

El régimen tributario de las exportaciones de granos y los recientes decretos de desregulación de la economía

POR CONRADO TENAGLIA

1. Introducción:

Las exportaciones de granos, sus productos y subproductos, concentran gran parte de los volúmenes exportados por nuestro país así como de las divisas que ingresan por dichos conceptos.

Siendo uno de los rubros en los que tradicionalmente nuestro país ha enfrentado una dura competencia en los mercados externos, el tratamiento tributario que se debe otorgar a las mismas debe ser objeto de un cuidadoso estudio por parte de las autoridades por un doble orden de razones.

Por un lado importa no gravar excesivamente a nuestras producciones con destino al exterior por cuanto se corre el riesgo, tantas veces concretado en el pasado, de quitar competitividad a las mismas y consecuentemente de reducir su penetración en los mercados internacionales. Así se dio la paradoja de que nuestro país aplicaba derechos de exportación del 30% a sus productos agropecuarios en tanto sus competidores los subsidiaban...

Por el otro indica la necesidad de garantizar al exportador el mantenimiento de las reglas de juego vigentes (entre ellas fundamentalmente las tributarias) a lo largo del período de tiempo que media entre la concreción del negocio y la materialización del mismo.

Y ello adquiere especial relevancia en el caso que venimos comentando ya que tanto por razones estacionales, climatológi-

cas y de otro tipo los mercados internacionales de estos "commodities" presentan una gran volatilidad que hacen necesario el cierre de las operaciones en el momento que resulte conveniente, aún cuando su cumplimiento pueda estar diferido en varios meses (operaciones de futuros).

2. El régimen de la ley 21.453:

2.1. Desde el 5 de noviembre de 1976 las exportaciones de estos productos agropecuarios se encuentran regidas por la ley Nro. 21.453¹ que establece un régimen particular en materia de determinación del régimen tributario aplicable a las mismas.

En efecto, la misma determinaba que todas las ventas al exterior de granos y subproductos incluidos en su Anexo, debían ser registradas, mediante declaración jurada, ante la autoridad de aplicación en la forma que determinara el Poder Ejecutivo Nacional, el que debía asimismo reglamentar los plazos de vigencia de la declaración jurada (confr. art. 3º).

A través del decreto 2923/76², se determinó que la autoridad de aplicación encargada de llevar dicho "Registro de Declaraciones Juradas" sería la Junta Nacional de Granos, la que a su vez procedió a reglamentar todo el sistema de las declaraciones a través de sucesivas Resoluciones.³

En virtud de las mismas los exportadores se encontraban obligados a declarar las ventas al exterior dentro de un plazo

¹ A.D.L.A. XXXVI-D, p. 2882.

² A.D.L.A. XXXVI-D, p. 2956.

³ Así la Nro. 33.256, A.D.L.A. XLVIII-D.

que no podía exceder las 24 horas posteriores al momento de cierre de la misma debiendo cumplir con los compromisos contraídos también dentro de un período determinado.⁴

Esta declaración podía ser de dos tipos. O bien se limitaba a consignar el tipo de mercadería involucrada, el volumen comprometido, el período de embarque previsto y el precio de venta el cual no podía ser inferior al valor FOB mínimo fijado por la Junta Nacional de Granos para esa mercadería (Opción "A"), o bien complementaba estos datos con los del nombre y domicilio del comprador, país de destino de la mercadería y cláusulas de detalle a que pudiera estar sujeta la operación con el comprador (Opción "B").

La diferencia se hacía notar en el régimen de prórrogas del período de embarque y en el de penalidades por incumplimiento.

En este último caso, si bien la ley preveía para el caso de incumplimiento total o parcial⁵ de embarque de la venta dentro del plazo máximo de validez de la declaración, una sanción equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de venta de la parte incumplida, en el caso de que el exportador hubiera elegido la opción "A", la Junta no admitía siquiera el intento por parte de éste de justificar su incumplimiento aplicando la multa en forma automática. Ello se sustentaba en el compromiso que

obligatoriamente debía consignar el exportador en la declaración, de abonar en forma automática dicho porcentaje del valor FOB en caso de incumplimiento.⁶

En el supuesto de que se hubiera optado por el procedimiento llamado "B", se abría en dependencias de la Junta un sumario administrativo en el cual el exportador podía ejercer su defensa e intentar eximirse de la multa, bien que con ciertas limitaciones. Así por ejemplo la Resolución especificaba que la conducta del comprador del extranjero no constituía un riesgo ajeno a la actividad exportadora.⁷

2.2. Como contrapartida a la obligatoriedad de la declaración jurada y del cumplimiento del embarque dentro del período fijado, el art. 6 de la ley⁸ le garantizaba al exportador que el régimen tributario de las mismas -que comprendía derechos de exportación, tasas, contribuciones, alcuotas, base imponible, reembolsos, etc.- iba a ser el vigente a la fecha de cierre de cada venta.

Ello, entendiendo la doctrina, no constituía una diferenciación irrazonable respecto del régimen general de exportación de mercaderías (en el cual el régimen tributario general aplicable es el vigente al momento de registrar ante el servicio aduanero la solicitud de exportación para consumo)⁹ ya que se contemplaban las situaciones antes vistas de la comercialización internacional

⁴ Generalmente se establecía un período de embarque de 30 días corridos salvo para embarques por vía terrestre cuyo período de embarque se extendía a 90 días. Como fecha límite del período de embarque los plazos variaron entre los 180 y los 360 días.

⁵ La ley considera que una venta no fue cumplida cuando se hubiera embarcado menos del 90% de la cantidad declarada.

⁶ Conf. art. 2 Resolución J.N.G. 32.356. La leyenda expresaba: "En caso de incumplimiento total o parcial cualquiera sea su origen o causa, asumo la obligación de pago del 15% del valor FOB de la parte incumplida de la Declaración en los términos de la Ley 21.453".

⁷ Conf. art. 11 Resolución citada.

⁸ El mismo dice en su primer párrafo: "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 a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alcuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta".

⁹ Sin perjuicio de que en los casos de exportaciones irregulares para consumo deba estarse a los dispuesto por el artículo 727 del Código Aduanero.

y el hecho de que estos productos cubrían una importante franja de los negocios de exportación que resultaron tradicionalmente alcanzados por derechos de exportación¹⁰.

De tal manera se permitía que el exportador, al momento de decidir vender al exterior, pudiera "determinar sus costos con la debida antelación" en la seguridad de que las variaciones que pudiera sufrir el régimen fiscal (establecimiento de nuevos tributos o aumento de las alícuotas) no lo afectaría, tendiendo así a fomentar las exportaciones con el consiguiente ingreso de divisas.¹¹

2.3. En la práctica este mecanismo se demostró como altamente eficaz, tan es así que la posterior sanción del Código Aduanero¹² no alteró su vigencia considerándose que el régimen de la ley 21.453 constituía un sistema especial que no coincidía ni con el ordinario ni con el extraordinario de determinación de régimen tributario que contenía dicho Código.¹³

Las únicas dificultades que presentaba se relacionaban con el hecho de que la Junta Nacional de Granos, con propósitos de intervención comercial, regulación del precio o fijación de cupos de exportación "cerraba" el Registro de Declaraciones Juradas de Venta al Exterior para determinadas mercaderías, impidiendo durante largos períodos de tiempo la concreción de negocios que se presentaban como altamente favorables para la producción argentina.

3. El decreto 2284/91:

Así las cosas, con fecha 31 de octubre

de 1991 es sancionado el decreto 2284/91¹⁴ que en su artículo 20 dice:

"Déjense sin efectos todas las intervenciones, autorizaciones o cualquier acto administrativo sobre las operaciones de exportación y sobre la documentación aduanera con la que se tramitan los embarques".

Sobre este artículo se podían hacer dos interpretaciones en su juego con la ley 21.453:

a) El decreto sólo aludía a "intervenciones o autorizaciones previas a la exportación" con el sentido de evitar la posibilidad de que por un acto arbitrario del Estado quede vedada la exportación (así por ej. el ya visto cierre del "Registro de Declaraciones Juradas") es decir que reafirmaba lo expuesto por el artículo 19 del mismo decreto¹⁵, o bien:

b) Lisa y llanamente quedaba eliminado el Registro y derogada la ley 21.453 en cuanto a la registración de la venta constituía una intervención previa a la oficialización de la documentación aduanera propiamente dicha. (Solicitud de destinación de exportación para consumo, comunmente llamado "*Permiso de Embarque*").

Si bien en un primer momento se llegó a declarar oficialmente que con el decreto 2284/91 había quedado "derogada implícitamente" la ley 21.453 (arg. art. 118 dec. 2284/91), el posterior dictado del decreto 2488/91 dio sustento a la interpretación contraria, ya que se introducían modificaciones a la referida ley con lo cual lógicamente se la estaba ratificando.

¹⁰ Conf. Alsina, Basaldúa y Cotter Moine; "Código Aduanero. Comentarios, Antecedentes y Concordancias". T. V, p. 257.

¹¹ Ver en este sentido el contenido de la nota de elevación de la ley 21.453; A.D.L.A. XLI-A, 1289.

¹² Ley 22.415, A.D.L.A. XLI-A, 1289.

¹³ El régimen ordinario está previsto por los arts. 726 y 727 mientras el extraordinario por los artículos 728 y 729 del Código Aduanero. En cuanto a la subsistencia del régimen de la ley 21.453 como régimen especial ver la Exposición de Motivos del Código Aduanero, nota al artículo 728.

¹⁴ Publicado en el Boletín Oficial del día 1 de noviembre de 1991.

¹⁵ Este artículo dice: "Suprimanse todas las restricciones, los cupos y otras limitaciones cuantitativas a las importaciones y a las exportaciones para mercaderías, de acuerdo a lo que disponga la autoridad de aplicación".

Confirmaba este punto de vista el hecho de que el artículo 11 del decreto 2488/91 asignaba carácter retroactivo al 1 de noviembre de 1991 a sus disposiciones.

4. Modificaciones introducidas por el decreto 2488/91:

Este decreto, de fecha 26 de noviembre de 1991¹⁶ contiene disposiciones que aclaran el sentido de las normas del decreto 2284/91, especialmente las referidas al régimen de la ley 21.453. Estas modificaciones son, esencialmente:

- Se le quita el carácter obligatorio a la declaración jurada de venta al exterior (conf. art. 3ro. de la ley 21.453, modificado por el art. 1ro. del decreto 2488/91).

- Podrán registrar operaciones de venta al exterior todos los exportadores que se encuentren inscriptos en la Administración Nacional de Aduanas.

- Se impone la obligación a los exportadores que optaren por declarar bajo este régimen, de abonar "en forma anticipada" los tributos que gravaren la exportación para consumo.

En cuanto a la primera reforma, no hace sino mantener la armonía con el sentido desregulador y liberalizador de la economía que se desprende del decreto 2284/91 ya que a partir del dictado del mismo, y ante la falta de obligatoriedad de registrar las ventas, el Estado no podrá impedir la comercialización externa de ningún producto.

Lógica resulta también la segunda innovación en cuanto elimina la necesidad de que los exportadores se encuentren inscriptos como tales ante la Junta Nacional de Granos, ya que este organismo fue liquidado. Cabe poner de manifiesto el alto contenido liberalizador de esta norma en el

régimen aduanero ya que de acuerdo con el artículo 29 del decreto 2284/91 sólo se exige para la inscripción ante la Administración Nacional de Aduanas tener la Clave Única de Identificación Tributaria expedida por la Dirección General Impositiva, poniendo fin a un trámite que en general se transformaba en engorroso y costoso.

Sobre la tercera, nos permitiremos efectuar un análisis un poco más detallado a continuación.

5 El Régimen opcional de declaración de venta.

Como ya vimos a partir de la nueva redacción de la ley 21.453 existe una opción para el exportador luego de concertar la venta al exterior.

En efecto, o bien la declara dentro del plazo que establezca la reglamentación¹⁷ y se asegura que tributarán de acuerdo a los gravámenes y alícuotas por entonces vigentes, o por el contrario aguarda hasta el momento en que sea necesario registrar la solicitud de destinación ante el Servicio Aduanero para poder embarcar. En este último caso deberá abonar de acuerdo con lo que establece el régimen ordinario del Código Aduanero, es decir tributación de acuerdo al régimen vigente al momento del registro de la solicitud aduanera.

Pero en caso de optar por la primera posibilidad, debe abonar los tributos "en forma anticipada".

Resulta confuso que quiere expresarse con tal giro, ya que lo único que precisa es que hay que cancelar la obligación tributaria antes de la producción del hecho imponible, es decir antes del libramiento de la mercadería en el caso de exportaciones para consumo¹⁸. Y para ello sería

¹⁶ Publicado en el Boletín Oficial del día 28 de noviembre de 1991.

¹⁷ Al momento de escribirse el presente aún no habían sido reglamentados los nuevos artículos de la ley 21.453.

¹⁸ Conf. Alsina, Basaldúa, Cotter Moine; "Código Aduanero", T. III, p. 253.

suficiente hacerlo simultáneamente con el registro de la solicitud aduanera de destinación.

Por lo tanto un primer examen de la cuestión nos podría conducir a pensar que no existiría diferencia sustancial entre aquel exportador que declara su venta y el que no, en tanto ambos abonarían los tributos en forma prácticamente simultánea¹⁹.

Mas pensamos que debe tenerse en cuenta que el exportador que declara la venta, asume la obligación de embarcar dentro de los plazos previstos bajo apercibimiento de tener que abonar la ya analizada multa en caso de incumplimiento.

En consecuencia no se encuentra en la misma situación el exportador que declara y el que no. El que lo hace, se asegura que abonará los tributos de acuerdo con el régimen tributario vigente a la fecha de cierre de venta pero asume el riesgo de que en caso de no poder cumplir el compromiso deberá oblar la multa.

El que no declara, en tanto, toma el riesgo de que en el período que media entre la concreción de la venta y el registro de la solicitud aduanera se modifique el régimen tributario, debiendo asumir las consecuencias de este cambio.

Ahora bien, esta obligación de pago con carácter anticipado parecería desconocer el hecho de que los exportadores, en la generalidad de los casos no perciben anticipadamente el precio de sus ventas (es el supuesto de los negocios en los que se estipula el pago mediante carta de crédito documentario, el que se efectúa contra

embarque). Menos aún que siempre se vaya a producir el embarque comprometido ya que pueden mediar razones que lo impidan o que hagan que el cumplimiento se haga por cantidad menor (tener en cuenta por ejemplo los márgenes de tolerancia que otorga el Código Aduanero)²⁰.

Atento que el régimen de la declaración previa reviste carácter facultativo para el exportador, no parecería objetable constitucionalmente la obligación de pagar anticipadamente los tributos en dicho supuesto²¹, mas sí resultaría razonable tener en cuenta las cuestiones que podrían presentarse en la práctica diaria.

Teniendo en cuenta que en la generalidad de los casos no se cumple la cantidad exacta declarada, la que puede diferir en más o en menos ya sea por razones de estibaje de los buques, de su seguridad o de otras circunstancias de fuerza mayor²², sería razonable que la obligación de abonar este "anticipo" se limitase a un porcentaje del tonelaje total (podría ser el 90%).

El exportador tendría la obligación de completar el pago del porcentaje restante dentro de los plazos establecidos por el régimen general aduanero (pago hasta los dos días posteriores al libramiento de la mercadería), de forma de evitar ingresos en exceso de tributos por parte de los exportadores que en la práctica se toman de difícil o cuanto menos demorada devolución.

Cabe aclarar que dicho ingreso suplementario, lo será de acuerdo con el régimen tributario que se encontraba vigente al momento de declarar la venta y conforme

¹⁹ La única diferencia sería los días de espera posteriores al libramiento concedidos por el régimen aduanero ordinario en caso de exportación.

²⁰ Ley Nro. 22.415.

²¹ Conforme la reiterada jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido de que "el voluntario sometimiento de los interesados a un régimen jurídico sin reserva expresa, obsta a su ulterior impugnación con base constitucional" (Fallos 285:410, 294:220, 299:276 entre otros). Por un pormenorizado análisis de esta doctrina pretoriana y su impugnabilidad ver el excelente artículo de Dalmiro Alsina Atienza "El sometimiento voluntario a un régimen jurídico y la impugnación de inconstitucionalidad". E. D. t. 119, p. 833.

²² Que son tenidas en cuenta por la legislación aduanera al contemplar los llamados márgenes de tolerancia, artículo 346 del Código Aduanero.

al cual se había pagado el anticipo, por cuanto no puede concebirse que una misma operación se encuentre sometida a dos regímenes distintos.

Otra solución podría consistir en el establecimiento de una "cuenta corriente" en la que la Administración Nacional de Aduanas le acreditara al exportador los tributos que hubiera abonado sin que la exportación comprometida se haya cumplido total o parcialmente, pudiendo este último con dicho crédito cancelar futuras obligaciones por tributos aduaneros²³.

6. Los precios oficiales:

Otra de las cuestiones que planteó el decreto 2284/91 fue el de la subsistencia o no de los precios oficiales o valores FOB mínimos en las ventas al exterior.

Mas el artículo 37 del decreto 2284/91 (conf. la redacción otorgada por el decreto 2488/91) deroga la facultad estatal de fijar precios mínimos pero sólo con relación al mercado interno, con lo cual sigue vigente en materia de comercio exterior lo que juega en armonía con la subsistencia del sistema de la ley 21.453²⁴.

Y coincidimos con tal enfoque de la cuestión, por cuanto aún cuando hayan dejado de darse las razones antes mencionadas y que pretendidamente justificaban el mantenimiento de los precios oficiales, subsiste una necesidad práctica vinculada con la valoración de las mercaderías.

Este capítulo del régimen aduanero -sin duda uno de los más arduos y que mayores discusiones ha provocado- presenta especiales facetas en la exportación de granos.

Como ya vimos, el mercado internacional de estos productos, en el que dicho sea de paso, nuestro país no tiene una posición formadora de precios sino tomadora, presenta bruscas oscilaciones que hacen variar por completo, con el correr de algunas horas las cotizaciones y valores.

De tal manera se presentaría como altamente incierto para el exportador la declaración de venta al exterior o el registro de la solicitud de exportación para consumo ya que el precio que consignara podría verse desactualizado en el tramo que va desde el cierre de la venta hasta el de la registración²⁵.

Consiguientemente resulta adecuado que a tales efectos se otorgue valor al precio oficial FOB mínimo del día de cierre de venta y que a nuestro entender deberá ser elaborado y publicado por la Secretaría de Agricultura de la Nación en forma diaria siguiendo los movimientos que experimenten los mercados internacionales²⁶.

7. Supresión de tasas y contribuciones especiales:

El artículo 61 del decreto 2284/91 suprimir las contribuciones sobre exportación e industrialización y venta de granos, establecidas en los incisos a) y b) del artículo 13 del decreto ley Nro. 6698/63. Estas contribuciones (1% del valor de cada compraventa de cereales con destino a la Junta y 1,5% con destino a la Red de Elevadores Oficiales) habían ya perdido vigencia por aplicación de la ley 22.294, mas resulta positiva su derogación expresa.

²³ Esto nos introduce en el tema de la admisibilidad de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria y más específicamente aduanera. Para un análisis más detallado de la cuestión ver Alsina, Basaldúa y Cotter Moine, ob. cit., T. VI, p. 207.

²⁴ Ello en cuanto su artículo 6 se remite como determinante de la base imponible al precio límite, valor FOB o valor FOB mínimo.

²⁵ Y por ende se haría pasible de incurrir en la figura tipificada por el art. 954 del Código Aduanero que pena la falsa manifestación.

²⁶ Sustentamos nuestra afirmación en lo dispuesto por el artículo 37, 2do párrafo del decreto 2284/91 redacción conforme decreto 2488/91 y su referencia a "funciones remanentes".

Por otro lado, a través del artículo 71 se suprime la tasa de estadística que gravaba las exportaciones para consumo de todas las mercaderías de la nomenclatura aduanera y que en realidad constituía, tal cual se reconoce en sus Considerandos, "una de las formas más perversas de financiamiento del Estado, ya que desalientan las exportaciones, introducen distorsiones muy graves en el sistema de precios relativos y de asignación de recursos, constituyendo un verdadero factor de atraso y empobrecimiento".

Poco se puede agregar a tan acertadas palabras que ponen de relieve el hecho de que bajo el nombre de tasa se encubría un verdadero impuesto o derecho de exportación que se agregaba a los ya existentes.

Lo mismo cabe decir respecto de la supresión del fondo de marina mercante efectuada por el artículo 73 del decreto 2284/91 cuya aplicación a todas las solicitudes de destinación de exportación registradas ante el Servicio Aduanero con posterioridad al 1 de noviembre de 1991 fuera aclarada por la Administración Nacional de Aduanas.

El único interrogante que quedaría por resolver es el de la aplicación de la derogación de la tasa de estadística a las declaraciones juradas efectuadas con anterioridad a la vigencia del decreto 2284/91 cuyo embarque se efectúe con posterioridad al 1 de noviembre de 1991.

En este sentido y ante la claridad con que se pronuncia el decreto no podemos menos que interpretar que se ha querido otorgar vigencia inmediata a sus disposiciones. No ignoramos que se podría alegar que el artículo 6 de la ley 21.453, que como vimos mantiene su eficacia, al fijar el régimen tributario al vigente en el momento de la declaración impediría que

las efectuadas con anterioridad al 31 de octubre de 1991 se vieran beneficiadas por esta derogación de tributos.

Más creemos que, tal como se ha encargado de puntualizar la Jurisprudencia en algunos casos que presentan cierta analogía con el presente, el mencionado artículo de la ley debe ser armonizado con el resto del orden normativo.

Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos "Comaltex Comercial, Algodonera y Textil S.A. s/Apelación"²⁷ determinó que la fecha de cierre de venta no resulta relevante en el caso que se encuentren reunidos dos requisitos: 1) Que el distinto encuadre normativo derive en un tratamiento más favorable hacia el exportador; 2) Que la intención de aplicar el nuevo régimen jurídico resulte con claridad de los fines perseguidos por las normas en cuestión.

También "in re" "Montarsa Montajes Argentinos S.A."²⁸ había dicho que este tipo de normas no impiden admitir carácter retroactivo al beneficio establecido en favor de los exportadores, en tanto debe tenerse en cuenta el sentido de las reglas que contienen y la necesidad de contemplar la finalidad perseguida por las mismas.

Por último, en un esclarecedor voto del Dr. Krause Murguiondo en la causa "La Necochea Quequén"²⁹ expresó que:

"El artículo 6to. de la ley 21.453 así como los artículos 2 y 3 del decreto 2923/76 reglamentario de esa ley, no pueden invocarse como inhibiendo al Poder Ejecutivo o al Ministerio de Economía, en virtud del ejercicio de facultades delegadas, de la facultad de aplicar en forma retroactiva derechos a reembolsos".

Creemos que si bien la cuestión debati-

²⁷ Dictado el 1 de noviembre de 1988; C. 603-XXI.

²⁸ Fallos 289:185; E. D. T. 102, p. 743.

²⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, E-2656, 12 de mayo de 1986, Expte. 5270-A.

da no es exactamente la misma, los principios que se derivan resultan aplicables para la resolución de nuestro interrogante.

No quedan dudas que el decreto 2284/91, como surge de los ya vistos Considerandos, ha tenido intención de eliminar con carácter inmediato esta grave distorsión al comercio exterior y no puede interpretarse que haya querido dejar al

margen de la misma a esta clase de exportaciones (cuya importancia ya hemos resaltado al inicio del presente).

Por lo tanto este nuevo tratamiento, indudablemente más favorable para el exportador y para el conjunto de la producción agropecuaria nacional, debería aplicarse a todas las operaciones cualquiera sea la fecha de declaración jurada de venta.