República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-71292138-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 12 de Julio de 2022

Referencia: SENTENCIA SALA E EXPTE. N° 31.071-A MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ DGA s/ recurso de apelación

---

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Cora M. Musso, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en último término, para resolver en los autos caratulados " **MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"** , expediente n° **31.071-A**.

El Dr. Juárez dijo:

I.- Que a fs. 20/40 vta. se presenta, mediante apoderado, la firma exportadora **MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.** e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 115/2012, dictada el 12/04/12 por el Administrador de la Aduana de Campana en el expediente SIGEA N° 12574-3973-2008, en cuanto rechaza la impugnación deducida contra el Cargo N° 161/2008, formulado en relación al permiso de embarque N° 08 008 EC01 4481 M por diferencias de derechos de exportación entre el pagado en función de dicho PE y el importe que debería abonarse al calcular esos derechos con la alícuota resultante de aplicar la Resolución ME N° 125/08. Manifiesta que desde la vigencia de la Ley N° 21.453 los exportadores registran sus ventas al exterior ante el organismo nombrado al efecto por el PEN, adquiriendo el derecho a que el tratamiento tributario aduanero de sus operaciones de exportación sea el previsto por las normas vigentes a la fecha de cierre de venta. Entiende que el art. 6 de la Ley N° 21.453 genera en los exportadores un derecho adquirido y una obligación de pago que no pueden ser modificados por una norma posterior. Argumenta que de conformidad con lo establecido por el art. 729 del C.A. la registración del contrato de compraventa al exterior de mercaderías agrícolas congela el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigentes a la fecha en que se perfeccionare el contrato ante el organismo que al efecto se designe, explicando que la única variable que no puede congelarse es el tipo de cambio aplicable para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional correspondiendo en todos los casos el que se encuentre vigente a la fecha de registro ante la Aduana de cada exportación que se documente. Indica que a partir del dictado de la Ley N° 26.351 la alícuota de derechos no se congela en forma absoluta con el registro de la

DJVE, pues si se produce un incremento posterior del derecho de exportación entre el registro de aquella y la oficialización del permiso de embarque, los exportadores deberán abonar la mayor alícuota a menos que acrediten que contaban con la mercadería a exportar con anterioridad al incremento arancelario. Argumenta que la Ley N° 26.351 modificó las disposiciones de la Ley N° 21. 453 estableciendo nuevas exigencias para que las exportaciones efectuadas en cumplimiento de las DJVE tuvieran el tratamiento tributario que les corresponde según lo previsto en esta última norma. Continua relatando que en base a una aplicación retroactiva de la Ley N° 26.351, la ONCCA dicto las Resoluciones N° 1487/2008 y 1898/2008 mediante las cuales se informó a la AFIP cuales DJVE de las registradas en los términos de la Ley N° 21.453 cumplían y cuales no con los nuevos requisitos establecidos por la Ley N° 26.351, al 9/11/07, fecha en que había producido un incremento de las alícuotas de los derechos de exportación en forma genérica para los productos de origen agropecuario. Plantea la inconstitucionalidad de la Ley N° 26.351 y de su Decreto Reglamentario N° 764/08, en tanto su aplicación retroactiva violenta derechos adquiridos por su parte, y con ello la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada. Sostiene que el derecho a mantener el régimen se incorporó al patrimonio de su representada con el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley N° 21.453 y que el nuevo regimen dispuesto por la Ley N° 26.351 solo puede operar para el fututo, de manera de no violentar los derechos adquiridos por los contribuyentes. Entiende, asimismo, que la Resolución ME N° 125/08 adolece de graves vicios que afectan su constitucionalidad, por violar el principio de reserva tributaria, en tanto resultan de la imposición por parte del PEN de tributos reservados al Congreso de la Nación y dado que las alícuotas resultantes de su implementación superan el 40%, siendo a todas luces confiscatorio. Sumado a ello, arguye que aun cuando se aplicara la Ley N° 26.351 a las DJVE de autos, no correspondería la aplicación de los alícuotas móviles establecidas mediante la Resolución ME N° 125/08, dado que esta norma a su entender no tuvo vigencia al no ser ratificada por el Congreso Nacional, imposibilitando al servicio aduanero exigir el pago de los derechos de exportación establecidos por la misma. Entiende que la Resolución ONCCA 1898/08 se encuentra viciada en sus elementos esenciales, particularmente en cuanto al objeto y causa, como así también en flagrante violación a la garantía del debido proceso adjetivo, en tanto no se le dio participación con carácter previo al dictado de la norma, esto es la posibilidad de probar la tenencia o adquisición de la mercadería, negándosele la posibilidad de ser oída y ofrecer pruebas, violando lo determinado en los arts. 1° inc. f) y 7 inc. d) de la LNPA y art. 18 de la CN. Agrega a ello que el servicio aduanero rechazó todas las pruebas solicitadas, sin justificación alguna, sin permitirle demostrar que su parte contaba con la mercadería cuya venta se comprometiera con la DJVE de autos a la fecha de los incrementos arancelarios sucedidos entre el registro de la DJVE y la oficialización del permiso de embarque. Por último, plantea la improcedencia del reclamo de intereses por tanto considera que la mora es imputable al servicio aduanero por cuanto los plazos administrativos se extendieron excesivamente. Ofrece prueba. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 49/55 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado que le fuera conferido. Formula una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la parte actora. Manifiesta que la Ley N° 26.351 solo interpreta y aclara el objeto de la Ley N° 21.453, llenando un vacío legal, pero de modo alguno contradice lo que estaba escrito. Explica que a fin de evitar el aprovechamiento indebido del régimen de DJVE, las normas imponen que una vez verificada la no demostración de la tenencia antes de la suba de la alícuota se debe tributar conforme el régimen general, tendiéndose a evitar que el particular se beneficie de un régimen de excepción. Sostiene que los actos públicos se presumen constitucionales, en tanto mediante una interpretación razonable de la Constitución Nacional puedan ser armonizados con ésta, entendiendo que la Ley N° 26.351 se ve armonizada con los principios rectores del derecho y de las garantías constitucionales. Con relación a la inconstitucionalidad de la Resolución ONCCA 1898/08, afirma que en virtud de lo establecido por el art. 1164 del C.A., no cabe el planteo en esta instancia. Destaca que la firma exportadora no desvirtuó a lo largo de su recurso como tampoco en sede aduanera, los argumentos sostenidos por la Aduana, como así tampoco logró demostrar que circunstancias

excepcionales ajenas a la empresa, le hayan impedido el oportuno cumplimiento de su obligación. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la pretensión de la actora confirmando la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 56 se abre la causa a prueba, la que es producida mediante la documentación acompañada a fs. 93, teniéndose por agregada a fs. 99, la que corre por cuerda separada. Asimismo, se tiene por desistida la prueba ofrecida por la actora en el capítulo VII punto 2) de fs. 39 vta., que fuera concedida a fs. 56. A fs. 105 se declara cerrado el periodo probatorio. A fs. 108/116 obra agregada copia de la sentencia de fecha 16/07/2014 dictada por el Juzgado Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo de Lomas de Zamora N° 3 en los autos caratulados "MOLINOS CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ ESTADO NACIONAL Y OTROS s/ AMPARO", mediante la cual se declara la inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 de la Ley N° 26.351 y el art. 2 del Decreto N° 764/08. A fs. 117/126 se agregan copias de la sentencia de fecha 19/04/2016, dictada por la Sala I de la Cámara Federal de La Plata en esa misma causa, confirmando la sentencia de primera instancia. A fs. 127 y vta. se agrega copia del pronunciamiento de la Corte Suprema Justicia de la Nación de fecha 4/10/16 mediante el cual se desestima el recurso extraordinario por inadmisible en los términos del art. 280 del CPCCN. A fs. 167 se elevan los autos a esta Sala "E" y a fs. 168 se dicta llamado de autos a sentencia.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas vinculadas a la presente, las cuales tramitaron mediante expediente SIGEA N° 12574-3973-2008, resulta que las mismas se iniciaron como consecuencia de la impugnación deducida por la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A contra el Cargos N° 161/08, formulados por diferencias de derechos de exportación (ver fs. 1/7). A fs. 50/52 ref. obra agregado el Informe Técnico nro. 388/08 (SE FVEX). A fs. 53 (refoliado) obra agregado el sobre contendor del PE 08 008 EC01 004481 S y su documentación complementaria. A fs. 55 (refoliado) obra el Cargo 161/08 por un monto de U$S 50.513,87.-, el cual es notificado el 24/11/08 conforme surge de la constancia de fs. 56. A fs. 95/101 se dicta la Resolución 115/2012 (AD CAMP), aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver en autos el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la Resolución N° 115/2012, por la que se confirma el Cargo N° 161/2008, formulado en relación al permiso de embarque N° 08 008 EC01 4481 M, por diferencias de derechos de exportación, que fuera emitido como consecuencia del dictado de las Resoluciones ONCCA N° 1487/08 y 1898/08, a través de las cuales se comunicó a la AFIP la nómina de las DJVE cuyos titulares no habían acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, de conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 26.351 y el Decreto N° 764/08.

Por medio del PE 08 008 EC01 004481 M la firma exportadora oficializó el 28/04/08 la exportación para consumo de 1.100 toneladas de porotos de soja bajo la P.A. 1201.00.90.190N que comprende a "HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS. Las demás A granel, con hasta 15% embolsado (ley 21.453), con un precio FOB total de U$S 556.600.-abonando en concepto de derechos de exportación la alícuota del 27,50% fijada por la Resolución MEP N° 10/07, vigente a la fecha de cierre de venta declarada en la DJVE a la cual imputó el PE. En el campo documentos a presentar declaró la DJVE nro. 07 001 DJVE 0050715S

Que el servicio aduanero consideró, por su parte, que habiéndose incrementado la alícuota correspondiente a los derechos de exportación de las mercaderías involucradas entre el registro de la DJVE y el registro de las solicitudes de destinación, la firma debía acreditar la tenencia o adquisición de esas mercaderías con anterioridad al incremento de las alícuotas.

Que las operaciones de exportación fueron documentadas al amparo del régimen especial para la venta al exterior

de productos agrícolas, previsto en la ley 21.453, por el que se dispuso la aplicación de "*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*" 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 ley.

Que la ley 26.351 en su art. 1°, aclara en relación a las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios, a la autoridad de aplicación del régimen especial y a su vigencia 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"*. Dicha norma fue reglamentada mediante el Decreto 764/08 disponiendo que las operaciones alcanzadas por el art. 1° de la ley 26.351 serían aquellas oficializadas con posterioridad al 9/11/2007 fecha en que entró en vigencia el aumento de alícuota según Res. ME 369/07.

Que el art. 2 de la ley establece 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"*.

Que la entonces autoridad de aplicación había determinado mediante la Resolución ONCAA N° 1898/2008 que la firma exportadora no había acreditado de modo fehaciente la tenencia o adquisición de las mercaderías involucradas antes del 9/11/07.

Que, ello así la Aduana de Campana formulo el cargo intimando al pago de las diferencias de derechos de exportación, toda vez que entre la fecha de registro de la DJVE y la de oficialización de la destinación de exportación, se produjo un incremento de la alícuota de derechos de exportación para la mercadería involucrada.

VI.- Que en lo que ahora interesa, la apelante señala y ha quedado acreditado en autos, conforme las copias certificadas adjuntas a fs. 134/142, 143/153 y 154, que dedujo demanda declarativa de certeza en los términos del art. 322 del CPCC contra el Estado Nacional y otros, que tramitó mediante Expediente N° FLP411/2010/CA2, caratulado "MOLINOS CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A c/ESTADO NACIONAL y OTROS S/AMPARO", ante el Juzgado Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo de Lomas de Zamora N° 3, Secretaría N° 9, con anterioridad a su apelación ante este Tribunal

Que en dicha causa se hizo lugar a la acción deducida por Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A, declarándose la inconstitucionalidad de los arts. 4 y 5 de la Ley N° 26.351 y art. 2 del Decreto N° 764/08 solo en cuanto pretende alcanzar con sus efectos en forma retroactiva a las alícuotas de derechos referidos a las operaciones de comercio exterior que fueron registradas por la actora durante la vigencia de la Ley N° 21.453, las cuales seguirán siendo regidas por sus disposiciones, imponiendo las costas a la demandada en su condición de vencida.

Para así resolver considero que "*demostrada la registración anterior a la vigencia de la Ley N° 26.351 (16-1-2008) de diferentes operaciones de venta al exterior mediante prueba pericial contable que fuera consentida por las partes y causa la convicción del suscripto en los términos del art. 477 del CPCCC, considero que el accionante ha adquirido el derecho a fijar las alícuotas de los derechos de exportación que se encontraban vigentes al momento en que se efectuaba la registración, sin que sea necesario el cumplimiento de los nuevos*

requisitos que establece en forma retroactiva la legislación cuestionada, con clara afectación del derecho de propiedad de la parte actora (arts. 3 del Código Civil, 17 y ctes de la Constitución Nacional). No existe agravio constitucional de la ley 26.351 a situaciones y operaciones registradas con posterioridad a su entrada en vigencia, pero es evidente su inconstitucionalidad respecto a su aplicación a operaciones registradas con anterioridad. De tal modo habré de declarar inconstitucional e inaplicable su aplicación a operaciones ya registradas, las que seguirán siendo regidas por la 21.453."

Que apelado dicho pronunciamiento por el Fisco Nacional ante la Cámara Federal de la Plata, la Sala I, con fecha 19/04/22, resolvió rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 4 y 5 de la Ley N° 26.351 y del art. 2 del Decreto Reglamentario N° 764/08, solo en cuanto pretende alcanzar con sus efectos en forma retroactiva a las alícuotas de derechos referidos a las operaciones de comercio exterior que fueron registradas por la actora durante la vigencia de la Ley N° 21.453, los que resultan aplicables al caso, imponiendo las costas de la Alzada a la demandada vencida.

Para ello considero que "*la aplicación de la Ley N° 26.351 a aquellas Declaraciones Juradas de Venta al Exterior registradas al amparo de la Ley N° 21.453 atenta contra el derecho adquirido por el exportador en lo que respecta al momento para "congelar" el tratamiento tributario de la exportación para el consumo de productos agrícolas"*.

Que ese pronunciamiento se encuentra firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, en razón de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 4/10/16, al declarar inadmisible en los términos del art. 280 del CPCCN el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional, por lo que, habiendo sido la cuestión ya examinada por el Poder Judicial de la Nación, no hay razón para que tenga que ser nuevamente examinada sin riesgo de afectar la seguridad jurídica. (Fallos: 289:151 y 308:1150).

Que cabe recordar que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha conferido jerarquía constitucional a la cosa juzgada (Fallos: 224:657; 250:435; 252:370), en razón de que la inalterabilidad de los derechos definitivamente adquiridos por sentencia firme reconoce fundamento en los derechos de propiedad y defensa en juicio (Fallos: 199:466; 258:220; 281:421) y que la estabilidad de las decisiones jurisdiccionales constituye un presupuesto ineludible de la seguridad jurídica (Fallos: 319:2527).

Que lo resuelto por lo resuelto por el Poder Judicial que admitió la demanda de la aquí actora contra el Estado Nacional, tiene incidencia directa con la cuestión debatida en autos.

Que, en virtud de lo expuesto, surgiendo que la DJVE involucrada en autos fue registrada con anterioridad al 9/11/2007, el cargo formulado en consecuencia, deviene nulo, correspondiendo revocar, sin más, la resolución apelada.

VII.- Que en virtud de que la presente se resuelve por estricta aplicación del criterio sentado por la Justicia Federal que resolvió la cuestión imponiendo las costas a la demandada, en ambas instancias, resulta coherente y adecuado imponerlas de igual modo.

VIII.- Que por la forma en que se resuelve la presente no resulta pertinente analizar las demás cuestiones planteadas por las partes.

Por ello, VOTO POR:

Revocar la Resolución N° 115/2012 (AD CAMP), con costas a la demandada.

El Dr. Soria dijo:

Que adhiero al voto precedente.

La Dra. Musso dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución N° 115/2012 (AD CAMP), con costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse los antecedentes administrativos a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.12 12:26:14 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.12 14:18:15 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.12 14:40:35 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.12 14:40:36 -03:00