Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-71229712-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Junio de 2023

Referencia: Expte. N° 32.677-A OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA (Sentencia)

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Miguel N. Licht; Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **"OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.I.A. c/DGA s/recurso de apelación", Expte. N° 32.677-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La firma Oleaginosa Moreno Hermanos S.A.C.I.F.I.A. interpuso recurso de apelación, contra la Resolución Nº 1018/201 (AD SALO), por medio de la cual se confirmaron los Cargos Nros. 2530/2008 y 2531/2008. Los agravios, en lo sustancial, afincan en enrostrar que, a pesar de haber cumplido con todos los requisitos vigentes establecidos por la legislación aplicable para encuadrar la operación de exportación en los términos del art. 6 de la ley 21.453, el ente administrativo se opuso a dar ese encuadre jurídico al hecho imponible, toda vez que la ONCCA había informado a la Aduana, por medio de la Resolución 1898/2008, que el exportador no había demostrado la adquisición o tenencia de la mercadería a exportar y, en consecuencia, procedió a gravarla con una alícuota superior a la existente al momento de registrarse la DJVE. 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 había informado 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. Y añade que en el procedimiento administrativo que dio origen a estos actuados no se le permitió ejercer su derecho a ofrecer y producir pruebas para conmover lo afirmado en la resolución administrativa referida. A pesar de todo ello, señala que ese acto administrativo de alcance general, luego de agotada la instancia administrativa, fue impugnado en sede judicial; no obstante lo cual refiere la inexistencia de norma alguna que obligara a demostrar la adquisición y/o tenencia de la mercadería al momento de la confección de la declaración jurada. Y finalmente, en subsidio, atento su insistencia respecto a la posibilidad de demostrar la adquisición previa de la mercadería, pone de manifiesto que la ley 26.531 (y, por ende, sus requerimientos) fue promulgada con posterioridad a la debida registración de las DJVE, por lo que rechaza la aplicación retroactiva que dispone su artículo 4° y, en consecuencia, la aplicación de cualquier derecho

de exportación que hubiese entrado en vigor con posterioridad al de la fecha de cierre de cada venta. Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 141/152 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Afirma que se trata en autos de una operación cumplida en el marco de la Ley 21.453 y su modificatoria Ley 26.351 y de la Resolución ONCCA 1898/2008 (Anexo I) y sostiene que la Ley 26.351 tuvo como finalidad impedir el mal uso del régimen establecido en de la Ley 21.453 y evitar que, los particulares que tenían conocimiento de un inminente cambio normativo que incremente los derechos de exportación, se registraran operaciones con el fin de tributar con la alícuota menor afectando así el normal desenvolvimiento del mercado exportador. Arguye que la normativa establecida a tal fin es coherente con los principios de uniformidad en la carga tributaria; indisponibilidad del crédito fiscal e igualdad. Añade que la ONCCA dictó la Resolución 1898/2008, gozando de presunción de legitimidad, por lo que ella debió ajustarse a su contenido. Cita el art. 1164 del CA destacando que este tribunal no tiene competencia para resolver la inconstitucionalidad de la resolución de la ONCCA. Ofrece prueba. Ha reserva de plantear el caso federal y solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.

III.- A fs. 171/171vta, la recurrente informa que con fecha 9 de diciembre de 2014, se dictó sentencia en la causa “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIyA c/ Estado Nacional- Ministerio de Economía- ONCCA- Resol 1898/08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento”, declarando la nulidad de la Resolución ONCCA1898/2008, en cuanto incluyó a la firma en el Anexo I de tal Resolución (obrando copia certificada de la misma a fs. 175/188). Asimismo, solicita en la presentación se suspendan los plazos hasta tanto la sentencia quede firme.

A fs. 176/176vta. se resolvió suspender el trámite del presente expediente hasta tanto la sentencia quede firme y ejecutoriada.

A fs. 188/190vta. la recurrente informa que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha procedido a desestimar la Queja por denegación del Recurso Extraordinario interpuesto por el representante del Estado Nacional en los autos “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIyA c/ Estado Nacional- Ministerio de Economía- ONCCA- Resol 1898/08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento”, quedando firme y pasada en autoriza de cosa juzgada la sentencia que declara la nulidad de la Resolución 1898/2008 en cuanto incluyó a la firma en el Anexo I de tal resolución.

A fs. 201/209 se agrega copia del pronunciamiento emitido en la causa referida por la Cámara Nacional de Apelaciones.

IV.- La Actuación Nº 12520-24-2012 (que obra en copia certificada) se inicia a fs. 1/32vta. con el recurso de impugnación presentado por la firma OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. contra los Cargos Nros. 2530/2008, 2531/2008 y 2532/2008 formulados en relación a los Permisos de Embarque Nros: 08 057 EC01 005654 T, 08 057 EC01 005658 A, 07 057 EC01 012297 T. A fs. 102 obra copia del Informe Técnico Nº 165/08 (SE FVEX). A fs. 104/106 obran copias de liquidaciones. A fs. 107/112 obran copias de los cargos impugnados y a fs. 113/114 obran constancias de su notificación. A fs. 118/145 obran copias de los Permisos de Embarque involucrados y su respectiva documentación complementaria. A fs. 165/167

se presenta Oleaginosa Moreno Hermanos S.A. solicitando se genere LMAN para abonar 1 de los cargos impugnados (Nº 2532/2008), acreditando el pago a fs. 170/174 (LMAN obrante a fs. 168). A fs. 183/186 obra el Dictamen Nº 48/2012. A fs. 187/191 se dicta la Resolución Nº 75/2012 (AD SALO) por medio de la cual se declara parcialmente abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación respecto al Cargo Nº 2532 e intima al pago de intereses. A fs. 197/198 obran constancia de apelación al Tribunal Fiscal de la Nación de la Resolución dictada. A fs. 206/207 (2do. cuerpo) obra Dictámen Nº 50/2012 y a fs. 208/210 se dicta la Resolución Nº 1018/2012 (AD SALO), apelada en autos.

V.- A fs. 215 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "G", que los pasa a sentencia a fs. 221.

VI.- 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.

VII.- 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).

VIII.- 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. **IX.-** 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.

X.- 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.

XI.- 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.

XII.- 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).

XIII.- 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.

XIV.- 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.

XV.- 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.

XVI.- 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.

XVII.- 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.

XVIII.- Por las razones expresadas, encuentro que 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-.

XIX.- A mayor abundamiento, cabe consignar que, la Resolución ONCCA N° 1898/2008, que resulta el fundamento de la decisión recurrida ante estos estrados[2], fue nulificada en sede judicial en autos

“Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIyA c/ Estado Nacional- Ministerio de Economía- ONCCA- Resol 1898/08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento”, expediente Nº 25.716/2011.

XX.- En atención a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada y, en consecuencia, los Cargos Nros. 2530/2008 y 2531/2008 (correspondientes a la Actuación Nº 12520-024-2012), con costas.

Por ello, **voto por:**

Revocar la Resolución Nº 1018/2012 (AD SALO) dictada en la Actuación Nº 12520-024-2012, por medio de la cual se confirmaron los Cargos Nros. 2530/2008 y 2531/2008, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Vocal Instructor.

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

Revocar la Resolución Nº 1018/2012 (AD SALO) dictada en la Actuación Nº 12520-024-2012, por medio de la cual se confirmaron los Cargos Nros. 2530/2008 y 2531/2008, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos 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.

2 Mediante la cual se hizo saber a la AFIP un listado de DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras indicadas no habrían acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada, en los términos de la Ley 26.351 y su Decreto Reglamentario Nº 764/2008

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.06.21 17:13:00 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: 2023.06.21 19:34:24 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: 2023.06.22 11:20:43 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: 2023.06.22 11:21:17 -03:00