**Expte. N° 29.209/2013** **"CREMER Y ASOCIADOS SA (TF 27728-A) c/ DGA"**

Buenos Aires, de octubre de 2014.-

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

**I.-** Que a fojas 215/216 la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma CREMER Y ASOCIADOS SA, revocó la Resolución Nº 128/10, dictada por la Administradora de la Aduana de Salta de la AFIP-DGA (con fecha 29/03/10), y declaró cancelados los derechos de exportación reclamados a la actora. Impuso costas a la demandada vencida.

Para así decidir, destacó que no se encontraba controvertido que la parte actora documentó, a través de las destinaciones involucradas en autos, la exportación a consumo de porotos con destino a la Zona Franca Salta y recordó que el Juzgado Federal Nº 1, con asiento en la mencionada provincia, había acogido la medida cautelar requerida por aquella y declaró inaplicable -con respecto a dicha parte- la Instrucción General DGA Nº 06/04. Agregó que el mencionado decisorio fue revocado por la Cámara Federal de Apelaciones de dicha jurisdicción, que rechazó la acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad, siendo esta resolución luego confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Además, señaló que en virtud de ello, la Aduana de la mencionada provincia (con fecha 25/11/09), formuló los Cargos Nros. 150/09 al 202/09, en concepto de derechos de exportación e intereses (devengados desde el vencimiento del plazo de espera) en relación con las destinaciones involucradas en autos. En este sentido, advirtió que la parte actora no cuestionaba la procedencia de los citados cargos, como así tampoco el importe nominal de los mismos, sino que sus agravios se dirigían contra la liquidación de los intereses realizada por el Fisco.

Al respecto, sostuvo que el artículo 794 del Código Aduanero (en adelante CA) establece dos supuestos excluyentes para el inicio del cómputo de intereses. Por un lado, una vez vencido el plazo de 10 días contados desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado

los tributos, o bien, luego de vencido el plazo de espera que se hubiere concedido para su pago. En relación con ello, señaló que en el primer caso, para que el deudor conociera la pretensión fiscal y fuera constituido en mora, resultaba necesaria la notificación de la exigencia tributaria a la que hacía referencia el artículo 786 del CA. Por otra parte, en el segundo supuesto aclaró que tratándose de un diferimiento de pago, no se requería notificación alguna dado que el deudor tenía conocimiento certero de lo que debía abonar en concepto de tributos desde la documentación de la destinación, momento en el cual aquellos fueron autoliquidados y/o liquidados por el Sistema Informático María (en adelante SIM).

Ahora bien, en relación con el caso de autos, señaló que el SIM no liquidó derechos de exportación sobre las destinaciones involucradas y que la parte actora no se había acogido a plazo de espera alguno. A partir de ello, sostuvo que asistía razón a la firma exportadora en cuanto a que los intereses debían calcularse desde el vencimiento de plazo de diez días posterior a la notificación del acto liquidatorio de los tributos (que data del 07/12/09), es decir, desde el día 23 de diciembre de 2009. Asimismo, señaló que esta última había abonado la suma de $ 418.388,78 (pesos cuatrocientos dieciocho mil trescientos ochenta y ocho con 78/100) equivalente al capital de la deuda reclamada por la administración con fecha 18 de diciembre de 2009. De acuerdo con lo expuesto, concluyó que, con anterioridad al vencimiento de plazo mencionado, la firma actora había ingresado la totalidad del capital reclamado en concepto de derechos de exportación, razón por la cual correspondía tener por cancelada la deuda y revocar la resolución apelada, con costas a la demandada vencida.

**II.-** Que a fojas 223 el tribunal a quo reguló los honorarios del Dr. Hernán CANCELLIERI en la suma de $ 15.900 (pesos quince mil novecientos) y de la Dra. Luz BRAUN en la suma de $ 6.400 (pesos seis mil cuatrocientos) por su actuación en esa instancia en carácter de patrocinante y apoderada de la parte actora respectivamente.

**III.-** Que contra dicha regulación, el Fisco Nacional (AFIP-DGA) interpuso recurso de apelación a fojas 227, haciendo lo propio la representación letrada de la actora a fojas 234 y 235.

**IV.-** Que a fojas 239 la demandada interpuso recurso de apelación y a fojas 240/242 expresó agravios, los que no fueron replicados

por su contraria. Allí sostuvo que la resolución apelada resultaba arbitraria, ya que omitió considerar que su parte sostuvo, sin que -a su entender- esto mereciera reproche alguno por su contraria o del tribunal a quo, que “los cargos formulados fueron realizados como consecuencia de la falta de pago de los derechos de exportación, vencido el plazo de espera” motivo por el cual correspondía el cobro de intereses (v. fs. 241). En este sentido, alegó que dicha postura posee sustento legal y, luego de citar lo dispuesto en el artículo 728 del CA, señaló que en el año 1991 se encontraba vigente el artículo 20 de la Ley Nº 23.905 que disponía que el tipo de cambio era el correspondiente al día anterior al del efectivo pago. Agregó que el artículo 54 inciso a) del Decreto Nº 1001/82, reglamentario de las disposiciones en estudio, establece que en operaciones de exportación, se acordará una espera de 15 (quince) días corridos, sin intereses, para el pago de los derechos y demás tributos que los gravaren, contados a partir del día siguiente al del libramiento. Además, expuso que el hecho de sostener un criterio interpretativo -de la ley tributaria sustantiva- distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no podía otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia (v. fs. 241 vta. y 242).

Asimismo, en cuanto a la falta de liquidación de los derechos en el SIM alegó que resulta aplicable el criterio sentado por la Sala IV de esta Cámara en el precedente “Compañías Asociadas Petroleras SA”, que sostuvo que dicho error era subsanable por la parte actora, motivo por el cual no había responsabilidad de la Aduana en la falta de ingreso de la suma debida.

**V.-** Que en primer lugar, resulta menester recordar que los magistrados no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones sino sólo a tomar en cuenta las que son conducentes para esclarecer los hechos y resolver concretamente el diferendo (Fallos: 319:119; 307:2012; 311:2135). Sentado ello, es dable destacar que la cuestión a resolver se centra en determinar si, tal como lo afirma el Fisco, en los cargos por los que se liquidaron los derechos de exportación de las destinaciones involucradas en autos se deben además aplicar intereses o si por el contrario -tal como lo entendió el tribunal a quo- no corresponde su inclusión, con lo cual la deuda tributaria estaría cancelada.

En primer lugar, conviene recordar que la Administradora de la Aduana de Salta, a través de la Resolución Administrativa Nº 128/10 -impugnada en autos- (v. fs. 114/117 de la Actuación Nº 13.289-34.524-2009), rechazó el recurso deducido por la firma actora y confirmó los Cargos AD SALT Nros. 150/09 al 202/09, por un importe de us$ 200.994,93 (dólares estadounidenses doscientos mil novecientos noventa y cuatro con 93/100), en concepto de derechos de exportación e intereses calculados hasta el 25/11/09, más los intereses que se devenguen hasta la fecha de efectivo pago.

Para así decidir, dicho órgano, compartiendo el criterio expuesto por la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Salta en el E-Mail Nº 207/09 (DV FOSA), señaló que la firma actora documentó las destinaciones de exportación, desde el Territorio Aduanero General a la Zona Franca Salta, con sujeción al subrégimen EC01. En atención a la fecha en que aquellos fueron oficializados, como así también al subrégimen al que se habían acogido, sostuvo que la liquidación de derechos de exportación debía efectuarse según lo establecido en el punto 1.2 de la Nota Externa DGA Nº 03/04. Por este motivo, luego de reseñar la normativa general que consideró aplicable a las destinaciones en estudio, señaló que el plazo para el pago sin intereses de los derechos de exportación era de 15 días corridos, contados a partir del día siguiente del libramiento. Por este motivo, concluyó que los cargos impugnados, en donde se incluía el capital más intereses, fueron correctamente formulados ya que, luego vencido el plazo de espera, correspondía el cobro de aquellos, situación que se veía reforzada por la retracción de los efectos derivados la cautelar oportunamente dictada en favor de la actora. En este sentido, recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Cremer y Asociados SA c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, confirmó el fallo de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, que había rechazado la demanda interpuesta por aquella, a través de la cual se había solicitado la declaración de inconstitucionalidad de la Instrucción General DGA Nº 06/04. Por esta razón, señaló que -en atención a lo allí decidido- la medida cautelar había caído, retrotrayéndose sus efectos al estado anterior de las cosas.

Al respecto, cabe señalar que no se encuentra controvertido en autos lo resuelto en el precedente judicial citado, el cual, por otro lado, fue adecuadamente reseñado en las consideraciones del tribunal de grado en el

decisorio apelado. Sin perjuicio de ello, corresponde formular algunas precisiones debido a la incidencia de lo allí decidido en esta causa.

Cabe recordar que, por conducto de la medida cautelar oportunamente dictada en el proceso antes mencionado (de fecha 08/11/04, v. fs. 13/17), el juez a cargo del Juzgado Federal Nº 1 de Salta ordenó la suspensión de la Instrucción General DGA Nº 06/04 con respecto a la actora, en cuanto consideró que -por aplicación de lo dispuesto en el artículo 590 del CA- en las zonas francas las mercaderías no estaban gravadas con el pago de tributos.

Por otro lado, cabe señalar que las destinaciones de exportación involucradas en autos fueron documentadas entre el 24 de octubre de 2005 y el 22 de septiembre de 2006 (v. fs. 128/210), es decir, con posterioridad al dictado de la medida cautelar que suspendía la aplicación de la Instrucción General DGA Nº 06/04, motivo por el cual esta última proyectó sus alcances con respecto a las destinaciones en estudio. En efecto, tal como fue advertido por el tribunal a quo, en dichas destinaciones no se liquidaron los derechos de exportación correspondientes a ellas, como así tampoco se produjo la opción de la elección del plazo de espera, extremos que no se encuentran controvertidos.

**VI.-** Que reseñadas las constancias de autos, conviene recordar brevemente las disposiciones normativas involucradas en la cuestión en estudio.

**VI.1.-** En primer lugar, es dable advertir que la Instrucción General DGA Nº 06/04, impugnada por la firma actora en el proceso radicado ante la Justicia Federal de Salta (y que fue suspendida cautelarmente), en lo que aquí interesa, aclara que “las exportaciones de mercaderías desde el Territorio Aduanero General hacia una zona franca regulada por la Ley [Nº] 24.331, que posteriormente se exporten hacia terceros países en el mismo estado o luego de haber sido objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla o cualquier otro perfeccionamiento en el ámbito de la Zona Franca, están alcanzadas por los derechos de exportación establecidos en el régimen general (Decreto [Nº] 310/2002 y modificatorias, y Resolución Nº 11/2002 del ex Ministerio de Economía e Infraestructura y modificatorias)”. De este modo, con base en dicha reglamentación, la actora estaba obligada al pago de derechos de exportación por las destinaciones de que se trata. Dicho pago no fue realizado debido a la vigencia de la medida cautelar descripta precedentemente.

Cabe recordar que “[e]l derecho de exportación grava la exportación para consumo” (conf. art. 724 del CA), la cual se produce “cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado” (art. 725 del CA). De acuerdo con el régimen general, el pago de dicho tributo debe ser efectuado al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía (art. 789 del CA), a cuyos efectos el artículo 790 del citado código faculta a la Administración Nacional de Aduanas a conceder esperas o facilidades de pagos para los tributos aduaneros.

En este sentido, el Decreto Nº 1001/82 -reglamentario del mencionado código- prescribe en cuanto a aquí interesa que, en las operaciones de exportación en que se utilizare el régimen de garantía (previsto en el art. 453 inc. b) del CA), la Administración Nacional de Aduanas acordará una espera de quince (15) días corridos, sin intereses para el pago de los derechos y demás tributos que las gravaren, contados a partir del día siguiente de su libramiento (conf. art. 54 inc. a) del citado decreto).

En concordancia con ello, el punto a) del Anexo I de la Resolución General AFIP Nº 1617/03 (que regula el pago de los tributos aduaneros en las operaciones de exportación) establece que “[c]uando la destinación de exportación requiera el pago de Derechos de Exportación, el Sistema Informático MARIA permitirá a los declarantes optar por el pago previo a través del KIT MARIA, o bien acordar el plazo de espera en los términos del artículo 54 del Decreto Nº 1001/82”. Asimismo, en relación con el supuesto particular de las zonas francas, con invocación del antecedente de la Instrucción General DGA Nº 06/04 (suspendida con relación a la actora), se estableció -en lo que aquí interesa- que a la oficialización de la destinación “el sistema liquidará los Derechos de Exportación con la obligación a P (a pagar) salvo que el Exportador opte por utilizar el plazo de espera definido en el artículo 54 del [Decreto Nº] 1001/82. /// En este caso el sistema presentará únicamente la opción PLAZO1 (15 días contados del libramiento) atento que no corresponde el beneficio introducido por el [Decreto Nº] 835/2002” (pto. 1.2 de la Nota Externa DGA Nº 03/04).

**VI.2.-** De acuerdo con el régimen antes reseñado, el pago de la obligación tributaria aduanera debe ser efectuado al contado y con anterioridad al libramiento de la mercadería, salvo en los casos en que libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía (arg. art. 789 del CA).

Asimismo, tanto para el régimen general, como así también para el supuesto particular de las zonas francas, la Administración acordó con carácter general la posibilidad de que los documentantes optaran entre el pago previo del importe tributario correspondiente o se sujetaran al plazo de espera de quince (15) días corridos contados a partir del día siguiente de su libramiento (conf. art. 54 inc. a) del Decreto Nº 1001/82, pto. a) del Anexo I de la Resolución General DGA Nº 1617/03 y pto. 1.2 de la Nota Externa DGA Nº 03/04).

En este aspecto, de acuerdo con las constancias de la presente causa, cabe destacar que -tal como se advirtió anteriormente- al momento de oficialización de las operaciones involucradas en autos, el régimen instrumentado por conducto de la Instrucción General DGA Nº 06/04 -y por ende también el de la Nota Externa DGA Nº 03/04- se encontraba suspendido con respecto a las operaciones de la actora. En efecto, sin perjuicio de que no se incluyera en las destinaciones de exportación involucradas una estipulación expresa en dicho sentido, tal extremo es corroborado por el hecho de que en aquellas el SIM no liquidó automáticamente los derechos de exportación correspondientes y tampoco se invocó la aplicación del plazo de espera previsto en el régimen antes mencionado, lo que evidencia el acatamiento por parte de la Administración de la medida cautelar entonces vigente.

Al respecto, es menester recordar nuevamente que, si bien la sentencia dictada por el Juzgado Federal de Salta -en concordancia con la opinión adelantada en la medida cautelar- declaró inaplicable a la actora el régimen establecido en la Instrucción General DGA Nº 06/04, dicho pronunciamiento fue luego revocado por la Cámara Federal de Apelaciones de esa jurisdicción, criterio que fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación por su sentencia de fecha 30 junio de 2009 (Fallos 332:1544). De este modo quedó firme el rechazo de la acción declarativa de certeza de la actora tendiente a que se declarara inaplicable a su parte la Instrucción General DGA Nº 06/04.

Ahora bien, resulta pertinente esclarecer qué efectos produjo dicho rechazo frente a la cautelar previamente dictada en favor de la firma actora. En este sentido, es oportuno resaltar que -este tipo de medidas- son otorgadas bajo responsabilidad de la parte que las solicita, quien además debe responder por los daños y perjuicios producidos como consecuencia de aquella (arg. art. 208 del CPCCN). En efecto, la medida cautelar no otorgó inmunidad alguna a la actora frente a la falta de pago, ya

que aquellas no causan estado, no tienen fuerza material de cosa juzgada (Fallos: 321:3384), poseen carácter provisorio y subsisten mientras duren las circunstancias que las determinaron (arg. art. 202 del CPCCN). Asimismo, tales pretensiones no son autosuficientes, sino que se encuentran íntimamente vinculadas a la pretensión principal, en el caso de autos, a la acción declarativa de certeza tendiente a que se declarara inaplicable a su parte la Instrucción General DGA Nº 06/04 (arg. art. 207 del CPCCN).

En virtud de ello, toda vez que la suspensión cautelar obtenida por la actora revestía tales características, el rechazo de la pretensión principal operó como condición resolutoria de lo allí dispuesto, retrotrayéndose a partir de ello los efectos derivados de la medida cautelar al estado anterior a su otorgamiento. De este modo, en vistas del resultado arribado en la pretensión principal, las operaciones objeto de estudio resultaban alcanzadas por los derechos de exportación establecidos en el régimen general por aplicación de lo dispuesto en la Instrucción General DGA Nº 06/04. En particular, también les resulta aplicable el procedimiento establecido en la Nota Externa DGA Nº 03/04, en cuanto regula específicamente la exportación hacia zonas francas.

Ahora bien, dentro de dicho régimen, tal como se destacó anteriormente, la actora disponía de dos opciones: ingresar el pago previo de los derechos de exportación o hacer uso del plazo de espera definido en el artículo 54 inciso a) del Decreto Nº 1001/82. En este sentido, toda vez que el pago de los derechos de exportación no fue efectuado con carácter previo al libramiento de la mercadería (arg. art. 789 del CA), cabe sostener, en concordancia con el criterio expuesto por la Administración, que la actora debía ingresar el pago de los tributos reclamados dentro del plazo de espera de quince (15) días corridos contados a partir del día siguiente del libramiento de la mercadería dentro del cual no se computarían intereses (conf. art. 54 inc. a) del Decreto Nº 1001/82 y pto. 1.2 de la Nota Externa DGA Nº 03/04).

Al respecto, no se encuentra controvertido que la firma actora no ingresó dentro del plazo de espera las sumas correspondientes a tales conceptos. De este modo, frente a tales circunstancias particulares, toda vez que la actora no ingresó el pago de tales tributos con carácter previo (arg. art. 789 del CA) y tampoco dentro del plazo de diferimiento de pago, resulta ajustado a derecho el criterio expuesto por la Administración en el sentido de que, luego del vencimiento de la espera, corresponde liquidar los intereses devengados hasta su efectivo pago (conf. art. 794 del CA). En

consecuencia, corresponde revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación y confirmar la resolución administrativa apelada.

Asimismo, toda vez que las sumas ingresadas en concepto de derechos de exportación no resultan suficientes para extinguir la deuda reclamada, al no contemplar los intereses impugnados en la presente, corresponde computarlas como pago a cuenta debiendo imputarse el pago primeramente a intereses y luego a capital, toda vez que el importe depositado es inferior al debido (arg. art. 792 del CA).

**VI.3.-** A partir de los argumentos expuestos precedentemente, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada, revocar la resolución de fojas 215/216 y confirmar la resolución administrativa impugnada en la presente. Por aplicación del principio general de la derrota, respecto del cual no se observan motivos para apartarse, las costas de ambas instancias deben ser soportadas por la actora vencida (art. 68 primer párrafo del CPCCN).-

**VII.-** Que en atención al modo en que se decide, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada a fojas 223 y declarar insustancial el tratamiento de los recursos contra ella interpuestos por ambas partes.

**ASÍ VOTO.-**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto que antecede.-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

**I.-** Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Guillermo F. Treacy y asimismo me remito a lo manifestado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 332:1633 que remitió, en materia aduanera, a lo resuelto en el precedente de Fallos 323:1315. En este último se resolvió que si bien en materia tributaria resulta aplicable la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente apreciadas, han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. En el caso, la circunstancia que motivó la falta de

pago de los derechos de exportación, una vez cumplido el plazo de espera de quince días, se basó en la existencia de una medida cautelar que permitió al exportador documentar la operación sin el pago de esos derechos, dictada por el Juzgado Federal de Salta que fue luego dejada sin efecto por la Cámara Federal de Apelaciones de esa jurisdicción, criterio que fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En consecuencia y, en atención a que tales medidas no causan estado, no tienen fuerza material de cosa juzgada, poseen carácter provisorio y subsisten mientas duren las circunstancias que la motivaron, y asimismo no son autosuficientes sino que se vinculan a una cuestión principal que fue resuelta en sentido desfavorable para la firma actora, no existen razones que justifiquen que los intereses resarcitorios sobre los mencionados derechos de exportación no se devenguen desde el vencimiento del aludido plazo de espera.

Por lo demás, la parte actora tampoco invocó ni acreditó que en el caso de autos, y al momento de documentarse las operaciones de exportación cuestionadas, se hubiese depositado la suma correspondiente a tales derechos en garantía, lo cual hubiese determinado que el importe garantizado no se hallara sujeto a actualizaciones.

**ASÍ VOTO.-**

En virtud de las consideraciones precedentes el Tribunal **RESUELVE: 1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGA), revocar la resolución de fojas 215/216 y confirmar la Resolución Nº 128/10, con costas en ambas instancias a la actora vencida (art. 68 primer párrafo del CPCCN); **2)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada a fojas 223 y declarar insustancial el tratamiento de los recursos deducidos a fojas 227, 234 y 235.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

**Guillermo F. TREACY** **Jorge F. ALEMANY**

**(por sus fundamentos)**

**Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

*Fecha de firma: 09/10/2014*
*Firmado por: GUILLERMO F. TREACY, JORGE FEDRICO ALEMANY, PABLO GALLEGOS FEDRIANI*