República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-113677898-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Octubre de 2022

Referencia: Expte. N° 31.033-A MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquís y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **"MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**; Expediente N° **31.033-A**.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que la firma Molinos Río de la Plata S.A. interpuso recurso de apelación, contra la Resolución Nº 254/2012 (AD SALO) dictada en la Actuación SIGEA Nº 12509-61-2009, por medio de la cual se rechazó la impugnación incoada contra los Cargos Nros. 2743 al 2760, 2764 y 2768 al 2771/08, con más los intereses devengados hasta la fecha de la efectiva cancelación de los mismos. Destaca que el ente recaudador se fundó para su decisión en lo dispuesto en el Anexo I de la Resolución ONCCA N° 1898/2008 mediante la cual se informó a la AFIP cuáles habían sido las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior correspondientes a cada uno de los exportadores de granos que no habían acreditado la legítima tenencia o adquisición de la mercadería, de acuerdo a lo establecido por la Ley 26.351 y el Decreto 764/08. Afirma en su defensa que las operaciones de exportación involucradas se relacionan con DJVE registradas con anterioridad a los aumentos de la alícuota de los derechos de exportación, y que las mismas se encontraban amparadas por el régimen tributario vigente a la fecha de cierre de las operaciones, de acuerdo al régimen de la Ley 21.453. Considera que la ley 26.351 y sus normas complementarias afectan derechos adquiridos al amparo de la legislación vigente hasta el momento de su dictado y afecta otras garantías constitucionales, tales como los principios de certeza, seguridad jurídica y razonabilidad. Pone de manifiesto haber acreditado la tenencia y/o adquisición de la mercadería y, en consecuencia, se agravia y plantea la ilegitimidad de la Resolución 1898. Efectúa un exhaustivo análisis de los stocks y compras de granos y stocks de sub productos así como de las distintas modalidades de adquisición. Considera que la pretensión de la Aduana sustentada en el cálculo de stock efectuado por la ONCCA en su Res. 1898 resulta ilegal, arbitraria y discriminatoria. Seguidamente hace referencia a la inconstitucionalidad de los derechos de exportación y cita abundante jurisprudencia relacionada al tema. Como último agravio, menciona la improcedencia de los intereses resarcitorios. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada y se dejen sin efecto los cargos, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 63/71 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Afirma que la Aduana, en ejercicio de facultades legales otorgadas y conforme lo dispuesto por la Ley 26.351 -aclaratoria de la Ley 21.453-, impuso a la accionante los cargos suplementarios de tributos. Resalta que por medio de la Ley 26.351 se persiguió evitar que ante un inminente cambio normativo que aumente los derechos de exportación, se registren

operaciones con el fin de tributar con una alícuota menor, afectando así el normal desenvolvimiento del mercado exportador. Señala que en ese contexto normativo es que la ONCCA dicta las Resoluciones Nros 1487/08 y 1898/08. Respecto al pago de los derechos de exportación efectuado, afirma que se encuentra receptado en el C.A. (art. 792), y cita jurisprudencia al respecto, que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuera menor al debido. Argumenta que, al no acreditarse la tenencia con anterioridad a la suba de la alícuota, se impone como solución que deba tributar conforme al régimen general, sin embargo, no se impone sanción, sino que únicamente se busca evitar que el particular se beneficie de una excepción. Menciona la doctrina del "efecto noticia" y cita jurisprudencia al respecto. Realiza un sucinto análisis del marco normativo en el cual fueron dictadas las leyes y resoluciones involucradas en el caso de autos a fin de determinar la constitucionalidad de los derechos de exportación. Asegura que el régimen aduanero contempla expresamente el régimen de intereses, y a tal fin cita lo dispuesto en los arts. 794, 795 y 796 del C.A.. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, rechazando la restante ofrecida por la actora, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas se inician con el expediente N° 12509-61-2009, el cual a fs. 1/27 contiene la impugnación interpuesta con fecha 30/01/09 por la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra los cargos Nros.2743 a 2771/08. A fs. 28 la firma ofrece la guarda de la documentación correspondiente a los Anexos Ñ (copia de los warrants), O (copia de los contratos de compra de porotos de soja y girasol) y P (copia de las cartas de portes y de los certificados de depósito), dada la voluminosidad de la misma. A fs. 29 el Administrador de la Aduana de San Lorenzo resolvió designar a la firma exportadora como depositario de la documental señalada como Anexos Ñ, O y P y se deja constancia del retiro de la misma por parte de un apoderado de la empresa con fecha 30/01/09. A fs. 30, con fecha 23/04/09 se tuvo por promovido el procedimiento de impugnación, se tuvo presente la prueba documental y se resolvió no hacer lugar a parte de la prueba informativa y a la pericial contable. A fs. 33/34vta., con fecha 06/05/09 la firma exportadora interpuso recurso de revocatoria contra el auto que denegara la prueba a la vez que acreditó el diligenciamiento del oficio dirigido a la ONCCA. A fs. 37/39, con fecha 28/05/09, la Aduana resolvió rechazar por improcedente el recurso de revocatoria mediante Resolución N° 201/2009 (AD SALO). A fs. 44/93 se acompañó copia de la contestación al oficio diligenciado ante la ONCCA conteniendo copia del expediente S01:0252858/2008. A fs. 94 y 102 la empresa exportadora solicita se generen Liquidaciones Manuales para cancelar los Cargos Nº 2767, 2766, 2765, 2763, 2762 y 2761/08 (obrando a fs.176/197 obran constancias de pago). A fs. 110/111 se dictó con fecha 5/12/08 el informe técnico N° 176/08 (SE FVEX) en el cual se determina que "… Con el respaldo de la normativa mencionada en los puntos anteriores …" (haciendo referencia a las Leyes 21.453, 26.351 y Res. ONCCA 1487/08 y 1898/08) "… se procede a efectuar los cargos suplementarios por la diferencia en el pago de los derechos de exportación a todas aquellas destinaciones de la firma exportadora de cereales que se menciona en la planilla adjunta.". A continuación en fs. 112/170 lucen agregados los cargos formulados a la firma exportadora. A fs. 173/175 luce agregada la constancia de notificación de los cargos a la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. A fs. 198, con fecha 19/02/2010 se pusieron los autos para alegar. A fs. 201/203 la firma exportadora se presenta manifestando la imposibilidad de alegar por cuanto la prueba por ella ofrecida fue rechazada casi en su totalidad, a la vez que destaca la importancia de cada uno de los medios de prueba ofrecidos al momento de la impugnación. A fs. 205/206 se agregó el dictamen Nº 118 de fecha 21/03/12 y a fs. 207/209 se dictó con fecha 23/03/12 la resolución N° 254/2012 (AD SALO), apelada en autos.

IV.- Que a fs. 125 se ordenó como medida para mejor proveer el libramiento de oficio al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca a fin de que informara si en el EXPTE. CUDAP: S01:0290176/2008 ha recaído resolución definitiva, ordenándose suspender el trámite de la presente causa hasta tanto fuera contestado dicho oficio. A fs. 138/139 fue contestado el oficio por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca informando que el recurso tramitaba por EXPTE. CUDAP: S01:0290176/2008 no había sido resuelto hasta dicho momento. A fs. 148 se ordena nuevamente oficio al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca a los mismos fines, obrando su contestación a fs. 169/169vta. A fs. 175 se resolvió abrir la causa a prueba. A fs. 596/637 obra copia certificada de la Resolución RESOL-2019-79-APN-MAGYP dictada el 3/10/2019 por el Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca, a través de la cual hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto por la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. resolviendo expresamente lo siguiente: "Acéptase parcialmente el recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS

RIO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución N° 1898 de fecha 21 de julio de 2008 ex – OFICINA NACIONAL DE CONTROL COMERCIAL AGROPECUARIO (ONCCA) (…) y, en consecuencia, confírmase la misma sólo respecto de aquellas mercaderías cuya tenencia y/o adquisición -en los términos de la Ley 26.351 y su Decreto Reglamentario N° 764 de fecha 12 de mayo de 2008- no logró ser acreditada por la recurrente, de conformidad con el informe técnico de la SECRETARIA DE MERCADOS AGROPECUARIOS N° IF-2019-86382460-APN-SSMA#MPYT y el detalle de los IF-2019-90276682-APN-SSMA#MPYT (Anexo I) e IF-2019-90276374-APN-SSMA#MPUT (Anexo II), los que forman todos ellos, parte integrante de la presente medida.". Puestos los autos a alegar, a fs, 667/670 obra el alegato del Fisco y a fs. 671/672 el de la actora. A fs. 674 pasan los autos a sentencia.

V.- Con base en los hechos descriptos, corresponde determinar si el pago de la diferencia tributaria pretendida por el Fisco Nacional con sustento en la ley 26.351 resulta ajustado a derecho. Adelanto que las disposiciones contenidas en la citada ley no pueden aplicarse en forma retroactiva a la operación de autos, por cuanto las ventas al exterior han sido concertadas y presentadas ante la autoridad de aplicación en los términos establecidos en la ley 21.453.

VI.- Téngase presente que la ley 21.453 ha innovado respecto de los aspectos temporales del hecho imponible aplicable a los derechos de exportación. De acuerdo con la ley mencionada, 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, resultan 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 registrada mediante declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (art. 6).

VII.- En las condiciones indicadas, no puede dejar de ponderarse que la norma fue aplicada durante más de tres décadas sin que generase controversia de ninguna especie relativa a su implementación con relación al orden general establecido en el Código Aduanero. En ese sentido, no debe obviarse que ante el rumor de un incremento significativo en los derechos que gravitan sobre el comercio exterior, las exportadoras concertaron y registraron ventas a los fines de mantener un statu quo frente a la legislación y sin necesariamente contar con la tenencia de la mercadería que habría de ser exportada.

VIII.- Así las cosas, la respuesta estatal fue el dictado de la ley 26.351 (B.O 16/1/2008) mediante la ley cual se establece la necesidad de acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al cambio del incremento de la alícuota aplicable a los derechos de exportación. Asimismo se dispuso que, inclusive, quedaran alcanzadas por los cambios introducidos en el ordenamiento impositivo las declaraciones juradas de ventas al exterior que registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, no satisfagan los requisitos de tenencia y adquisición.

A su vez, la ley 26.351 fue reglamentada por el Decreto Nº 764/2008 (B.O. 12/05/2008) que dispuso que las operaciones alcanzadas por el art. 1 de la ley, serían aquellas oficializadas con posterioridad al 9/11/2007. En su correlato, se dictó la Resolución ONCCA Nº 1898/2008, fundamento de la resolución aquí apelada.

IX.- En esa comprensión del asunto, encuentro que la reforma introducida por ley 26.351 resulta violatoria del principio de retroactividad, por cuanto al disponer el aumento de la alícuota aplicable, ninguna duda cabe de que modificó los efectos jurídicos de negocios concertados y consolidados al amparo de la legislación vigente. En ese sentido, es elocuente que la exigencia incorporada por la reforma legislativa es sobreviniente e imprevisible para los responsables que declararon su posición impositiva al amparo de la ley 21.453, lesionando así derechos adquiridos y afectando la seguridad jurídica.

En materia aduanera, existen numerosos tratados internacionales a los que se encuentra subordinado el régimen tributario aplicable a las importaciones y exportaciones, tal y como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), que establece como uno de los principios esenciales la irretroactividad de los derechos de Aduana. Asimismo, el Código Aduanero establece la irretroactividad de los tributos aduaneros en los arts. 637, 639, 726 y 728.

X.- En efecto, una lectura discreta y razonable de la ley 21.453 no permite inferir que era conditio sine qua non para consolidar los efectos tributarios de la operación que los exportadores acreditasen fehacientemente la tenencia o la adquisición de los productos a ser exportados.

XI.- En ese marco conceptual es ostensible que la ley 26.351 implicó una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad jurídica, toda vez que si la responsable de la obligación tributaria decidió cerrar las ventas para exportación y registrarlas, no lo hizo siquiera en abuso de derecho, sino al amparo de un marco legal que se los permitía y reconocía las particularidades del sector involucrado. Téngase presente que quien realizó un acto lícito al amparo de un beneficio legal y teniéndolo probablemente en cuenta en el cálculo de sus legítimas ganancias, no puede ser privado del mismo por una ley posterior, sin afectar el derecho de propiedad que la Constitución garantiza. En tales circunstancias, el derecho no puede ser suprimido por una ley posterior sin agravio al derecho constitucional de propiedad. Nuestro Máximo Tribunal, ha reconocido que las leyes no puede 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).

XII.- Al respecto, procede recordar que la competencia legislativa no es omnímoda. La potestad tributaria debe ejercer con estricta sujeción a los principios y valores constitucionales que condicionan su ejercicio. Acorde con ese temperamento, el legislador no puede establecer leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos en el pasado. La prohibición de retroactividad de la ley tributaria hace al reconocimiento de la dignidad humana entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características, ya que garantiza a los potenciales destinatarios de la norma tributaria no sean sorprendidos por un aumento retroactivo de la carga tributaria. Inclusive la protección puede hacerse extensiva frente a modificaciones intempestivas que desconozcan la confianza legítima de los administrados en la estabilidad de las reglas aplicables al ejercicio de una actividad. Es que, en definitiva, el Estado no puede ejercer la potestad tributaria con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

XIII.- En ese orden de ideas, no desconozco que los derechos constitucionales no son absolutos y pueden ser reglamentados en las condiciones de su ejercicio para satisfacer situaciones de interés público. No obstante, la ductilidad que pudiera exhibir su reglamentación en aras a la satisfacción de una situación de interés público no puede llegar al extremo de erosionar su núcleo duro, ya que el Estado no puede transformar en objeto a la persona con el propósito de resolver una situación de calamidad. Efectivamente, una medida impositiva podría resultar ilegítima aun encontrándose en condiciones de sortear un escrutinio estricto de razonabilidad, si es que en el caso en concreto exhibe posibilidad de afectar el núcleo duro de los derechos fundamentales de los particulares.

XIV.- En tal comprensión del tema, recogiendo la experiencia del caso alemán como el español, se advierte que el contenido esencial de los derechos constitucionales ofrece una limitación a la discrecionalidad del legislador ordinario. Esto es especialmente claro en nuestra Constitución, ya que que el principio de razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 — importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Efectivamente existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley —y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente— un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquélla sea razonable, justo y válido.

XV.- Asimismo, la alteración de un derecho por vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de esa potestad, ya que lo priva de su esencia. Por tanto, la depuración técnica de la garantía de un contenido esencial en los derechos fundamentales representa, pues, una cuestión de primera importancia para la determinación de la regulación razonable del derecho, por cuanto la libre configuración legislativa no se concibe bajo los términos de un legibus solutus.

XVI.- En definitiva, la prevención consignada no es otra cosa que el reducto último que compone la sustancia

del Derecho. El Legislador no posee una potestad absoluta, ni arbitraria, sino que en su ejercicio, para elegir, concebir y desarrollar la ley con la que regula los distintos procesos debe someterse a límites. En virtud de principios doctrinarios y jurisprudenciales sobre la materia se tiene dicho que las limitaciones así introducidas no deben restringir o reducir los derechos de tal manera o en tal medida que se menoscabe su esencia misma.

XVII.- Por las razones expresadas, encuentro que la situación de marras debe encontrarse regida por la ley 21.453, toda vez que la aplicación de la ley 26351 importaría una afectación a la sustancia de los derechos constitucionales que amparan la situación del obligado frente al ejercicio de la potestad tributaria. Esto es así, habida cuenta de que la ley 26.351 no puede ser exhibida como una ley interpretativa o aclaratoria[1], desde que incorpora una condición no prevista en la ley precedente, al exigir que acredite de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de los productos con anterioridad al incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios. Resulta notorio que, en vez de aclarar el fin tenido en cuenta por la ley 21.453, por el contrario, lo desvirtúa, volviendo sobre una relación jurídica constituida antes de su vigencia (nacida con el registro de la DJVE) y privándola de una de sus principales ventajas: la aplicación de la alícuota de los derechos de exportación vigentes al momento de cierre de la venta, por no cumplir con un nuevo requisito -que no estaba previsto en la ley anterior- (ver cuadro con detalle adjunto).

XVIII.- A mayor abundamiento, cabe consignar que, el Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca dictó la Resolución N° 2019-79-APN-MAGYP, de fecha 03/10/19, en orden a resolver el recurso de reconsideración originariamente interpuesto por la firma MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución ONCCA 1898/08, resolviendo aceptar parcialmente el recurso de reconsideración interpuesto por MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. contra la Resolución ONCCA N° 1898 de fecha 21/07/08, confirmando la misma sólo respecto de aquellas mercaderías cuya tenencia y/o adquisición -en los términos de la Ley N° 26.351 y su Decreto Reglamentario N° 764- no logró ser acreditada de conformidad con el informe técnico y sus Anexos, y el detalle de los Anexos I y II integrantes todos de la resolución.

Que, así las cosas, respecto de las DJVE Nros. 56461, 63215, 60973, 63763, 65236 y 64826, involucradas en la presente Causa, se ha podido acreditar la tenencia y/o adquisición de la mercadería.

XIX.- En atención a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada y, en consecuencia, los Cargos Nros. 2743 al 2760, 2764 y 2768 al 2771/08, con costas.

Por ello, voto por:

Revocar la Resolución Nº 254/2012 (AD SALO) dictada en la Actuación SIGEA Nº 12509-61-2009, y en consecuencia, los Cargos Nros. 2743 al 2760, 2764 y 2768 al 2771/08, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución Nº 254/2012 (AD SALO) dictada en la Actuación SIGEA Nº 12509-61-2009, y en consecuencia, los Cargos Nros. 2743 al 2760, 2764 y 2768 al 2771/08, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

[1] Recordemos que ese recurso de técnica legislativa que a priori no exhibe posibilidades de ser censurado reviste trascendencia a los fines aclarar el sentido de una precedente y no son propiamente retroactivas, en la medida que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con ésta. En estos casos, está permitido que se aplique en forma retroactiva, debido a su carácter meramente declarativo y a la ausencia de innovación en el sistema legal.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.10.24 15:02:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.10.24 15:18:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.10.24 23:40:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.24 23:41:13 -03:00