

NOTAS A FALLOS

EL “FACTOR DE CONVERGENCIA DE EXPORTACIÓN”. SU NATURALEZA JURÍDICA Y “MOMENTO IMPONIBLE” EN EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS^{(*)399}

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 24 de Mayo de 2011, en autos “*Aceitera General Deheza SA (TF 22.313-A) c/ DGA*”^{(**)400}

POR ENRIQUE C. BARREIRA

I. INTRODUCCIÓN.

1) Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaídos en las causas “*Aceitera General Deheza SA (TF 22.313-A) c/ DGA*” y “*Nidera SA (TF 20.937-A) c/ DGA*”, ambos del 24 de mayo de 2011 y con remisión a los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal del 1º de septiembre de 2010 (salvo en lo expresado en el octavo párrafo del punto IV), son ricos en enseñanzas y obliga a introducirse en, al menos, tres interesantes cuestiones que abordaremos en este trabajo:

a) la primera consiste en la manera en que se procuró evitar los efectos de la inflación mediante la vinculación de la moneda nacional con la extranjera y la inventiva argentina para corregir los efectos de esa situación a través de ingeniosas creaciones que implicaban una devaluación del tipo de cambio sin reconocerlo. Si bien esta cuestión parece superada, pues el “factor de convergencia”, del cual hablamos, no rige más, la enseñanza es útil para

no permitir que se repita la dolorosa historia que lo originó;

b) la segunda se refiere al efecto del cambio de la ley con relación al tiempo, sobre todo cuando aquella tenía por finalidad garantizar el mantenimiento de la ecuación económica tenida en vista por el exportador al momento de concertar sus ventas al exterior; y

c) la tercera se refiere a los derechos del administrado que, habiendo confiado en la ley y la buena fe de la administración, se encuentra con el brusco cambio de parte de la primera, manteniéndose comprometido al cumplimiento de los aspectos de la ley no derogados y también con un cambio de criterio del Estado frente al funcionamiento de esa misma ley, inspirada en una mera conveniencia económica, sin miramiento por la propia actitud del Estado en épocas anteriores ante casos similares, afectando seriamente el principio de la seguridad jurídica.

399 (*) Este trabajo fue publicado en la Revista Jurisprudencia Argentina del 24/08/2011, p. 38 (t. 2011-III), bajo el título “El régimen de exportación de productos agrícolas, los estímulos a la exportación y la seguridad jurídica”.

400 (**). BARREIRA, Enrique C., “*Preferencias Aduaneras (Parte Segunda) Garantías Aduaneras*”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 20, Buenos Aires, 2010, p. 91.

II.- EL INSTITUTO DEL “FACTOR DE CONVERGENCIA” APLICABLE A LAS EXPORTACIONES E IMPORTACIONES ARGENTINAS

2) En el Boletín Oficial del 19 de junio de 2001 se dio a conocer el Decreto 803/01 que, bajo la denominación de “factor de convergencia”, creó dos instituciones nuevas, difíciles de encuadrar dentro de las existentes en el sistema aduanero argentino que, según lo establecían sus considerandos, apuntaban a “otorgar al régimen de exportaciones una mayor competitividad”, para lo cual establecía “un esquema transitorio de beneficio a las exportaciones” que, según explicaba, “carece de costo fiscal”.

3) Hay que tener en cuenta que en junio de 2001, durante la administración del Presidente Fernando de la Rúa, seguía liderando la conducción económica el Ministro Domingo Cavallo, quien había sido Ministro de Economía también en la anterior administración del Presidente Carlos Menem, durante cuya gestión, diez años antes, había establecido un congelamiento forzoso del tipo de cambio a través de la llamada “Ley de convertibilidad” (ley 23.28, publicada en el Boletín Oficial del 28 de marzo de 1991).

4) Esta última declaró la convertibilidad de la moneda argentina con el dólar estadounidense, a partir del 1° de abril de 1991, a razón de un dólar igual a un peso⁴⁰¹. A ese fin el Banco Central de la República Argentina se comprometió a vender las divisas que le fueran requeridas para las operaciones de conversión a la relación antes mencionada, debiendo retirar de la circulación los australes recibidos en cambio.

5) A los diez años de funcionamiento de este sistema se hacía imposible alentar las exportaciones, debido a la sobrevaloración del peso, cuyo tipo de cambio seguía atado al dólar. Como consecuencia del mismo fenómeno, continuaba la ola importadora y consecuente cierre de fábricas locales, con alarmante crecimiento de los índices

de desempleo. La abultada deuda externa y las dificultades para su refinanciación, generaron desconfianza en la economía argentina y creció el índice del “riesgo país”, incrementándose las tasas de interés de préstamos desde el exterior. No pudiendo devaluarse el peso (como sucedió pocos meses después, cuando la crisis llegó a su máximo nivel), se buscó en el llamado “factor de convergencia” obtener efectos equivalentes a los de una devaluación, aunque circunscripta al ámbito de las importaciones y exportaciones y con características muy particulares, pues compensaba a los exportadores por la moneda sobrevaluada y, a la vez, obteniendo los fondos de las importaciones.

6) En el Decreto 803/91, bajo el mismo nombre de “factor de convergencia”, se establecieron, en realidad, dos institutos diferentes:

- a) por un lado el cobro de una suma de dinero que se cobraba a los importadores, que surtía los efectos de un tributo móvil, que gravaba la importación para consumo de las mercaderías (“factor de convergencia en materia de importación”); y
- b) por el otro el pago de una suma de dinero que se pagaba a los exportadores, que surtía los efectos de un estímulo a la exportación (“factor de convergencia en materia de exportación”).

7) El importe que se cobraba o pagaba, según el caso, era el “factor de convergencia” que se determinaba por la diferencia entre el valor de un dólar estadounidense y el promedio de la moneda “dólar estadounidense” y la moneda “Euro” de la Unión Europea, según la siguiente fórmula:

$$F.C. = \text{US\$ } 1 - \frac{[\text{US\$ } 1 + \text{Eu } 1]}{2}$$

8) El nombre del instituto debe buscarse en que teniendo en ese momento el dólar estadounidense un valor superior al de la moneda europea,

⁴⁰¹. En realidad el Art. 1° de la ley 23.928 dispuso la equivalencia de un “austral”, que era la moneda de curso legal en ese momento en Argentina, con el dólar estadounidenses a una relación de \$ 10.000 australes, para la venta, en las condiciones que se establecían en las siguientes disposiciones de la ley.

la paulatina revaluación del “euro” preanunciaba una futura convergencia que eliminara esa brecha; lo que se puso de manifiesto en que, seis días después de publicado el decreto que estableció el “factor de convergencia”, se publicó la ley 25.445, mediante la cual se modificó la “ley de convertibilidad”, disponiendo su Art. 1º que *“El peso será convertible para la venta, a una relación de un peso (\$) por el promedio simple de un dólar de los Estados Unidos de América (US\$ 1) y un euro de la Unión Europea (€ 1), en las condiciones establecidas por la presente ley. A estos efectos se tomará la cotización del tipo vendedor de euros en dólares estadounidenses en el mercado de Londres”*; añadiendo su Art 2 que *“La presente ley rige a partir del día siguiente a aquél en que el euro de la Unión Europea (€ 1) cotice a un dólar de Estados Unidos de América (US\$ 1) para la venta, en el mercado de Londres, o supere dicha cotización, lo que serla declarado por el Poder Ejecutivo nacional en dicha oportunidad”*.

9) La variación del “factor de convergencia” debía ser establecida diariamente por la autoridad monetaria (Banco Central de la República Argentina). En cuanto a su liquidación en las exportaciones definitivas, bastaba calcular el “factor de convergencia” aplicable en el día en que se fijaba el tratamiento aduanero y se lo multiplicaba por el “valor F.O.B.” en dólares estadounidenses.

10) Las características del “factor de convergencia” consistían en que:

- a) su “finalidad”, en ambas modalidades de este instituto (importación y exportación), era la de buscar la competitividad de las exportaciones argentinas, aunque, implícitamente también producía un mejoramiento de la competitividad de la industria

local a través del “factor de convergencia de importación”;

- b) mantenía neutralidad en relación con el presupuesto ya que el sistema carecía de costo fiscal, pues el “factor de convergencia en materia de exportación” pagado en dólares⁴⁰², se financiaba con la cobranza del “factor de convergencia en materia de importación, cobrado en la misma moneda;
- c) tenía una vigencia transitoria⁴⁰³, aunque indeterminada pues, como dijimos, estaba condicionado a la convergencia del “euro” con el “dólar” (ver párrafo 8 de este trabajo);
- d) mantenía la intangibilidad del sistema de convertibilidad de la ley 23.928;
- e) se dictó como decreto reglamentario, invocando el art. 99 inciso 1º) de la Constitución Nacional aun cuando afectaba facultades reservadas al Congreso en el Art. 75, incisos 1º) y 13) o, según la óptica que se quisiera adoptar, los incisos 11) y 13), del referido ordenamiento, ya que si bien se aducía que no consistían en medidas arancelarias ni cambiarias, no se podía negar que implicaba regulaciones en materia aduanera que influían en el comercio con las naciones extranjeras; lo que lo hacía vulnerable desde el punto de vista constitucional.

III.- LA LLAMADA “NATURALEZA JURÍDICA” DEL “FACTOR DE CONVERGENCIA”

- 11) Recordemos que en el seno del Mercosur, Argentina se encontraba impedida de establecer

402. Los considerandos ubicados en el primero y segundo lugar del Decreto 803/01 pusieron de manifiesto que la finalidad de este instituto era la de dar “mayor competitividad a las exportaciones”, constituyendo un esquema transitorio de “beneficio” a la misma, lo que no se compadecía con la pérdida de esa ventaja competitiva que hubiera implicado que los exportadores cobraran en moneda devaluada. Fue por dicha razón que el art. 6º del Decreto 803/01 dispuso que “los exportadores recibirán de la AFIP el factor de convergencia multiplicado por el valor FOB de las exportaciones para consumo que realicen, valuadas en dólares estadounidenses”, indicando que los importes que recibieran los exportadores debían mantener el valor que tuviera la moneda extranjera en el momento en que dicha recepción se produjera.

403. La transitoriedad es típica de las medidas de emergencia. En materia de comercio exterior es semejante a lo que había sucedido con los denominados “recargos” de la década de años cincuenta del siglo veinte en Argentina cuando el Poder Ejecutivo fijó los recargos con carácter transitorio “mientras no se cuente con una tarifa arancelaria adecuada a la actual situación económica”. Ver el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Laboratorios Anodia SA c/ Gobierno Nacional” del 13 de febrero de 1968 (Fallos 270:42; LL 129-768).

unilateralmente derechos de importación ni de exportación⁴⁰⁴, porque su Arancel Externo Común hubiera requerido de la conformidad de los otros países socios, pero además lo tenía claramente prohibido en relación con los Estados Partes del Mercosur, pues implicaba una restricción a la libre circulación interna dentro del área. Por otra parte, el cepo cambiario establecido por la ley de convertibilidad impedía al gobierno argentino devaluar la moneda variando el tipo de cambio, a lo que cabía añadir que también lo impedían los compromisos asumidos con el Fondo Monetario Internacional que monitoreaba el comportamiento de la economía argentina ante la gravedad de la calificación de la deuda argentina en ese momento. Ante ese panorama el Gobierno argentino decidió no encuadrar este instituto como una medida arancelaria ni tampoco como una medida cambiaria, optando por un sistema que, sin perjuicio de la reprochable conducta contraria a la buena fe en materia de relaciones jurídicas internacionales, le permitía desconocer su naturaleza jurídica en uno u otro sentido. Frente a los países del Mercosur se dio a entender que se trataba de una medida cambiaria y frente al Fondo Monetario Internacional se dio a entender que nos encontrábamos ante una medida aduanera.

12) Sin perjuicio de considerar que el “factor de convergencia de importación” constituía un verdadero derecho de importación⁴⁰⁵, focalicemos nuestros comentarios sobre la naturaleza jurídica atribuible al “factor de convergencia de

exportación”, que es motivo de este trabajo, pues eso nos permitirá determinar los principios que han de regirlo, el lugar que le cabe dentro de nuestro derecho positivo y, sobre todo, las instituciones cuyos principios se le deberán aplicar ante la insuficiencia o precariedad de la norma, echando mano del método analógico.

13) El “factor de convergencia” no era asimilable a un tipo de cambio, ya que:

- a) la medida cambiaria se revela por la adquisición y venta de divisas y no por la importación o la exportación⁴⁰⁶;
- b) carecía de incidencia en el precio pagado o por pagar desde el exterior; a punto tal que se mantenía la no obligatoriedad de ingresar y negociar las divisas (Decreto 530/91), siendo competente la AFIP-DGA para su liquidación;
- c) se calculaba sólo para las exportaciones “para consumo” (art. 6° Decreto 803/01), pese a que las transferencias de fondos podían suscitarse también respecto de mercaderías que se exportaran en forma suspensiva;
- d) se calculaba sobre el “valor FOB” de la mercadería (art. 6° Decreto 803/01), que no siempre coincidía con el “precio” de la mercadería exportada, pues el “valor” atribuido a la misma a los fines del cálculo de tributos o del pago de estímulos a la exportación está adecuado a la condición “FOB”, lo que no sucede con el precio pagado o por pagar; y

404. Esto último es negado por el Gobierno argentino, a nuestro juicio incorrectamente, conforme lo hemos puesto de manifiesto en nuestro trabajo “La ilegitimidad de los derechos de exportación en el tráfico intrazonal del Mercosur” (J.A.- 2007-II, p. 34)

405. Consideramos que el “factor de convergencia” aplicable a las importaciones constituía un verdadero tributo que gravaba la importación porque: a) su percepción era independiente del egreso de las divisas; b) se recaudaba con motivo del despacho de importación para consumo; c) la autoridad competente para percibir y fiscalizar el pago era la AFIP-DGA; d) se contemplaba el pago sólo para las importaciones para consumo y no para las destinaciones suspensivas (de igual manera que sucede con los derechos de importación); e) se calculaba sobre el “valor en aduana” o “valor de referencia” (incluyendo los importes resultantes del ajuste de valor), prescindiendo absolutamente del importe que se debiera girar al exterior; f) en los casos en que hubiera discrepancias, se debía garantizar como si se tratara de un tributo de importación, de acuerdo al régimen contemplado en el art. 453 inc. a) del C.A.; g) se adecuaba al monto máximo de Arancel consolidado a fin de que no superara el máximo del 35% oportunamente negociado en el seno del GATT, reduciendo a tal fin los aranceles máximos de la Nomenclatura (Resol. ME 221/2001); y h) el importe del “factor de convergencia” de importación era incluido, al igual que los derechos de importación, en la base imponible del Impuesto al Valor Agregado de importación; Impuestos Internos y anticipo del Impuesto a las Ganancias.

406. En 1981 la Secretaría del “Acuerdo General de Comercio y Aranceles” (GATT) sostuvo el mencionado criterio de distinción, ante una consulta de Italia acerca del régimen de depósitos establecido por dicha país para la adquisición de divisas (“*Guía de Normas y Usos del GATT*”, Vol. I, págs. 479/480, editado por la OMC, Ginebra, 1995).

- e) se denegaba el pago a quienes fueran deudores del Fisco (Resol. ME 257/01).
- 14) Pero, por otra parte, tampoco parecía constituir un reintegro a las exportaciones en los términos del Art. 825 del C.A., pues:
- a) el reintegro es un sistema permanente de devolución de tributos interiores contemplado en el Código Aduanero, mientras que el “factor de convergencia de exportación” era un “*esquema transitorio de beneficios a las exportaciones*” (segundo considerando del decreto 803/01);
 - b) el reintegro es aplicable solamente a determinadas mercaderías, mientras que el “factor de convergencia de exportación” era aplicable a la totalidad del universo de mercaderías (segundo considerando del Decreto 803/01);
 - c) el reintegro se otorgaba solamente en el caso de exportaciones de mercaderías de origen nacional, mientras que el “factor de convergencia” se concedía “*con independencia del origen o destino de los bienes que se comercialicen internacionalmente*” (segundo considerando del Decreto 803/01);
 - d) el reintegro se calculaba sobre el valor FOB con previa deducción de los insumos importados y las comisiones (Decreto 1011/91), mientras que el “factor de convergencia de exportación” se calculaba sobre el valor FOB de la exportación para consumo (art. 6º del Decreto 803/01); y
 - e) los reintegros estaban exentos del impuesto a las ganancias, mientras que el ingreso por los importes del “factor de convergencia” estaba gravado.

15) No obstante, su función de estímulo a las exportaciones se encontraba corroborado por el art. 2º de la Resol. 220/2001 del Ministerio de Economía, que dispuso la reducción de la alícuo-

ta correspondiente a los reintegros de exportación en la misma medida en que dichos puntos porcentuales fueran concedidos a través del “factor de convergencia de exportación”⁴⁰⁷.

16) Por las razones expuestas, el “factor de convergencia de exportación” no podía ser calificado como una medida correctiva del tipo de cambio y, siendo su finalidad la búsqueda de la competitividad de las exportaciones argentinas, no cabe duda que se trataba de un “estímulo a la exportación”, aún cuando no pudiera ser calificado como uno de los contemplados en los arts. 820 (draw back), 825 (reintegros) u 827 (reembolsos) del C.A., sino como uno de los “Otros Estímulos a la Exportación” contemplados en los arts. 834 a 836 del Capítulo III de esa misma Sección X (Estímulos a la exportación). En la explicación que luce en la Exposición de Motivos de dicho ordenamiento legal, al comentar el art. 834, expresó que “*el Código ha previsto en este Capítulo la posibilidad de otra modalidad de estímulos a la exportación...*”, haciendo aplicables las disposiciones previstas en forma expresa por la legislación aduanera; lo que explica la aplicación supletoria de las pautas aplicables a los reintegros a las exportaciones.

IV.- EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DE CEREALES Y SUBPRODUCTOS Y SU APLICACIÓN AL “FACTOR DE CONVERGENCIA”

17) El régimen de exportaciones de productos agrícolas (ley 21.453) establece que la fecha de cierre de cada venta, exteriorizada mediante una Declaración Jurada de Ventas al Exterior (en adelante denominada “DJVE”), que debe ser registrada dentro de las 24 horas ante un organismo oficial (que en un principio fue la Junta Nacional de Granos, luego la Secretaría de Agricultura, luego la aduana, posteriormente nuevamente la Secretaría, mas tarde la ONCCA y hoy en día, de

407. Por dicha razón el factor de convergencia se liquidaba en dólares estadounidenses, pues dado que el reintegro a las exportaciones se cobra en dólares estadounidenses (art. 6º, Decreto 1011/91) se hubiera desnaturalizado esta suerte de compensación en la medida en que no se respetara el valor de dicha moneda extranjera en el “factor de convergencia de exportación”, que vino a sustituir al reintegro en virtud de la misma función que cumplía aquel.

vuelta, ante una dependencia de la Secretaría de Agricultura). La fecha del “cierre de venta”, debidamente registrado, fija la aplicación de los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelarios y de base imponible para la liquidación de los derechos de exportación y demás tributos así como los estímulos a la exportación⁴⁰⁸.

18) La intención de este régimen fue dar certeza al sector exportador agrícola en relación con los costos que asumía al momento de celebrar sus ventas con el exterior. Con el fin de evitar posibles abusos, se determinaron pesos y contrapesos que equilibraran los derechos y obligaciones que se generan en el sistema de comercialización. El poco margen unitario de utilidad en mercadería a granel transportada en grandes volúmenes, hacía que un incremento de los derechos de exportación o el descenso en los estímulos a la exportación en pocos puntos porcentuales aplicables en el momento relevante para fijar el tratamiento tributario aduanero de la mercadería (el registro de la solicitud de de exportación para consumo, previsto hoy en día en el art. 726 del C.A.), podía hacer perder la ganancia tenida en mira al momento de concertar el cierre de la venta el cual, por las características de este tipo de negocio, suele acordarse mucho antes del embarque e, incluso, según las circunstancias, antes de la época de la siem-

bra. Esto motivó que en la década de los setenta, se buscara alguna solución que permitiera conciliar los intereses de ambas partes⁴⁰⁹.

19) Con ese fin se dictó la ley 21.453 que adoptó una estructura de obligaciones cruzadas entre el exportador y el Estado Nacional, en la cual la unas se encuentran en función de las otras⁴¹⁰. En ese sentido, tanto el mensaje que acompañó al entonces proyecto, como el texto mismo de la ley 21.453, pusieron de resalto:

- a) por una parte, el interés del Estado en que los exportadores se comprometieran a cumplir las exportaciones por los volúmenes registrados, a fin programar un “*fluido ingreso de divisas*” y “*registrar el volumen de tales exportaciones*” (como lo expresa la exposición de motivos de la ley). Ello le permitía al Estado contar con el consecuente ingreso de divisas correspondiente a la campaña agrícola dentro de un término prefijado, a cuyo fin exige al exportador que cumpla, al menos, con la exportación del 90% de los volúmenes comprometidos bajo apercibimiento de una severa multa equivalente al 15% del valor de lo no exportado (art. 9 de la ley 21.453); y
- b) por otra parte, el interés del exportador en

408. En efecto, el Art. 6 de la ley 21.453 establece: “*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 alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta...*”.

409. En los Decretos 2761 de 1971 y 499 de 1973, los exportadores de carne y productos agrícolas, se podían acoger al tratamiento tributario vigente en el momento en que cerraban el contrato de venta con el exterior, que se consideraba exteriorizado a través de las fechas de las cartas de crédito documentario u orden de pago con refrendación bancaria, que instrumentaban esa operación (BARREIRA, Enrique C., “Derechos de Exportación”, Capítulo III del libro de autoría colectiva “Estudios de Derecho Aduanero en homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”, Lexis Nexis, 2007, p. 72). El abuso de algunos operadores que abrieron cartas de crédito que luego no usaban para emplearlas según las circunstancias de alzas o bajas del arancel o de los estímulos, (que genero acciones penales de la aduana) y la poca certeza que otorgaba ese sistema tanto al gobierno como a los particulares el depender de una fecha establecida a través de instrumentos privados, culminó en el régimen de la ley 21.453 para productos agrícolas, que estableció un sistema mediante el cual, la fijación de la fecha de cierre de venta quedaba registrada en un organismo oficial, a través de una declaración jurada (DJVE).

410. En el caso “*Metalmecánica c/ Gobierno de la Nación*” (CSJN, Fallos 296-672) la Corte dijo: “... se ha expresado que el acogimiento de la empresa al régimen... y la posterior aceptación por parte del Estado, configuraba un acto administrativo bilateral, creador de derechos y obligaciones. Sobre el punto cabe señalar que esta Corte ha reconocido la existencia de derechos adquiridos no sólo en casos contractuales (Fallos: 164:140), sino también en actos de estructura unilateral o bilateral, los cuales –lo mismo que aquéllos– pueden dar nacimiento a derechos subjetivos para el administrado (Fallos 175:368)”. Este criterio fue reiterado por los tribunales federales inferiores en el caso “*Urundel del Valle SA c/ Poder Ejecutivo Nacional*” (Cam. Fed. Cont. Adm, sala V, 22-06-98), confirmándolo la Corte Suprema en lo principal (Fallos 323-1906) y en “*Alpesca c/ Estado Nacional*” (Cam. Fed. Cont. Adm., sala III, 5-09-02). Antes de los casos citados, la Corte Suprema ya tenía establecidos principios semejantes en casos de “derechos acordados”.

el “congelamiento” del tratamiento aduanero a la fecha del “*cierre de venta*”, a fin de que los eventuales cambios que se pudieran producir por variaciones en el tratamiento aduanero no alteraran la ecuación económica del negocio, convirtiendo en ruinoso una operación que se emprendió como beneficiosa.

20) Los beneficios que generó para ambas partes la previsibilidad dispuesta en el sistema de la ley 21.453 motivó que la Comisión Redactora del Código Aduanero, al referirse a los arts. 726, 727 y 728 en la Exposición de Motivos, expresara que “... ello no implica la derogación de la ley 21.453, en atención a que se trata de un régimen especial”. Asimismo, contempló en los arts. 729 a 732 y 969 del C.A., un sistema similar, aunque con algunas variantes, para que el Poder Ejecutivo lo pudiera aplicar a otros sectores del comercio exterior que revistieran características similares.

21) La fijación (“congelamiento”) del tratamiento aduanero a los fines de la liquidación de tributos y estímulos al momento del “*cierre de venta*” registrado, reemplazó, conforme al art. 6° de la ley 21.453, el criterio de fijarlo en el momento del “registro de la solicitud de exportación para consumo” (vulgarmente conocido como “oficialización del permiso de embarque”) previsto como regla general, en su momento por el Art. 128 inciso b) de la Ley de Aduana (introducido por la ley 19.890) y luego por el art. 726 del C.A. Pero ¿encuadraba el “factor de convergencia” en el art. 6° de la ley 21.453? ¿Podía ser considerado por analogía como alguno de los estímulos incluidos en esa norma (reintegros y reembolsos) a punto de “congelar” el “factor de convergencia” aplicable a la exportación en el momento del cierre de venta registrado en la DJVE? A fin de disipar dudas, antes de que se cumpliera un mes de la vigencia del Decreto 803/91, el Poder Ejecutivo, a través del Art. 1 del Decreto 936/2001, dispuso: *“Establécese que para las ventas al exterior comprendidas en las disposiciones de la ley 21.453, que se declaren a partir de la entrada en vigencia del presente decreto, el Factor de Convergencia aplicable será el vigente a la fecha de cierre de cada*

venta”. Este decreto tuvo el mismo rango jurídico que el del Decreto 803/91, pues también se dictó dentro de las facultades conferidas por el Art. 99 inciso 1) de la Constitución Nacional.

V.- LA DEROGACIÓN DEL RÉGIMEN DE “FACTOR DE CONVERGENCIA” Y LAS CONTROVERSIAS QUE DERIVARON EN EL PRONUNCIAMIENTO DE LA CORTE SUPREMA

22) Luego de la crisis que sobrevino en diciembre de 2001, la renuncia del Presidente de la Nación y la asunción de dos presidentes interinos, el Congreso designó como Presidente al Dr. Eduardo Duhalde quien por el Decreto 191/02 derogó el Decreto 803/01, con vigencia a partir del 30 de enero de 2002. De esa manera, el “factor de convergencia” tuvo una vigencia de un poco más de seis meses.

23) Con motivo de esa derogación y pese a la ley 21.453 y el Decreto 936/01, el Estado negó el pago del “factor de convergencia de exportación” a quienes, habiendo exportado bajo el régimen de la ley 21.453:

- a) habían registrado las DJVE “antes” de la derogación del factor de convergencia;
- b) pero cuyos embarques se produjeron “luego” de la derogación (es decir a partir del 30 de enero de 2002).

24) La Dirección de Programación y Normas de Procedimientos Aduaneros de la AFIP solicitó opinión a la Dirección Nacional de Impuestos sobre la procedencia del pago del factor de convergencia respecto de los embarques producidos luego de la derogación. Ésta, con el apoyo del servicio jurídico del Ministerio de Economía, opinó que, en estos casos, el “factor de convergencia de exportación” no debía ser pagado porque, al momento en que se produjo la exportación, el beneficio había dejado de existir y la exportación constituía un elemento necesario para que naciera la obligación pago por parte del Estado (ver párrafo 29 de este trabajo).

25) Como vemos, el criterio del Estado y, por ende, del servicio aduanero era que el hecho gra-

vado marcaba el momento en el cual se “congelaban” los elementos necesarios para liquidar el tributo. Para ello seguramente debió haber tenido en cuenta que la Corte Suprema sostuvo, como principio general, que el momento relevante para determinar los elementos necesarios para la liquidación del tributo son los vigentes en el momento en el cual nace la obligación tributaria⁴¹¹, sin advertir que ello es así sólo cuando la ley no previera la aplicación de un momento distinto⁴¹², pues *“no debe confundirse hecho gravado con el momento que elige el legislador para la determinación del tributo que corresponde abonar”*⁴¹³. En ese sentido la “Convención para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros”, de la Organización Mundial de Aduanas, versión de 1999, Anexo General, Capítulo 4, referido a derechos e impuestos liquidados o cobrados con motivo de la importación, dispone en la norma 4.5 que *“La legislación nacional especificará el ‘momento’ que se tomará en consideración a los efectos de determinar los tipos de los derechos y de impuestos”*.

VI.- EL PRECEDENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN EL CASO “TRADIGRAIN”

26) Como vimos, en la ley 21.453 el momento elegido por el legislador para la determinación del tributo fue el correspondiente al “cierre de venta” declarado en la correspondiente DJVE aun cuando el “hecho gravado” se produjera mas

tarde. Este fue el criterio de la Corte adoptado para el “factor de convergencia de exportación” en los fallos que aquí comentamos, siguiendo el criterio que el mismo alto tribunal había fijado casi catorce años antes, en el precedente “Tradigrain”⁴¹⁴. En ése antecedente (a diferencia del que nos ocupa), el quejoso era el exportador, quien se resistía a pagar la tasa de estadística, la cual existía cuando había registrado su DJVE, pero que había sido derogada por los arts. 71 y 120 del “Decreto de Desregulación” (Decreto de Necesidad y Urgencia 2284/91), en el momento de la exportación. Utilizando la misma argumentación que ahora empleó el Estado en el caso que comentamos, el exportador de ese momento, consideró que el hecho gravado de la tasa de estadística era la exportación de la mercadería y que en el momento en que el hecho gravado sucedió, el tributo en cuestión ya no existía.

27) En aquél caso, Tribunal Fiscal dio razón a la Aduana, compartiendo su criterio. Apelada la decisión, la Cámara Federal la revocó, dando razón al exportador, lo que decidió al Fisco a plantear el recurso extraordinario, inclinándose la Corte Suprema por adherir al criterio sostenido por la aduana, privilegiando la aplicación del sistema del Art. 6° de la ley 21.453, pese a que la ley se hubiera derogado en el ínterin. Expresó que *“es irrelevante el momento en que las exportaciones se llevaron a cabo ya que lo decisivo es determinar la ley tributaria que rige en cada operación, para lo cual, como se señaló, en el régimen de la ley 21.453 corresponde estar al cierre del contrato de venta con el exterior”*. Añadiendo que *“... admitir que las exportacio-*

411. CSJN, en autos “Nizzia” del 27/05/1986; “Sanatorio Otamendi y Miroli” del 25/08/1988 (S.576.XXI), “Dumpex”, del 13/02/1990 (Fallos 313:92, párrafo 6) y “Solvencia SA de Seguros Generales”, del 1/0/1998 (Fallos 321:2413 párrafos 7 y 8). En estos casos la ley no contemplaba un momento distinto para la referida determinación. Así lo puso de manifiesto el tribunal en los considerandos del caso “Dumpex”, al expresar que el tipo de tributo del cual se trataba en el caso, difería de los tributos contemplados en el art. 637 del C.A. (equivalente, en importación, al art. 726 en exportación) y que por lo tanto no era de aplicación un momento de fijación del tratamiento aduanero para liquidar los tributos distinto del correspondiente al hecho gravado.

412. Justamente, esto último es lo que sucede en el caso de los derechos de aduana, pues en los casos regulares (arts. 637 y 726 del C.A.), se cobra antes que el hecho gravado suceda; es decir, en la importación antes del libramiento al consumo y, en la exportación, antes de la salida de la mercadería del territorio aduanero, influyendo en ello el principio de que la mercadería no puede ser librada sin el previo pago o garantía (Art. 789 C.A.).

413. ALSINA, Mario, BASALDÚA, Ricardo Xavier y COTTER MOINE, Juan Patricio., “Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias”, T° IV, (arts. 585 a 672), Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985, comentario al Art 635, pag. 173.

414. CSJN, en autos “Tradigrain SA”, del 10 de diciembre de 1997 (Fallos 320:2656).

nes se han realizado con sujeción a la ley 21.453 pero, al mismo tiempo negar la aplicación de un tributo que, de acuerdo con dicho régimen, es inequívocamente aplicable porque estaba vigente la ley que lo instituyó en el momento en que quedó fijado el tratamiento tributario de la exportación, implica la construcción de una nueva ley, con los aspectos que estiman más convenientes de leyes sucesivas, lo cual es inaceptable”.

VII.- LA POSICIÓN DEL ESTADO EN EL CASO “ACEITERA GENERAL DEHEZA”, CONTRADICTORIA CON SU POSICIÓN EN EL CASO “TRADIGRAIN”, Y EL FALLO DE LA CORTE SUPREMA QUE MANTIENE EL CRITERIO PRECEDENTE

28) En el fallo “Aceitera General Deheza” que aquí comentamos, como dijimos, la situación de los quejosos está invertida en relación con el precedente “Tradigrain”. Es la Aduana la que aquí desconoce la aplicación del tratamiento aduanero vigente al momento del “cierre de venta”, siendo un exportador quien la reivindica.

29) La negativa del servicio aduanero ante el reclamo de pago del “factor de convergencia de exportación” por los exportadores se sustentó en el dictamen de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Producción N° 151.854 (DGAJ) en el cual se expresó “... no correspondería abonar el factor de convergencia en el caso de las operaciones de exportación cuyas solicitudes de destinación definitiva hayan sido documentadas una vez derogado dicho decreto, toda vez que si bien la fecha de cierre de venta debía ser considerada a los efectos de la liquidación del mencionado beneficio, de acuerdo por lo dispuesto por el art. 1° del Decreto 936/01, corresponde tener en cuenta que el registro de tal venta no hacía nacer la obligación de abonarlo, la cual solo se

generaba cuando la mercadería era exportada para consumo. Por consiguiente, si en ese momento el factor de convergencia ya no estaba vigente, no hay derecho a su percepción pues esta implicaría la ultraactividad de una norma derogada”. Esta opinión fue hecha suya por el dictamen N° 2381/04 del servicio jurídico aduanero (División Régimen Tributario y Asuntos Generales).

30) Es obvio que si no se efectiviza la exportación no nace el derecho a pedir estímulo, pero si ésta se realiza, el estímulo debe ser percibido conforme al régimen vigente al tiempo del momento relevante al respecto, siendo que ese momento relevante era el de los respectivos “cierres de venta” y no el de los respectivos registros u oficializaciones de los permisos de embarque, por lo que si el momento del cierre de venta regía el “factor de convergencia” el mandato de la ley es claro. No nos hallamos, en puridad, ante una ultra-actividad del Decreto 803/01, sino de la aplicación de la ley vigente al momento de producirse el hecho relevante determinado por la ley especial⁴¹⁵. Es la ley vigente (la ley 21.453 y su complemento el Decreto 936/01), la que habilita (si se quiere) la “ultra-actividad”, ya no de la ley, sino del tratamiento aduanero existente en un momento anterior. Lo absurdo de esta situación es que, lo que aquí decimos, es la consecuencia natural de la aplicación que diariamente hace la aduana de la ley 21.453, pues la aplicación de la alícuota de derecho de exportación vigente en una época anterior, distinta que la vigente al momento de la oficialización del permiso de embarque, ¿qué otra cosa significa sino que la norma aplicada ya no está vigente?

31) Como vimos antes (ver párrafo 19 de este trabajo), el sistema de la ley 21.453 contempla un equilibrio de intereses, el cual se pierde si, habiéndose dado comienzo al procedimiento con el registro de la DJVE y antes que él culmine con la exportación, el Estado lo modifica, quedándole al exportador sólo la obligación de exportar el volumen comprometido, librándose aquél de su

⁴¹⁵. Voto del Dr. Jorge Sarli, párrafo VI, última parte, en el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación del 29/10/2008, recaído en la causa “Nidera SA c/ DGA s/ Recurso de apelación” (Expte. N° 20.937-A).

obligación de mantenerle la ecuación económica, que era su contrapartida.

32) Planteadas las impugnaciones de los exportadores contra la negativa de la AFIP-DGA, e invocado el precedente de la Corte recaído en la causa “Tradigrain”, la respuesta aduanera, tanto en jurisdicción administrativa como judicial, fue que, en “Tradigrain”, la Corte Suprema no se había referido al “factor de convergencia”. Esto revestía las características, como mínimo, de un error inexcusable; pues no sólo implicaba desconocer la existencia del Decreto 936/01, sino también el método de interpretación de la jurisprudencia como fuente secundaria de derecho, que no requiere que el antecedente jurisprudencial trate el caso de manera exactamente idéntica al caso debatido, sino que, por un proceso similar al de la “analogía”, busca la categoría del principio superior común a ambos supuestos, para determinar la consecuencia aplicable a ambos.

33) La posición del Estado, opuesta a la por él sostenida en el caso “Tradigrain”, debido exclusivamente en una cuestión de conveniencia económica, hizo decir a la Procuradora Fiscal: *“es mi parecer que la posición adoptada por el Estado Nacional en la causa de Fallos 320:2656 respecto de la ley 21.453 y sus reglamentaciones —acogida favorablemente por V.E. en su sentencia, — es incongruente con la aquí mantenida, lo cual no resulta de recibo toda vez que, como ha dicho esta Corte, él debe ‘estar a las verdes y a las maduras’ (Fallos 318:676, considerando 35 del voto del Dr. Petracchi”*. En el fallo citado, referido a la devolución del empréstito forzoso, el Ministro antes mencionado, que no consideró legítimo que el Estado pretendiera que la restitución se hiciera por importes que no compensaban lo tomado, reivindicó el principio de la “confianza legítima”, expresando que “la confianza que los gobernados depositan en quienes guían el destino de la sociedad reclama el compromiso tal como ha sido asumido”.

34) El principio de la “confianza legítima” se sustenta en la exigencia de “buena fe” en la administración, esto es, de conductas leales y honestas que los administrados esperan legítimamente de aquella. Se atribuye a Locke el haber dicho que si en las cosas más ordinarias de la vida, no se admitiera nada que no estuviera fundado en demostraciones claras y directas, sólo podría tener la certeza de morir en muy poco tiempo, pues no podría tener ningún alimento ni bebida con la que se pudiera nutrir, pues sin confianza es imposible una vida gregaria, ella es consustancial con la sociedad, siendo imprescindible en las relaciones sociales la creencia de una parte en la honestidad y compromiso de la otra. Por eso, ante la indiferencia por el principio de la buena fe que se advierte últimamente en los cuadros superiores de la administración, celebramos estos fallos que son una brisa de aire puro y sentido común.

35) El conciso fallo de la Corte se limita a compartir los fundamentos de la Procuradora Fiscal, con exclusión de lo expresado en el octavo párrafo del punto IV. En este párrafo se expresa: *“Respecto de las leyes tributarias en particular, V.E. ha establecido que ‘Las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia’ (Fallos 296:253; 308:2554; 329:2975, entre otros)”*. Entendemos el criterio de la Corte porque el pasaje transcrito y los precedentes allí citados se refieren a exenciones tributarias, que no son objeto de discusión en este caso, pues la ley 21.453 no contempla exención alguna, sino que trata del elemento “momento” que caracteriza la liquidación del tributo (ver párrafo 25 de este trabajo) que es neutra, lo que se pone de manifiesto en que ayer el quejoso fue el Estado y hoy es el exportador.