República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-84000313-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Agosto de 2022

Referencia: TFN N° 31.066-A Molino Cañuelas SACIFIA

En Buenos Aires, se reúnen los Señores Vocales miembros de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación”, Expediente n° 31.066-A.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 21/41vta. se presenta, por apoderado, la firma MOLINO CAÑUELAS SACIFIA e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 78/2012, emitida por el Administrador de la Aduana de Campana, en el marco de la actuación SIGEA 13289-33070-2008, en cuanto rechaza el recurso de impugnación interpuesto por su parte contra los cargos nros. 101, 106, 107, 108, 114, 115, 117, 118, 142, 143 y 144, todos ellos del 2008, en concepto de diferencia de derechos de exportación.

Informa que la empresa desarrolla, entre otras actividades, las de producción y comercialización de harinas de trigo, aceite de girasol y sus derivados, los cuales comercializa en el mercado nacional e internacional y que, desde la vigencia de la ley 21.453 los exportadores de sus características registran sus ventas ante el organismo nombrado a tal efecto por el PE -antes la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, luego la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario y, actualmente, la ONCCA-.

Señala que, con la registración de sus ventas al exterior, las normas vigentes a la fecha de cierre de venta determinan el régimen tributario y jurídico general aplicable a las exportaciones documentadas en cumplimiento de dicha venta durante el plazo establecido al efecto, salvo en relación al tipo de cambio, que será el vigente a la fecha de registro de cada exportación documentada.

Agrega que, según dicho régimen, en la medida que el exportador cumpla con la exportación en tiempo y forma, adquiere el derecho a congelar la base imponible y la alícuota del derecho según la fecha de cierre de venta de la DJVE, resultando ajenas a cuestiones posteriores a la fecha de registración de la DJVE. Cita jurisprudencia de la CSJN.

Señala que con la ley 26.351, que pretende calificarse de “aclaratoria” de la mencionada previamente, el exportador congela el régimen jurídico, la alícuota y la base imponible de sus operaciones de exportación con la registración de la venta, pero cuando se produce un incremento de la alícuota de los derechos de exportación entre la fecha de registro de la DJVE y la oficialización de los PE, ese congelamiento no opera para los exportadores que no acrediten que gozaban de la “tenencia o adquisición” de la misma, lo que determina que, en rigor de verdad, no exista congelamiento alguno.

Se agravia de la aplicación retroactiva de dicha norma, citando su art. 4 y haciendo referencia al decreto nº 764/08, por cuanto ello resulta violatorio de los derechos constitucionales.

Relata que, con fundamento en la aplicación retroactiva de las disposiciones de la ley 26.351, la ONCCA dictó las Resoluciones nros. 1487/08 y 1898/08, mediante las cuales informó a la AFIP cuáles DJVE de las registradas en los términos de la ley 21.453 – a su criterio- cumplían (Anexo II de ambas resoluciones) y cuáles no cumplían (Anexo I de ambas normas) los requisitos establecidos en la ley 26.351 con

anterioridad al 9 de noviembre -según art. 2 de dicha ley-.

Informa que, en el mes de noviembre de 2007 registró ante la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, la DJVE nº 07-001-DJVE-005072-T, conforme las disposiciones de la ley 21.453, la venta de poroto de soja a ser embarcado con destino al exterior entre los meses de marzo y mayo de 2008.

Señala que, en oportunidad de registrar la venta, el poroto de soja (PA SIM nº 1201.00.90.190N) estaba gravado con el derecho de exportación de 27,5% fijado por la Resolución MeyP nº 10/007, pero el servicio aduanero liquidó el derecho de exportación a la alícuota de 35%. Agrega que, no obstante ello, en atención que la DJVE fue incluida en el Anexo I de la Resolución ONCCA 1898/08, la aduana de Campana formuló los cargos que dieron inicio a la controversia, reclamando la diferencia entre el derecho de exportación pagado y el importe que debería abonarse aplicando la Resolución nº 125/08.

Se agravia que el Administrador de la Aduana de Campana no trató ninguno de sus argumentos en sede administrativa.

Plantea la inconstitucionalidad de la ley 26.351 y de su aplicación retroactiva, por violar derechos adquiridos, la propiedad privada y por afectar la seguridad jurídica, aclarando que no desconoce lo dispuesto en el art. 1164 de la ley 22.415.

Cita jurisprudencia de la Corte. Considera que la registración de la DJVE y el cumplimiento de la misma constituye la titularidad de un derecho adquirido por la empresa en relación con el tratamiento tributario de la operación. Señala que de ello se deriva la invalidez de su decreto reglamentario. Cita jurisprudencia. Arguye que la ley 26.351 no es de carácter aclaratorio, sino que constituye un nuevo régimen.

Con respecto a la Resolución ME nº 125/08, señala que la delegación propia está prohibida por la Constitución Nacional, salvo en determinadas materias, entre las que no se encuentra la tributaria y, luego de la reforma constitucional, el Poder Ejecutivo no puede establecer tributos ni legislar sobre ninguno de los elementos que lo integran, no pudiendo validarse la subdelegación en materia tributaria.

Concluye que, en virtud de ello, el dictado de la Resolución ME nº 125/08 es inconsititucional, atento que viola el principio de reserva en materia tributaria y en cuanto su implicancia económica la torna confiscatoria.

Por último, señala que no tuvo vigencia, en virtud de haberse sometido a ratificación del Congreso, siendo esta denegada.

Plantea la nulidad de la Resolución ONCCA 1898/08, por vicios insanables en su causa y objeto, por cuanto deriva de una norma inconstitucional y falta de razonabilidad y por declarar o certificar cuestiones de hecho con fundamentos materialmente falsos, por cuanto en el caso de la DJVE de autos, la firma contaba con la mercadería para su cumplimiento con anterioridad a los incrementos arancelarios.

Arguye que las firmas no fueron oídas antes del dictado dichas resoluciones y que, en oportunidad de probar la tenencia de la mercadería en sede administrativa, el servicio aduanero rechazó todas las pruebas solicitadas a dichos efectos.

Sostiene que tampoco se analizó cuánta cantidad de mercadería poseía entre el 10 de noviembre de 2007 y el 11 de marzo de 2008, dado que entre el registro de las DJVE y la oficialización de las exportaciones se produjeron dos incrementos de la alícuota de los derechos de exportación.

Entiende que, de resultar aplicable la ley 26.351, debería realizarse un análisis pormenorizado a efectos de determinar la tenencia o adquisición a la fecha de los dos incrementos de derechos y, en función de la prueba aportada en sede administrativa y en autos, correspondería analizar la tenencia o adquisición en forma subsidiaria.

Cita jurisprudencia. Plantea la improcedencia de los intereses, toda vez que la demora no le es imputable. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución administrativa apelada, con costas.

II.- Que a fs. 54/60 vta. se presenta, por apoderada, la Dirección General de Aduanas y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido.

Seguidamente, realiza una breve síntesis de lo acontecido en sede administrativa. Hace referencia al artículo 1164 del Código Aduanero.

Señala que no existe ley que, bajo el pretexto de la literalidad de su letra pueda permitir el abuso del derecho o el avasallamiento de principios rectores del derecho constitucional tributario, tal como el principio de igualdad en materia fiscal.

Agrega 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, situación que además siempre estuvo en el espíritu de la ley 21.453, puesto que esta última no tuvo por objeto la especulación sino otorgar un legítimo beneficio para cerrar ventas al exterior con costos ciertos.

Sostiene que la ley 26.351 encuentra motivo en la pretensión de equilibrar y devolver la equidad a la situación planteada (estado de emergencia pública de la ley 25.561 y establecimiento de derechos de exportación de la Resolución nº 11/02), afectando únicamente a quienes hayan declarado bajo juramento una información falaz, y asimismo, de incorporar recursos al estado.

Entiende que no existió lesión al derecho de propiedad, por no verse afectado el patrimonio del administrado ni perjuicio económico alguno.

Arguye, citando doctrina, que en el artículo 86, inc. 2, de la Constitución Nacional, al reconocerse la potestad reglamentaria al Poder Ejecutivo, se destaca que no puede ejercerse con exenciones o tratamientos de privilegios, imponiendo el principio de igualdad y, por ello, la ley 26.351 interpreta y deja en claro cuál es el objetivo de la ley 21.453.

Entiende que la ley 26.351 vino a interpretar lo que fue la "conducta esperable", no a contradecir lo que ya estaba escrito. En relación a la afectación de la propiedad, planteada por la recurrente, señala que el pago como límite a la retroactividad es jurídicamente objetable y tiene alcances relativos, por cuanto según el Alto Tribunal, el derecho adquirido solo se genera mediante la aceptación del pago por el ente recaudador, que debe entregar el recibo correspondiente con efecto cancelatorio, pero en materia tributaria el pago casi nunca es cancelatorio, toda vez que la declaración jurada y el importe oblado en consecuencia están sujetos a verificación administrativa y el Fisco está facultado a determinar el tributo que corresponda mientras no esté prescripta la acción. Cita jurisprudencia.

Arguye 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, no aplicándose una pena, sino evitando que el particular se beneficie utilizando a ese fin un régimen de excepción. Cita jurisprudencia.

Con respecto a la inconstitucionalidad planteada en relación a las resoluciones reitera lo establecido en el artículo 1164 del Código Aduanero, cita jurisprudencia y afirma que no obrando antecedentes respecto de la declaración de ilegitimidad de las resoluciones por el órgano competente, las mismas mantienen su vigencia y producen plenos efectos.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se pronuncie rechazando la pretensión de la recurrente.

III.- A fs. 125/126 la firma recurrente informó que con fecha 4/10/2016 la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró inadmisible el recurso extraordinario presentado por el Estado Nacional (DGA) en los autos caratulados "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/ DGA – EN – AFIP s/ amparo", lo que implicó que pasara en autoridad de cosa juzgada la sentencia de la Sala I de la Cámara Federal de La Plata de fecha 19/4/2016, mediante la cual se confirmó lo decidido por el Juzgado Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo de Lomas de Zamora con fecha 16/7/2914, en cuanto declarara la inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 de la ley 26.351 y del artículo 8 del Decreto 764/2008, en cuanto pretenden alcanzar con sus efectos en forma retroactiva a las alícuotas de derechos de exportación referidos a las operaciones de comercio exterior que fueran registradas por la aquí recurrente durante la vigencia de la ley 21.453. A fs. 138/159 se encuentran acompañadas copias certificadas de los mencionados decisorios.

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.

Que, en su correlato, se dictó la Resolución ONCCA nº 1898/08 mediante la cual se hizo saber a la AFIP un listado con las DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras no han acreditado la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, en los términos de la ley 26.351 y su decreto reglamentario nº 764/08.

V.- Que la actora inició demanda contra el Estado Nacional, AFIP/DGA, ante el Juzgado Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Nº 3 de Lomas de Zamora, con el objeto de declarar la inconstitucionalidad de la aplicación retroactiva de la ley 26.351 y de su decreto reglamentario, a operaciones de exportación anteriores, documentadas en DJVE que fueran registradas al amparo de la Ley 21.453.

En primer término, dicho Juzgado hizo lugar a la pretensión de la recurrente, "... declarando la inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 de la ley 26.351, y art. 2 del Decreto 764/08, sólo 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 el accionante durante la vigencia de la ley 21.453 (…) las cuales seguirán siendo regidas por sus disposiciones ..." (ver copia certificada del fallo citado a fs. 105/113).

Por su parte, en segunda instancia la Sala I de la Cámara Federal de la Plata, confirmó la decisión del juez a quo (ver fs. 114/123 vta. de estos actuados). Seguidamente, el Estado Nacional planteó recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que fuera luego desestimado con fundamento en el artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (ver fs. 124), por lo que quedó firme el decisorio dictado en Cámara.

VI.- Que, bajo tales condiciones, resulta insoslayable puntualizar que ha sido la propia firma actora quien interpuso la demanda -precedentemente relatada- en sede judicial, habiendo obtenido sobre el particular, la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 4 y 5 de la Ley 26.351 y del art. 2 del Decreto N° 764/08, en base a los cuales se originaran los cargos aquí apelados. Por ende, tampoco corresponde evaluar la validez de la Resolución ONCCA dictada en consecuencia de las referidas normas, haciendo verdad, en relación a la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., de las cuestiones allí dirimidas.

Partiendo de dicho presupuesto fáctico, resulta indubitable que los cargos aquí apelados tienen -como bien surge de las actuaciones administrativas- su fundamento en la Ley 26.351 y su Decreto reglamentario, cuya inconstitucionalidad –conforme se observó- fuera declarada por sentencia judicial pasada en autoridad de cosa juzgada, por lo que, los mismos devienen inaplicables. Ello así, toda vez que dichas normas supeditaron la validez de los cargos impugnados, en tanto fue en virtud de aquéllas, que los mismos fueron formulados.

En consecuencia, corresponde declarar la invalidez y, por ende, dejar sin efecto los cargos aquí involucrados, relativos a la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., por carecer los mismos de sustento jurídico atento haber quedado firme el pronunciamiento judicial que declarara la inconstitucionalidad de los arts. 4 y 5 de la Ley 26.351 y del art. 2 del Decreto 764/08 respecto de la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., que es la parte actora en estos autos.

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. mis votos in re "Nidera S.A." -Expte. Nro. 33.662-A-, del 2 de octubre de 2019, y "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A." -Expte. Nro. 31.070-, del 7 de octubre de 2019, que tramitaran por ante la Vocalía de la 18° Nominación, entre otros).

En efecto, es deber de este Tribunal Fiscal, atento ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, velar muy especialmente por la custodia del orden jurídico en todos sus aspectos. Ello así, en el ejercicio de su sublime misión de impartir justicia tiene la obligación de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto al debido proceso adjetivo establecido en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, garantizando en todo momento una tutela jurisdiccional-judicial imparcial, plena, amplia y efectiva, dentro del marco legal de su competencia legal, constitucional y convencionalmente atribuida.

No obstante, toda vez que sentencia de la Sala I de la Excma. Cámara Federal de La Plata de fecha 19 de abril de 2016, por la que se confirmara la sentencia del Juzgado Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Nº 3 de Lomas de Zamora de fecha 16/7/2014- que declara la inconstitucionalidad de las disposiciones que dieran origen a los cargos aduaneros objeto de autos- ha quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, no corresponde que esta Sala "F" se pronuncie en relación a la validez constitucional de la normativa en crisis, habida cuenta el instituto de la inmutabilidad de la cosa juzgada, cuya aplicación en la especie deviene ineludible, en virtud de elementales razones de seguridad jurídica, como así también en aras a preservar la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 18 de la Constitución Nacional.

VII.- Que de acuerdo al modo en que fue resuelta la cuestión deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones planteadas.

VIII.- Que en cuanto a las costas, corresponde imponerlas 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; ello con excepción de la tasa de actuación, la que queda íntegramente a cargo de la empresa actora.

Que cabe señalar que en igual se ha expedido esta Sala "F", entre otras, en la causa nº 33.662-A, caratulada "Nidera S.A.", de contenido sustancialmente análogo a la presente, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación, mediante sentencia del 2 de octubre de 2019.

Por lo expuesto, voto por:

I.- Declarar la nulidad, y por ende dejar sin efecto los cargos cargos nros. 101, 106, 107, 108, 114, 115, 117, 118, 142, 143 y 144, todos ellos del 2008, impugnados en las Actuaciones SIGEA 13289-33070-2008, en la cual se dictara la Resolución N° 78/2012 (AD CAMP) aquí apelada.

II.- Las costas del pleito se distribuyen por su orden, de acuerdo a los términos enunciados en el Considerando VIII del presente decisorio.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiere en lo sustancial a lo que decide.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

I.- Declarar la nulidad, y por ende dejar sin efecto los cargos cargos nros. 101, 106, 107, 108, 114, 115, 117, 118, 142, 143 y 144, todos ellos del 2008, impugnados en las Actuaciones SIGEA 13289-33070-2008, en la cual se dictara la Resolución N° 78/2012 (AD CAMP) aquí apelada.

II.- Las costas del pleito se distribuyen por su orden, de acuerdo a los términos enunciados en el Considerando VIII del presente decisorio

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9), Dr. Juan Manuel González Capra (20-24521673-5) y Dr. Enrique Benítez Cruz (20-18110621-3). Devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 19:05:59 -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: 2022.08.12 10:04:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.12 10:04:08 -03:00