº de Economía —ONCCA— Resol 1898/08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 18/08/2016; entre muchas otras). A esa misma conclusión conduce la lectura de los artículos 12, 13 y siguientes de la Resolución ONCCA nº 543/2008 que establecía el procedimiento a llevar a cabo en los casos de incremento de alícuotas.

Por lo demás, como se vio, la falta de acreditación del incumplimiento de la tenencia o adquisición con anterioridad a la modificación de las alícuotas no fue saneada tampoco por el servicio aduanero que, al limitarse a invocar las resoluciones de la ONCCA, replicó en sus actos los vicios de aquellas.

VIII.- Que tampoco es válida la crítica aferente a la falta de cuestionamiento de las resoluciones 1487 y 1898 del ONCCA, y a la firmeza que la demandada pretende derivar de aquella.

Es que, en primer lugar, es preciso señalar que esos actos de la ex-ONCCA constituyen actos administrativos, pues sus efectos trascienden el funcionamiento Administración para repercutir, indudablemente en la esfera jurídica de los administrados (v. Marienhoff, Miguel S., *“Tratado de Derecho Administrativo”,* Tomo II, Buenos Aires,

Abeledo- Perrot, 1993, pág. 205 y sgts.). Estas resoluciones son, además, actos de alcance individual y no de alcance general, pues impactan sobre un número determinado de sujetos (delimitada por los listados de sus anexos). El hecho de que se tratara de actos administrativos de alcance individual, aunque plurinominales, no hacía variar la forma en la que debían ser dados a conocer. Es por ello que su falta de notificación debió privarlos de efectos, lo cual impide, a su turno, considerarlos firmes (arts. 11, y 1, inc. e), Ley nº 19.549; Sala III, causa "Cargill"; Sala II, causa ; ya citadas; y v. voto del Dr. Gallegos Fedriani en la causa nº 38.943/2015, "Molinos Cañuelas SACIFIA y otro c/ DGA y otro s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 14/07/2016).

Pero, además, esta Sala ya ha señalado que nada obsta a que el particular cuestione esos actos plurinominales de manera indirecta, a través de la impugnación de los cargos aduaneros formulados exclusivamente con sustento en aquellos otros (causa nº 38.943/2015, "Molinos Cañuelas SACIFIA y otro c/ DGA y otro s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 14/07/2016).

IX.- Que la conclusión alcanzada acerca de la legitimidad de las resoluciones del ONCCA, que operaron como causa de los cargos aduaneros y de las resoluciones que rechazaron las impugnaciones, hace innecesario el tratamiento de los agravios referidos a la constitucionalidad de la Ley nº 26.351 (Fallos: 255:293; 256:24; 260:153; 324:3219; 327:1899; 342:685; 344:2123; 344:3458; entre muchos otros).

De acuerdo con las consideraciones que anteceden, el Tribunal **RESUELVE**: Rechazar la apelación de la demandada y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios, sin especial imposición de costas, dada la falta de intervención de la contraria (art. 68, CPCCN).

El Sr. Juez de Cámara Dr. Jorge Federico Alemany no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 27/06/2024
Alta en sistema: 28/06/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#38340960#417271845#20240627102927749

Fecha de firma: 27/06/2024
Alta en sistema: 28/06/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#38340960#417271845#20240627102927749