República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-71728705-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 13 de Julio de 2022

Referencia: Sentencia dictada en el expediente n° 27977-A, caratulado “MULTIGRANOS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”;

AUTOS Y VISTOS: el expediente n° 27977-A**,** caratulado “MULTIGRANOS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación**”** y, **CONSIDERANDO:**

I.- Que, a fs. 4/11 vta., se presenta, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución AD PASO n° 454/2010, recaída en el expediente administrativo SIGEA n° 12327-168-2008, por la que se resolvió rechazar la impugnación deducida por la aquí recurrente contra los cargos formulados en concepto de diferencia de tributos a la exportación. Se refiere a los antecedentes del caso. Manifiesta que la resolución apelada no está fundada. Analiza el análisis normativo. Sostiene que la retroactividad de la Ley 26351 y de los derechos de exportación dictados por funcionario que considera incompetente son inconstitucionales y violatorios al principio de reserva legal. Considera que la Resolución 1898/08 de la ONCCA es nula, de nulidad absoluta e insanable. Entiende que la formulación de los cargos tributarios aduaneros es improcedente dado la imposibilidad de ejecutoriar actos no notificados, que el hecho de que el cierre de la venta se haya producido antes de la entrada en vigencia de las alícuotas establecidas por las Resoluciones 368 y 369/0 no torna ilegal la declaración efectuada en la DJVE. Plantea la improcedencia de la dolarización de los cargos suplementarios como los que nos ocupan. Se refiere a la normativa involucrada. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada dejando sin efecto los cargos formulados y, en subsidio, se haga lugar al planteo de improcedencia de la dolarización de los cargos suplementarios.

II.- Que, a fs. 31/52, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la litis. Realiza la negativa general. Se refiere a los hechos que dieron origen al expediente y lo decidido en la instancia administrativa. Realiza consideraciones respecto de la Ley 26351, el Decreto 764/2008, las Resoluciones ONCCA 543/08 y 1898/08 y la jurisprudencia que considera aplicable al caso. Sostiene que la contraparte no desvirtuó que las mercaderías exportadas no se encontraban alcanzadas por las normas citadas, ni tampoco que entre las fechas de cierre de la venta y la de oficialización de cada una de las destinaciones se hubiera producido un aumento de alícuota a la que se refieren la Ley 26361 y su decreto reglamentario. Deja consideraciones en relación al pago de tributos, principios de indisponibilidad del crédito fiscal y carga probatoria. Cita doctrina. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, solicita se confirme con costas la resolución aduanera.

III.- Que, a fs. 58, se declara la causa de puro derecho. A fs. 67, se elevan los autos a la Sala “F” y, a fs. 68, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, de la compulsa del expediente administrativo Actuación n° 12327-168-2008, resulta que el mismo se inicia con el Informe n° 197/08 SE FVEX. A fs. 4/14 se agregan, en copia, la Nota n° 714/2008 DI GERI u otra documentación. A fs. 15/18 y 27 -notificación en fecha 19/11/08- luce el Cargo n° 111/2008. A fs. 19 se agrega el sobre contenedor de la destinación 08 042 EC01 006067 M. A fs. 20/23 y 28 -notificación en fecha 19/11/08- obra el Cargo 114/2008 y, a fs. 24, se agrega el sobre contenedor de la destinación 08 042 EC01 006359 Z. A fs. 28/35 vta., la firma MULTIGRANOS S.A. plantea impugnación. A fs. 41/42 vta. se agrega el Dictamen 408/2010 (AD PASO). A fs. 43/44 obra la Resolución AD PASO n° 454/2010, apelada en autos, conforme la cual ser resolvió rechazar la impugnación y confirmar los cargos formulados.

V.- Que, el reclamo tributario formulado por el servicio aduanero -Cargos 111 y 114 del año 2008- tuvo su origen en las operaciones de exportación de harina de trigo documentadas mediante las destinaciones 08 042 EC01 006067 M y 08 042 EC01 006359 Z, oficializadas en fecha 07/07/2008 y 17/07/2008, respectivamente.

Dichas operaciones fueron respaldadas por la declaración jurada de venta al exterior nros. 08 001 DVJE 001409 U (oficializada en fecha 17/04/2008 y presentada en fecha 12/11/2007).

Asimismo, la citada declaración jurada encuentra su fundamento en las disposiciones realizadas en la Ley 21453.

El servicio aduanero entendió que, en función de lo dispuesto por la Ley 26351 -aclaratoria de la Ley 21453-, correspondía formular reclamos suplementarios de tributos a la firma MULTIGRANOS S.A. respecto de las operaciones de exportación mencionadas.

El fundamento normativo, a criterio de la Aduana, radicaba en el art. 1° de la Ley 26351, el cual establece 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.*", ello a la luz del art. 2° del Decreto 764/2008, el cual establecía que "*...Las disposiciones de la Ley Nº 26.351 serán aplicables a las operaciones de ventas al exterior debidamente registradas en los términos de la Ley Nº 21.453, cuando la oficialización de las respectivas destinaciones de exportación sea posterior al 9 de noviembre de 2007.*".

En consonancia con lo señalado precedentemente, la ONCCA dictó las Resoluciones nros. 1487/08 y 1898/08, las cuales incluían un listado de las DVJE que no han sido acreditadas por parte de las empresas exportadoras, de adquisición o tenencia de la mercadería y los que sí lo hicieron.

Sólo conforme la copia del listado mencionado, agregado a las actuaciones administrativas, la aquí recurrente no había acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada respecto de las DVJE nros. 67174, 67175, 67178, 67179 y 67180 presentadas en fecha 11/12/07 por un total de 2000 toneladas.

Tal consideración, según la Aduana, tenía el propósito de evitar que ante un inminente cambio normativo que aumente los derechos de exportación se registren operaciones a los efectos tributar con la alícuota menor.

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° 26351 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.

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, entendemos, 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.

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).

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 26351 afectó el derecho adquirido por la aquí recurrente bajo el amparo de la Ley 21453, 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).

Conforme a lo expuesto, cabe presumir que la Ley 26351 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 MULTIGRANOS S.A., por carecer de sustento jurídico válido.

Ahora bien, 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. 17/18.

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

Por ello, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad de la Resolución n° 454/2010 (AD PASO) recaída en el expediente administrativo SIGEA 12327-168-2008 en cuanto rechaza la impugnación de los Cargos nros. 111/2008 y 114/2008.

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.

Suscriben la presente los Dres. Christian González Palazzo y Pablo Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18ª Nominación (Art. 1162 C.A.)

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaria General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la instancia de origen.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.13 10:03:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.13 12:17:42 -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: 2022.07.13 12:17:43 -03:00