**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2023-80120460-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Julio de 2023

**Referencia:** Expte. Nº 31.022-A DESAB S.A. (Sentencia)

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht y Claudia Beatriz Sarquis (el Dr. Horacio Joaquín Segura se encuentra en uso de licencia), para resolver en los autos caratulados **“DESAB S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente **Nº 31.022-A**:

**El Dr. Miguel N. Licht dijo:**

**I.** Que vienen los presentes actuados por devueltos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en virtud de haber declarado la nulidad de la sentencia dictada por esta Sala, a fin de que se expida nueva sentencia y se pronuncie sobre la cuestión de fondo.

**II.-** La firma DESAB S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 241/2012 (AD SALO) dictada en el 21/03/2012 en la Actuación Nº 13289-1333-2009, en cuanto rechaza la impugnación incoada contra el Cargo Nº 3348/2008 emitido como consecuencia del dictado de las Resoluciones ONCCA Nros. 1487/2008 y 1898/2008, en relación al P.E. Nº 08 057 EC01 003544 P.

**III.** La recurrente plantea que no puede admitirse la aplicación retroactiva de la Ley 26.531 (y por ende sus requerimientos), ya que fue promulgada con posterioridad a la fecha de cierre de las ventas indicados en las DJVE involucradas. Entiende que la modificación introducida por la Ley 26.531 implicó la violación de su derecho adquirido de exportar la mercadería abonando la alícuota vigente al momento de cierre de venta, además de afectar los principios de certeza, seguridad jurídica, razonabilidad, buena fe y confianza legítima. Señala además, que previo al dictado de la Resolución ONCCA Nº 1898/2008, no se le requirió a su parte documentación complementaria a fin de acreditar la tenencia o adquisición de la mercadería, por lo que tampoco se cumplió con el procedimiento establecido.

**IV.** La representación fiscal, a su vez, sostiene que la Ley 26.351 tuvo como finalidad impedir el mal uso del régimen establecido en la Ley 21.453 y evitar maniobras especulativas que no respeten el régimen tributario general. Afirma que la Ley 26.531 vino a interpretar aquello que en la práctica, conforme a los principios constitucionales, era la conducta esperable. Cita el art. 1164 del CA destacando que este tribunal no tiene competencia para resolver la inconstitucionalidad de las resoluciones planteada por la actora. Concluye que la

actora no desvirtuó los argumentos sostenidos por su mandante al reclamo la deuda tributaria determinada.

**V.-** Con base en los hechos descriptos, corresponde ahora 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 dictaron las Resoluciones ONCCA Nros. 1487/2008 y 1898/2008, fundamento del Cargo impugnado y confirmado por 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 26.351 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, en autos: DJVE SAGPYA-AGRIC Nº 00065992 y Nº 07 052 DJVE 002287 H oficializada el 07/11/2007 con fecha de cierre de venta el 23/10/2007 -ítem 1 del P.E. Nº 08 057 EC01 003544 P- y DJVE SAGPYA-AGRIC Nº 00065993 y Nº 07 052 DJVE 002288 X oficializada el 07/11/2007 con fecha de cierre de venta el 23/10/2007 -ítem 2 del P.E. Nº 08 057 EC01 003544 P-) 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-.

En atención a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada y por lo tanto el Cargo Nº 3348/2008, con costas.

Por ello, **voto por:**

Revocar la Resolución Nº 241/2012 (AD SALO) dictada en el 21/03/2012 en la Actuación Nº 13289-1333-2009, y por lo tanto también, el Cargo Nº 3348/2008, con costas.

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

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

Revocar la Resolución Nº 241/2012 (AD SALO) dictada en el 21/03/2012 en la Actuación Nº 13289-1333-2009, y por lo tanto también, el Cargo Nº 3348/2008, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente el Dr. Miguel N. Licht y la Dra. Claudia B. Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura (conf. art. 1162 del C.A.)

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: 2023.07.11 14:36:50 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2023.07.11 21:16:41 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: 2023.07.11 21:17:04 -03:00