República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-113639597-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Octubre de 2022

Referencia: TFN Nº 31.083-A Soyapampa SA

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo,para resolver en los autos caratulados “SOYAPAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, expediente n° 31.083-A,

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- A fs. 15/29 vta. la firma SOYAPAMPA S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 91/12 (AD CAMP) que rechazó la impugnación deducida contra la liquidación suplementaria de tributos. Manifiesta que interpuso recurso de reconsideración y de alzada contra las Resoluciones ONCCA 1487/08 y 1898/08 en sede administrativa, advirtiendo que no fueron resueltos a la fecha de interposición del presente recurso. Cuestiona la aplicación de la Resolución ME 125/08. Asimismo, sostiene que las disposiciones contenidas en la Ley 26.351 no pueden aplicarse en forma retroactiva, ya que ello afecta derechos constitucionales amparados por los arts. 17 y 19 CN. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- A fs. 38/44 vta. la representación fiscal contesta el traslado conferido. Formula una breve reseña de las actuaciones administrativas acompañadas a la litis, realiza una negativa genérica de los hechos y afirmaciones de la contraria. En primer lugar, resalta que esta no es la instancia adecuada para discutir la inconstitucionalidad de la ley 26.351. Aduce que con el dictado de la ley 26.351 se pretendió evitar que se lleven a cabo maniobras que no respeten el régimen tributario general. Destaca las medidas económicas tomadas a partir de la ley de emergencia económica y que mediante ellas se buscó paliar la grave situación que atravesó el país, por lo que entiende que no es irrazonable la interpretación que hace la ley 26.351 de la ley 21.453. Cita jurisprudencia favorable a su tesitura. Destaca lo dispuesto en el artículo 1164 del Código Aduanero. Efectúa reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- A fs. 45 se abre la causa a prueba. A fs. 52 se hace efectivo el apercibimiento dispuesto a fs. 50, en consecuencia, se da por decaído el derecho a producir prueba. A continuación se declara clausurado el período probatorio, se elevan los autos a esta Sala “F”, quedando en estado de dictar sentencia.

IV.- Que corresponde señalar, como consideración preliminar, que 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*". 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 norma, alcanzando a las DJVE "*que hayan sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley*".

Que el Decreto 764 del 12 de mayo de 2008, reglamentario de la Ley 26.351, en 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 Ministerio de Economía y Producción, instrumentado por las Resoluciones nros. 368/07 y 369/07.

V.- Que el reclamo tributario formulado por el servicio aduanero –Cargo FE Nro. 97 del año 2008- tuvo su origen en la operación de exportación a consumo de productos orgánicos -Destinación Nro. 08008EC01001287N-, que gozan de un régimen normativo diferencial.

No obstante, el servicio aduanero entendió que, en función de lo dispuesto por la Ley 26.351 -aclaratoria de la Ley 21.453-, correspondía formular reclamo suplementario de tributos a la firma SOYAPAMAPA S.A. respecto de la referida operación de exportación.

El fundamento normativo, a criterio de la Aduana, radicaba en lo dispuesto en el artículo 1° de la Resolución Nro. 1487/2008 (ONCCA), al señalar que correspondía "hacer saber a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP), que del total de las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior analizadas, no han acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, en los términos de la Ley Nº 26.351 y su Decreto Reglamentario Nº 764 de fecha 12 de mayo de 2008, las que se detallan en el Anexo I que forma parte integrante de la presente resolución, debiendo tributar las alícuotas correspondientes a la fecha de oficialización de la destinación de exportación"; siendo que la firma impugnante se encontraba en el mencionado Anexo I, conforme se desprende del texto de la Resolución apelada en autos.

VI.- Que, bajo tales premisas, procede poner de resalto que esta Sala "F" –por mayoría- ya ha resuelto en casos donde la cuestión visceral es análoga a la presente, compartiendo el criterio y los argumentos esbozados por los magistrados al momento de resolver las impugnaciones judiciales respecto de las resoluciones ONCCA, en tanto declararon la nulidad de las resoluciones ONCCA y la inconstitucionalidad de la Ley n° 26.351 y su Decreto reglamentario n° 764/2008 solicitada por las exportadoras, y los pronunciamientos dictados a tales efectos consolidaron el razonamiento conforme el cual se falló en el sentido de que no se podía mantener la presunción de legitimidad de las resoluciones ONCCA nros. 1487/08 y 1898/08, ello por cuanto no se hallaban explicitadas la motivación ni los antecedentes de hecho referidos a la situación de las exportadoras, sólo expresando de modo

general la falta de acreditación, por parte de los exportadores incluidos en el Anexo I, de la adquisición o tenencia de la mercadería registrada para exportación.

VII.- Que, en este orden de ideas, la situación fáctica de las causas análogas a la presente radicaba en el hecho de que nos encontrábamos frente cargos administrativos que tuvieron como objeto operaciones de exportación documentadas mediante distintos permisos de embarque, realizadas al amparo de las declaraciones juradas de venta al exterior incluidas en el Anexo I de la Resolución ONCCA 1487/2008, resolución que mediante decisiones judiciales del fuero fue declarada a la postre inválida, al igual que los artículos 4 y 5 de la Ley 26351 que la sustentaron.

En este orden lógico, desde ya se adelanta que el resolutorio aduanero apelado de ser revocado.

Ello así, en base a un razonamiento central que esta Sala ha entendido inconmovible para llegar a esa afirmación y que radica en la estoicidad del principio que implica no arribar a sentencias encontradas y evitar así el escándalo jurídico (Fallos: 323:368; 328:3903; 333:1857, entre muchos otros) que podría generarse en el hipotético caso en el que este Tribunal dicte un decisorio convalidante de aquellas normas en base a las cuales el servicio aduanero construyó el cargo formulado y que judicialmente fueron declaradas nulas e inconstitucionales, en los pronunciamientos cuya solidez y fundamentación se comparten (confr. Sala F in re “Multigranos S,A,” -Expte. Nro. 29.777-, entre otros).

Son razones de economía procesal, certeza, celeridad y seguridad jurídica las que aconsejan la conveniencia de tender a la uniformidad de la jurisprudencia, en el entendimiento que de este modo se contribuye a “afianzar la justicia” uno de los objetivos perseguidos por nuestra Constitución Nacional. Por otra parte, generaría confusión convalidar la existencia de pronunciamientos disímiles, ante el planteo de casos similares, sólo por las diferentes interpretaciones que de la ley pudieran llevar a cabo jueces de distintas jurisdicciones (cf. Fallos CNE 3100/03 y 4387/2010).

VIII.- Que, desde otra perspectiva y a efectos remarcar aún más los vicios de normativa cuestionada en estos autos, cabe referirse al pronunciamiento dictado por esta Sala “F” en los autos “AGRO EPSILON S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”, expediente Nº 31.011-A, donde se sostuvo que la Ley 26351 –mal denominada aclaratoria de la Ley 21453-, otorgó un nuevo contenido a la norma precedente, adicionando una condición indispensable para consolidar los efectos tributarios de la operación, a saber, la exigencia de acreditar fehacientemente la tenencia o adquisición de los productos a ser exportados, configurando de este modo una modificación de tales efectos tributarios hacia el pasado y en menoscabo de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad jurídica.

Es claro que las leyes interpretativas o aclaratorias sirven para esclarecer o complementar el sentido de una norma madre y no deben disponer un nuevo mandato, salvo que tal nuevo mandato resulte beneficioso para el contribuyente en este caso -principio contemplado en varias ramas del derecho-, sino que deben precisar los límites y el significado más exacto de la norma interpretada.

Ahora bien, cuando la ley posterior dota de nuevo contenido a la ley precedente generando un perjuicio con ello, queda claro que estamos frente a una aplicación retroactiva y perjudicial para una de las partes de la relación tributaria, impedida por nuestro ordenamiento.

En este orden de ideas, resulta que la Ley 26.351 afectó el derecho adquirido por la aquí recurrente bajo el amparo de la Ley 21.453, ya que la ley 26351 vuelve sobre una relación jurídica constituida antes de su vigencia modificándola, la cual se daba por la presentación y registro de la DJVE, privándola así de uno de sus principales

efectos -aplicación de la alícuota de los derechos de exportación vigente al cierre de la venta- por el no cumplimiento de un requisito que, como se sostuvo, no estaba previsto en la norma que regulaba el tema en cuestión.

En resumen, se cambiaron en forma retroactiva las reglas de juego y se afectaron los derechos subjetivos incorporados al patrimonio del exportador.

En este cauce argumentativo, cabe señalar que Nuestro Máximo Tribunal ha reconocido que las leyes no pueden afectar derechos constitucionales que se encuentran incorporados al patrimonio de los administrados, adquiridos al amparo de una legislación anterior (Fallos 157:103, 152:268, 234:753, 269:259, 299:132, 310:1961).

IX.- Que, conforme a lo expuesto, cabe presumir que la ley 26.351 tuvo como esencia disimular su alcance retroactivo para fundar las pretensiones recaudatorias, modificando sustantivamente el panorama normativo que regulaba la operatoria en cuestión, afectando de este modo el principio de irretroactividad y certeza en materia tributaria, vulnerando la garantía de la propiedad -art. 17, Constitución Nacional- y echando por tierra la seguridad jurídica.

De este análisis pormenorizado, realizado a lo largo de la presente y tal como fue adelantado, no quedan dudas de que corresponde revocar el resolutorio aduanero mediante el cual no se hizo lugar a la impugnación presentada por la aquí actora y declarar la nulidad de los cargos formulados a la firma SOYAPAMPA S.A., por carecer de sustento jurídico válido.

Todo ello sin perjuicio de los reparos de índole constitucional que el suscripto tiene en relación al tratamiento y discusión que tuvo la ley 26.351 (B.O. 16/1/2008) en el Senado de la Nación, donde se modificara el proyecto votado por la Cámara de Diputados en base a afirmaciones que no guardaban debido correlato con la realidad de aquel momento histórico (confr. mi voto in re “Nidera S.A.” (Expte. Nro. 33.662-A), del 2 de octubre de 2019, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación.

X.- Que, en cuanto a las costas del pleito, corresponde distribuirlas por su orden en atención a la complejidad y a las particularidades del caso, como así también considerando las decisiones adoptadas en sede judicial sobre la temática objeto de autos y el modo en que esta Sala ha decidido precedentes que guardaban sustancial analogía con la cuestión de fondo debatida en el presente proceso recursivo; todo ello con excepción de la Tasa de Actuación, la que queda íntegramente a cargo de la empresa actora, y se tiene por cancelada, de conformidad con las constancias obrantes a fs. 32/33.

Por la forma en que se resuelve la presente, considerase que no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la recurrente.

Por ello, VOTO por:

1.- Declarar la nulidad de la Resolución n° 91/2012 (AD CAMP) de fecha 28 de marzo de 2012, recaída en el expediente administrativo SIGEA 12574-1393-2008 en cuanto rechaza la impugnación del Cargo FE nro. 97/2008.

2.- Costas por su orden, con excepción de la Tasa de Actuación, la que queda íntegramente a cargo de la empresa actora, y se tiene por cancelada, de conformidad con las constancias obrantes en autos.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad de la Resolución n° 91/2012 (AD CAMP) de fecha 28 de marzo de 2012, recaída en el expediente administrativo SIGEA 12574-1393-2008 en cuanto rechaza la impugnación del Cargo FE nro. 97/2008.

2.- Costas por su orden, con excepción de la Tasa de Actuación, la que queda íntegramente a cargo de la empresa actora, y se tiene por cancelada, de conformidad con las constancias obrantes en autos.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y a los letrados de la recurrente, por Secretaría de Registro.

Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.24 18:03:37 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.24 19:32:03 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.24 19:32:04 -03:00