República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-27626498-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Marzo de 2024

Referencia: SENTENCIA Expediente N° EX-2019-51188324- -APN-SGASAD#TFN caratulado "AVERY DENNISON DE ARGENTINA SRL c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht (encontrándose en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis), a fin de resolver en el **Expediente N° EX-2019-51188324- -APN-SGASAD#TFN caratulado "AVERY DENNISON DE ARGENTINA SRL c/ DGA s/ recurso de apelación"**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 8662/18, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N° 13805-122-2010, mediante la cual se rechazó la impugnación impetrada por AVERY DENNISON DE ARGENTINA SRL, confirmando por ende los cargos Nros. 151, 152 y 153/2010, con más los intereses del art. 794 del C.A.

II.- Que mediante IF-2019-51187217-APN-SGASAD#TFN se presenta la actora, mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la antes referida resolución. En primer lugar, alude a dos antecedentes jurisprudenciales resueltos por este Tribunal, los cuales considera prácticamente idénticos al caso de autos, destacando que dichas sentencias quedaron firmes. Manifiesta que el servicio aduanero no cuestionó en forma particular el origen brasilero de las mercaderías. Sostiene que la Aduana sustenta su criterio en eventos ajenos a la importación y fundado en la IG 2/2009, la cual considera inconstitucional y contraria a los tratados internacionales, a la Res. SICPyME N° 53/2008 y al fallo "AGROSUMA S.R.L.". Cuestiona el hecho de que la referida IG pretende aplicar y extender con efecto retroactivo la Res. SICPyME N° 53/2008 por entender que resulta ilegítimo y arbitrario. Analiza detalladamente el caso "AGROSUMA S.R.L" por considerarlo análogo al de autos. Cuestiona además el hecho de que la Aduana desconoce la validez de los certificados de origen sin controvertir su autenticidad con prueba alguna que lo respalde. Advierte que la Aduana impugna las firmas de tres certificados de origen que no tendrían que ver con las operaciones de autos. Señala que se omitió el

procedimiento de consulta respecto de los certificados cuestionados. Cita la IG 2/2009. Afirma que en el caso se impugnaron certificados de origen completamente ajenos a los cargos confirmados por la resolución aquí apelada. Procede a desarrollar cada uno de los agravios destacando la ilegitimidad de la conducta de la Aduana. Alude a los fallos de la Corte "Mercedes Benz" y "Autolatina". Plantea que la IG 2/2009 es inconstitucional y violatoria del Protocolo XLIV al ACE 18. Plantea la nulidad de la resolución apelada en tanto entiende que los cargos fueron dictados al margen de los principios del debido proceso adjetivo. Cita la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo y jurisprudencia. Subsidiariamente, impugna el reclamo de intereses. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante IF-2019-74689783-APN-SGASAD#TFN se presenta la representante del fisco y contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Cita jurisprudencia a los fines de rechazar el planteo de nulidad efectuado por la actora. Sostiene que el planteo de inconstitucionalidad efectuado en relación a la IG N° 2/2009 no cabe ante esta instancia. Cita el art. 1164 del C.A. Señala que los cargos involucrados se formularon como consecuencia del dictado de la Res. N° 53/2008, mediante la cual se determinó que los productos exportados por la actora no cumplirían con el régimen de origen Mercosur, atento a las dudas en relación a la autenticidad de las firmas obrantes en los certificados de origen presentados por la firma. Alude a que si bien la Res. N° 497/2001 dejó sin efecto la antes referida resolución, la misma no tiene carácter retroactivo. Cita la IG N° 2/2009. Entiende que la prueba del origen de la mercadería le corresponde a la actora, no encontrándose obligado el fisco a hacer consultas. Cita el art. 18 del VIII Protocolo Adicional al ACE N° 18 y la Res. MEYOSP N° 763/96. Manifiesta que los certificados de origen deben emitirse en cumplimiento de determinados requisitos, lo cual les confiere validez y aplicabilidad a fin de que la mercadería goce de la preferencia arancelaria. Afirma que se desnaturalizaría el régimen de origen si un certificado resultara eficaz pese a su invalidez. En relación al agravio referido al cobro de intereses, cita un dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación y el texto de los arts. 794, 795 y 796 del C.A. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas rechazando la prueba ofrecida por la actora, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que conforme constancia agregada al presente expediente mediante IF-2019-75080282 -APN-SGASAD#TFN, se acompañaron en soporte papel las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa, **SIGEA N° 13805-122-2010** se inician a fs. 1 con el resumen de documentos liquidados relativo a las destinaciones PE N° 2006 073 IC05 005420, 2007 073 IC04 005857 y 2005 073 IC04 139933, respecto de las cuales se formularan los cargos N° 151/2010 (U$S 1930,49), 152/2010 (U$S 707,35 y 153/2010 (U$S 166,23). A fs. 2/5 luce el cargo N° 151/2010 con su correspondiente liquidación y la carpeta original del permiso de embarque N° 06 073 IC05 005420 Y (oficialización: 07/09/06). A fs. 6/9 luce el cargo N° 152/2010 con su correspondiente liquidación y la carpeta original del permiso de embarque N° 07 073 IC04 005857 F (oficialización: 10/01/07). A fs. 10/13 luce el cargo N° 153/2010 con su correspondiente liquidación y la carpeta original del permiso de embarque N° 05 073 IC04 139933 G (oficialización: 24/10/05). A fs. 14/15 lucen las Notas N° 197/10 (RAMO 3) de fecha 29/04/10 y 1521/10 (DV CEDI) de fecha 04/05/10. A fs. 18/22 luce la cedula de notificación de los cargos 151 a 153/2010 (Notif.: 22/07/2010). A fs. 23/33vta. obra la impugnación de los cargos por parte de AVERY DENNISON DE ARGENTINA S.A. en fecha 11/08/10. A fs. 45, luce Nota N° 184 de fecha 17/03/10. A fs. 46, con fecha 13/04/11, la firma solicita autorización para garantizar las sumas reclamadas con depósito de dinero en efectivo en los términos del inciso a) del art. 455 del C.A., a fin de detener el devengamiento de intereses conforme lo previsto en el art. 796 del C.A. A fs. 47, con fecha 13/05/11, se autorización la constitución de la garantía y se ordena la remisión de las actuaciones a efectos de reliquidar los cargos adicionando los intereses a la fecha de la garantía a constituirse. A fs. 48/50 luce la reliquidación de los

cargos 151 a 153/2010. A fs. 51 luce Nota N° 133/13 (DV GRIM) de fecha 02/07/13. A fs. 52/54 lucen los comprobantes de recepción de las garantías. A fs. 55/57 lucen las Notas N° 496/2014 (SE ADEZ), 1034/2014 (DV GRIM) y 279/2015 (SE REEZ). A fs. 58/60 lucen constancias SIM de las garantías constituidas. A fs. 61/62 lucen las Notas N° 1068/2015 y 345/2017. A fs. 63/68 lucen los comprobantes de pago de las liquidaciones manuales 17073LMAN2883161 (garantía 14073007175R), 17073LMAN288336V (garantía 14073007176S) y 17073LMAN288337W (garantía 14073007177T). A fs. 70 luce providencia de fecha 30/11/17 mediante la cual se tiene por deducida la impugnación. A fs. 71/74 lucen las Notas N° 20/2018, 91/2018, 545/2018 y copia autenticada de la Nota N° 128/2017. Finalmente a fs. 76/79 luce la resolución N° 8662/18 aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad efectuado por la actora en su recurso de apelación.

Que la actora considera que la resolución apelada en autos resulta nula, en tanto entiende que los cargos fueron dictados al margen del principio del debido proceso adjetivo, al no haberse admitido la producción de prueba alguna y por haberse omitido el procedimiento de consulta previsto en las normas del Mercosur. Asimismo, considera que la resolución carece de motivación y causa.

Que por su parte, el representante del fisco alega que no debe declararse la nulidad por la nulidad misma. Argumenta que los actos emitidos por la aduana resultan válidos por cuanto contienen los requisitos esenciales de competencia, causa, objeto, procedimiento, finalidad y motivación establecidos por la Ley de Procedimientos Administrativos. Asimismo considera que para que haya motivo suficiente de nulidad, debería haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido, lo cual contrarresta argumentando que en el caso se cumplieron todas y cada una de las etapas procesales pertinentes hasta el dictado de la resolución aduanera.

Que, cabe señalar, que en relación a la nulidad esgrimida por la recurrente respecto a la falta de producción de la prueba y a la omisión del procedimiento de consulta, resulta inadmisible dicho planteo entendiendo que cualquier menoscabo al derecho de defensa pudo haber sido subsanado en esta instancia recursiva ulterior. Resulta así aplicable la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros fallos: 205:549 y 267:393).

Que, asimismo, también resulta aplicable la doctrina de la Corte Suprema en relación a que la tacha de arbitrariedad no es aplicable a una resolución o sentencia fundada, cualquiera fuera su acierto o error (Fallos, 243:560; 246:266; 248:584; 249:648), excepto ciertos supuestos que no se dan en la especie como v.gr., la contradicción entre considerandos y parte dispositiva (cfr., entre otros, “Scicolone, Manuel S. c/Prantera, Omar Alberto y otros”, del 26/11/91).

Que, por lo demás, siendo la decisión aduanera suficientemente fundada (entre otros, Fallos, 251:39) y teniendo la posibilidad la recurrente de defenderse ante esta instancia, no corresponde hacer lugar a los agravios tratados en este punto. En consecuencia, se rechaza el planteo de nulidad efectuado por la actora.

VI.- Que mediante los despachos de importación Nros. 07 073 IC04 005857 F (oficialización: 10/01/2007), 06 073 IC05 005420 Y (oficialización: 07/09/2006) y 05 073 IC04 139933 G (oficialización: 24/10/2005), la firma AVERY DENNISON DE ARGENTINA S.A., recurrente en estos autos, importó a consumo mercaderías originarias y procedentes de Brasil (vendidas por AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA), las cuales declaró

bajo la PA 3919.10.00.200X, cuya descripción reza *"De polipropileno -en rollos de anchura inferior o igual a 20cm PLACAS, LÁMINAS, HOJAS, CINTAS, TIRAS Y DEMÁS FORMAS PLANAS, AUTOADHESIVAS, DE PLASTICO, INCLUSO EN ROLLOS"*.

Que, con motivo de la fiscalización efectuada por el servicio aduanero en relación a los DI aquí involucrados, e invocando la Resolución N° 53/08 emitida por la Secretaría de Industria, Comercio y de la PyME, se determinó que los productos exportados a nuestro país por la firma AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA. no cumplían con el régimen de origen del Mercosur. En consecuencia, y por aplicación de lo dispuesto en la Instrucción General N° 2/2009 (SDG CAD), el servicio aduanero formuló a la aquí recurrente los cargos 151, 152 y 153/2010 en relación a los DI N° 06 073 IC05 005420 Y, 07 073 IC04 005857 F y 05 073 IC04 139933 G, respectivamente, determinando que *"… el Certificado de Origen no es de aplicación, por lo que no queda acreditado el origen de la mercadería y debe considerarse a la misma como de Origen Extrazona …"*. (ver Nota N° 197/10 (RAMO 3) obrante a fs. 14 de las act. adm.)

VII.- Que previo a analizar si la resolución aduanera apelada resulta ajustada a derecho, resulta primordial realizar una distinción respecto de los despachos de importación aquí involucrados. Ello en cuanto el servicio aduanero, si bien fundamenta –como se vio en el apartado precedente- la formulación de los tres cargos en la inaplicabilidad del certificado de origen (basándose en los preceptos de la Resolución N° 53/08 y la Instrucción General N° 2/2009), en rigor de verdad, sólo se constata la presentación de un solo certificado de origen vinculado a una sola de las operaciones de autos. De este modo, se debe analizar entonces por un lado, la situación de los DI N° 06 073 IC05 005420 Y y 07 073 IC04 005857 F respecto de los cuales, y según surge de las actuaciones administrativas, no se cuenta con los certificados de origen respectivos; y, por el otro, la del DI N° 05 073 IC04 139933 G, que sí cuenta con el certificado de origen, el cual luce agregado en la carpeta original del referido despacho a fs. 13 de las actuaciones administrativas.

VIII.- Que de la compulsa de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13805-122-2010, se verifica lo siguiente:

1) En cuanto a la **Destinación Nº 06 073 IC05 005420 Y**, respecto de la cual el servicio aduanero formuló el Cargo Nº 151/2010, la firma AVERY DENNISON DE ARGENTINA S.R.L. declaró en el campo *"a) Opciones / b) Ventajas"* el código *"a) 1CERTORIGMERTEX=NO"*, y garantizando los importes correspondientes a derechos de importación, tasa de estadística, IVA, IVA adicional y Ganancias con el código FCEO indicativo de la FALTA CERTIFICADO DE ORIGEN MERCOSUR; como así también garantizó el concepto de multa automática por la falta de documentación complementaria, bajo el código (MUAU). La garantía constituida se identifica bajo el N° 14 073 007175 R por la suma de U$S 3.892,50 y fue pagada conforme el comprobante de pago de la liquidación manual N° 17073LMAN288316T (ver sobre contenedor del DI referido, obrante a fs. 5 de las act. adm., fs. 58 y fs. 63 de las act. adm.)

2) En relación a la **Destinación Nº 07 073 IC04 005857 F**, respecto de la cual el servicio aduanero formuló el Cargo Nº 152/2010, la firma AVERY DENNISON DE ARGENTINA S.R.L. declaró en el campo *"a) Opciones / b) Ventajas"* el código *"a) 1CERTORIGMERTEX=NO"*, y garantizando los importes correspondientes a derechos de importación, tasa de estadística, IVA, IVA adicional y Ganancias con el código FCEO indicativo de la FALTA CERTIFICADO DE ORIGEN MERCOSUR; como así también garantizó el concepto de multa automática por la falta de documentación complementaria, bajo el código (MUAU). La garantía constituida se identifica bajo el N° 14 073 007176 S por la suma de U$S 1.426,25 y fue pagada conforme el comprobante de pago de la liquidación manual N° 17073LMAN288336V (ver sobre contenedor del DI referido, obrante a fs. 9 de las act. adm., fs. 59 y fs. 65 de las act. adm.)

Que, resulta evidente que respecto de los despachos de importación mencionados *supra* no se han presentado los certificados de origen que acrediten el origen brasilero de las mercaderías importadas a los fines de acceder al tratamiento arancelario preferencial que prevé el ACE 18.

Es claro que el certificado de origen (reglado en los respectivos Acuerdos Internacionales) es el documento necesario e imprescindible para acreditar el origen zonal de la mercadería, origen del que deriva el tratamiento preferencial, y por ende dicho certificado debe reunir todos los requisitos sustanciales exigidos por el respectivo Acuerdo y su reglamentación, fundamentalmente en cuanto tales disposiciones y/o requisitos se refieren, además directa o indirectamente, a la propia validez del certificado.

Que, en consecuencia, y atento la falta de presentación del certificado de origen respectivo, corresponde confirmar los cargos N° 151 y 152/2010 formulados en concepto de diferencia de tributos, en tanto no ha quedado acreditado el origen intrazona de la mercadería importada mediante los DI N° 06 073 IC05 005420 Y y 07 073 IC04 005857 F.

IX.- Que respecto a la **Destinación Nº 05 073 IC04 139933 G**, por la cual el servicio aduanero formuló el Cargo Nº 153/2010, la firma AVERY DENNISON DE ARGENTINA S.A. sí acompañó el certificado de origen respectivo, conforme surge de lo declarado en el cuerpo del despacho en el campo *"VALOR MERCADERÍA"* bajo el rubro *"Documentos a Presentar CERTORIGMERCOSUR = 01-05-18-03508"*, como así también se observa el original del referido certificado dentro del sobre contenedor de la destinación en trato. (ver fs. 13 de las act. adm.)

Que el Certificado de Origen Nº 01-05-18-03508 fue emitido por la FIESP en los términos del *"VIII Protocolo Adicional – Anexo I- Capitulo III -Artigo 3° - Inc C 1° parte, 1° paragrafo"*, suscripto por el funcionario *"ÁLVARO MANQUETE JUNIOR"* el día 05/10/2005, a la vez que en el mismo se alude al código de producto indicado en el DI y en la FC (S5RB0254), el número de FC (STD 868/05-A) y la cantidad, descripción y valor FOB de la mercadería.

Que tal como se dejara sentado en el considerando VI, el servicio aduanero fundamentó la formulación de los cargos en la Resolución N° 53/08 emitida por la Secretaría de Industria, Comercio y de la PyME y en la Instrucción General N° 2/2009 (SDG CAD).

Que mediante la Resolución SICyPyME Nº 53/2008 se determinó que *"… las mercaderías clasificadas en la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 3919.10.00, exportadas por la firma AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA. de la REPUBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL, no cumplen con las condiciones para ser consideradas originarias en los términos de lo dispuesto por el Régimen de Origen MERCOSUR."* (art. 1°), y que la DGA *"… suspenderá el tratamiento arancelario preferencial establecido en los términos previstos en el ACUERDO DE COMPLEMENTACION ECONOMICA Nº 18 (ACE 18) para los productos indicados en el Artículo 1º de la presente resolución exportados por la firma AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA. de la REPUBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL."* (art. 2°). De esta manera, fue suspendido el tratamiento arancelario preferencial y se aplicó el tratamiento arancelario extrazona a los despachos oficializados en el transcurso de la investigación, es decir entre el 20/11/2007 y el 20/03/2008 -fecha de entrada en vigencia de la resolución- período dentro del cual se formularon los cargos a los despachos allí comprendidos.

La Resolución aludida tuvo como antecedente la presentación por parte de la firma AVERY DENNISON DE ARGENTINA S.A. de 3 certificados de origen emitidos por FEDERA**Ç**AO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE SAO PAULO (FIESP), que amparaban la importación de mercadería ubicada en la posición SIM

3919.10.00.200X, cuyo exportador era la firma AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA. En ocasión de verificar la documentación, las autoridades aduaneras manifestaron dudas respecto de la autenticidad de las firmas obrantes en el campo Nº 16 de dichos certificados de origen, por cuanto se trataba de la misma funcionaria, pero las firmas presentaban discrepancias entre sí.

Por tal motivo, la autoridades aduaneras de nuestro país decidieron accionar el procedimiento de Verificación y Control establecido en el capítulo VI del CUADRAGESIMO CUARTO PROTOCOLO ADICIONAL al ACE Nº 18 y requirieron al Departamento de Negociaciones Internacionales de la República Federativa de Brasil, en su carácter de autoridad responsable de verificación y control de origen en el país de exportación, que informe sobre la autenticidad y veracidad de los certificados en cuestión. Las autoridades brasileñas confirmaron la autenticidad y veracidad de un solo certificado de origen y señalaron, respecto de los dos restantes, que las firmas en ellos obrantes no correspondían con la firma de la funcionaria habilitada.

En este contexto, se inició una investigación sobre el carácter originario de las mercaderías involucradas y se notificó a ambas firmas.

Que el art. 27 del Anexo del 44º PROTOCOLO al ACE Nº 18, establece que *"En los casos en que la información o documentación requerida a la autoridad competente del Estado Parte exportador no fuera suministrada en el plazo estipulado, o si la respuesta no contuviera informaciones o documentación suficientes para determinar la autenticidad o veracidad del certificado de origen cuestionado, o aún, si no hubiera conformidad para la realización de la visita por parte de los productores, la autoridad competente del Estado Parte importador podrá considerar que las mercaderías bajo investigación no cumplen los requisitos de origen pudiendo, en consecuencia, denegar el tratamiento arancelario preferencial a las mercaderías a que hace referencia el certificado de origen objeto de la investigación iniciada en los términos del Artículo 21, dando por concluida la misma."*

En efecto, en virtud de la Resolución SICyPyME Nº 53/2008 ya referida, se dispuso que *"... habiendo transcurrido más de TRES (3) meses (...) sin que las autoridades brasileñas hayan dado respuesta a los requerimientos efectuados, corresponde considerar que las mercaderías bajo investigación no cumplen con las condiciones para ser consideradas originarias ..."*

Por su parte, mediante la Instrucción General Nº 2/2009 (SDG CAD) se consideró que *"… cuando se produzca el cierre o finalización de una investigación de origen y el resultado de la misma sea que las mercaderías importadas no cumplen con las condiciones para ser consideradas originarias en los términos del Acuerdo de que se trate, la División Ordenamiento y Seguimiento de Convenios informará la procedencia de la ejecución de las garantías y/o la formulación de cargos. …"*. Y, en tal sentido, estipula que *"a) Deberán formularse los cargos correspondientes por diferencia de tributos no sólo a las destinaciones objeto de investigación de origen para las que se determinó la condición de mercadería no originaria, sino también a las destinaciones correspondientes a periodos que no fueron objeto de análisis por la autoridad responsable y aún respecto de aquellas destinaciones que no fueron motivo de estudio, en la medida que no hubiere operado la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, respecto de dichas operaciones. …"*.

Con posterioridad, la Secretaría de Industria y Comercio dictó la Resolución N° 497/2011 mediante la cual consideró que los distintos elementos y antecedentes relacionados con la investigación que se venía desarrollando *"… permiten determinar que las cintas autoadhesivas en cuestión actualmente reúnen las condiciones para ser consideradas originarias de la REPÚBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL en los términos de lo establecido en el Régimen de Origen del Mercosur…"*. En virtud de ello, la Resolución bajo análisis resolvió dejar sin efecto la

Resolución Nº 53/08, otorgar tratamiento arancelario preferencial en los términos del ACE 18 a las importaciones de las mercaderías en cuestión en las que conste como exportador AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA., aunque estableció que sus disposiciones no tienen efecto retroactivo ni correctivo respecto de la Res. N° 53/08.

Que sentado lo antes expuesto, tenemos que la Instrucción General Nº 2/2009 extendió los alcances de lo dispuesto por la Resolución Nº 53/2008 e instruyó, tal como fue señalado precedentemente, la formulación de cargos respecto de las destinaciones que amparaban la mercadería objeto de investigación a los períodos que no fueron objeto de análisis. Asimismo, respecto de aquellas destinaciones que no fueron motivo de estudio estableció, como límite temporal de la formulación de cargos, la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos.

Que, de este modo, la Resolución Nº 53/2008 estableció que debía aplicarse el régimen tributario de extrazona a los despachos de importación oficializados en el transcurso de la investigación comentada en el considerando precedente, concretamente entre el día 20/11/2007 y la fecha de entrada en vigencia de la mencionada resolución, es decir el 20/03/2008.

En este sentido, se observa que las operaciones de autos fueron efectuadas con anterioridad al período previsto en la resolución citada, en tanto las mismas fueron oficializadas con fecha 24/10/2005, 07/09/2006 y 10/01/2007.

Que, como ya se dijo, el análisis se circunscribe necesariamente a la operación registrada con el DI Nº 05 073 IC04 139933 G (oficializado el 24/10/2005), respecto de la cual sí fue presentado el certificado de origen respectivo (C.O. N° 01-05-18-03508).

Que dicha operación fue documentada por la recurrente en los términos de lo dispuesto en el ACE 18 -tal como se ha consignado en el CO mencionado- que tiene por objeto facilitar la creación de las condiciones necesarias para el establecimiento de un mercado común a constituirse de conformidad con el Tratado de Asunción.
Que el VIII Protocolo Adicional del ACE 18, mencionado en el C.O. bajo análisis, sustituyó el Régimen General de Origen por el "Reglamento de Origen de las mercaderías en el MERCOSUR" en el que se definen las normas de origen MERCOSUR, las disposiciones y las decisiones administrativas a ser aplicadas por los Estados Partes a los efectos de: 1) Calificación y determinación del producto originario; 2) Emisión de los certificados de origen; y 3) Sanciones por adulteración o falsificación de los certificados de origen o por no cumplimiento de los procesos de verificación y control y que posteriormente fue derogado por el Cuadragésimo Cuarto Protocolo Adicional.
Que en el Art. 3° del CAPÍTULO III Régimen General de Origen del *"Reglamento de Origen de las mercaderías en el MERCOSUR"*, que es el mencionado en el CO de autos, se establece que serán considerados originarios: *"...c) Los productos en cuya elaboración se utilicen materiales no originarios de los Estados Partes, cuando resulten de un proceso de transformación, realizado en su territorio, que les confiera una nueva individualidad, caracterizada por el hecho de estar clasificados en la Nomenclatura Común del MERCOSUR en posición diferente a los mencionados materiales, excepto en los casos en que la Comisión de Comercio del MERCOSUR se considere necesario el criterio de salto de posición arancelaria más valor agregado del 60%..."*.
Que el Art. 10° dispone que para que las mercaderías originarias se beneficien de los tratamientos preferenciales, las mismas deberán haber sido expedidas directamente del Estado Parte exportador al Estado Parte importador y deberán estar amparadas por el certificado de origen pertinente. En el Art. 11 se establece que: *"La emisión de los certificados de origen estará a cargo de reparticiones oficiales, a ser nominadas por los Estados Partes, las cuales podrán delegar la emisión de los certificados de origen en otros organismos públicos o entidades de clase de nivel superior, que actúen en jurisdicción nacional, estadual o provincial. Una repartición oficial en cada Estado Parte será responsable por el control de la emisión de los certificados de origen..."*.
Que el Art. 14° del CAPÍTULO V Declaración, Certificación y Comprobación de Origen del "Reglamento de

Origen de las mercaderías en el MERCOSUR" establece que: *"El certificado de origen es el documento que permite la comprobación del origen de las mercaderías, debiendo acompañar a las mismas en todos los casos sujetos a la aplicación de normas de origen, de acuerdo con el artículo 2º del presente Régimen, salvo en los casos previstos en el artículo 4º. Tal certificado deberá satisfacer los siguientes requisitos: Ser emitido por entidades certificantes habilitadas; Identificar las mercaderías a que se refiere; Indicar inequívocamente, que la mercadería a la que se refiere es originaria del Estado Parte de que se trate en los términos y disposiciones del presente Reglamento"* y en los Arts 16 y 17 -éste último sustituido por el art. 5° del XXIV Protocolo Adicional del ACE 18- se establece que *"Los certificados de origen tendrán un plazo de validez de 180 (ciento ochenta) días y deberán ser emitidos exclusivamente en formulario anexo, que carecerá de validez si no estuviera debidamente cumplimentado en todos sus campos...."* y *"...deberán ser emitidos a partir de la fecha de la emisión de la factura comercial correspondiente, o durante los sesenta (60) días consecutivos"*.

Que teniendo en consideración lo expuesto, y del análisis de la documentación glosada al DI Nº 05 073 IC04 139933 G, surge que el CO acompañado ha sido instrumentado en los términos del Protocolo VIII detallado precedentemente. Ello, dado que ha sido confeccionado en el Formulario pertinente y ha sido emitido dentro del plazo de validez normado.

Que no obra ninguna constancia en autos ni en las actuaciones administrativas que originaron la cuestión, que el servicio aduanero hubiera realizado ningún tipo de análisis del certificado de origen agregado a la carpeta del despacho bajo análisis, sino que de los informes emitidos en las actuaciones administrativas, así como de la resolución recurrida resulta que sólo se ha limitado a aplicar en forma retroactiva lo establecido en la Resolución N° 53/2008, con fundamento en la IG N° 2/2009, en las que no se hace mención alguna a la destinación de autos.

Que resulta de aplicación aquí lo resuelto por este Tribunal en una causa de igual carátula a la presente, en donde citando el art. 18° del CAPÍTULO VI del "Reglamento de Origen de las mercaderías en el MERCOSUR" se establece que con anterioridad a la formulación del cargo, *"… derivado de la liquidación formulada en aplicación del régimen general (…), debería haber requerido a "...la repartición oficial responsable por la verificación y control de los certificados de origen, informaciones adicionales con la finalidad de dilucidar la cuestión", y no aplicar en forma ampliamente extensiva y retroactiva el criterio tomado en relación a 2 certificados de origen, emitidos tres años después de los involucrados en la causa. …" (Causa: "Avery Dennison de Argentina SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación"; Expte. Nro. 28.329-A, Sent. del 21/03/2018. Y en mismo sentido Causa: "AVERY DENNISON DE ARGENTINA SRL C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS S/ RECURSO DE APELACIÓN",Expte. Nro. 34.000-A, Sent. del 23/11/2022)*. Asimismo, en los certificados observados -que dieran origen a la investigación que culminó con el dictado de la Resolución Nro. 53/2008- se encontraba consignada la firma de otra funcionaria, mientras que en el certificado de origen aquí involucrado, la firma corresponde al funcionario *"Alvaro Manquete Junior"*, por lo que mal puede el servicio aduanero considerar, sin más, la invalidez del mismo sobre la base de una investigación realizada sobre la firma de otra funcionaria habilitada en la que inclusive se determinó la validez y autenticidad de uno de los 3 certificados analizados.

Que por los motivos señalados, se observan en la causa argumentos válidos que permiten concluir que en relación al cargo N° 153/2010 la resolución apelada no se ajusta a derecho. Ello, dado que la Aduana no ha cumplimentado el procedimiento establecido a los fines de verificar la autenticidad del certificado de origen acompañado a la destinación de importación N° 05 073 IC04 139933 G, siendo aquél el documento necesario a los fines de acreditar el origen de la mercadería y por ende la aplicación del régimen preferencial.

En conclusión, el servicio aduanero fundó su decisión en la normativa y antecedentes que, bajo ningún punto de vista, hacen a la legalidad de lo decidido en la resolución apelada en autos. Ello por cuanto el decisorio apelado no se basó en el correspondiente análisis de la validez del Certificado de Origen, documento que en definitiva es el instrumento legal e idóneo para acreditar la procedencia de la mercadería involucrada y su beneficio tributario.

En consecuencia, corresponde dejar sin efecto el cargo Nro. 153/10 formulado en relación al despacho de importación N° 05 073 IC04 139933 G.

X.- Que en consecuencia de todo lo antes expuesto, corresponde confirmar parcialmente la resolución apelada, confirmando por un lado los cargos N° 151 y 152/2010 y, por el otro, revocar el cargo N° 153/2010.

XI.- Que, resulta oportuno hacer referencia a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "*... a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)*".

Que, justamente, sobre esa base, concluye que "*... cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal*".

Que, ello así, resulta evidente que respecto de los cargos N° 151 y 152/2010, cuya confirmación se propugna en la presente, la DGA carece de facultades para exigir los importes correspondientes a IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XII.- Que en relación al agravio referido a los intereses, resulta oportuno señalar que respecto de los cargos N° 151 y 152/10, que por la presente se confirman, la firma solicitó la constitución de sendas garantías mediante depósito de dinero en efectivo a fin de detener el devengamiento de los intereses, de conformidad con lo dispuesto en el art. 796 del C.A. En virtud de ello, el servicio aduanero autorizó la constitución de las garantías y procedió a reliquidar los cargos adicionando los intereses al 05/07/2013 (ver fs. 48 y 49 de las act. adm.). De este modo, y teniendo en cuenta que las respectivas garantías se constituyeron recién con fecha 26/05/2014 (ver fs. 52/53 y 58/59 de las act. adm.), le asiste razón al fisco en cuanto a que las garantías constituidas con depósito de dinero en efectivo no cubren el monto total de los cargos N° 151 y 152/10, debiéndose adicionar a su respecto los intereses devengados entre las fechas antes referidas.

XIII.- Que las costas corresponde imponerlas conforme los respectivos vencimientos. Las mismas se imponen en un 94% a cargo de la actora y en un 6% a cargo del fisco.

Por ello **VOTO POR**:

1. Confirmar parcialmente la Resolución N° 8662/18, dictada en la Actuación N° 13805-122-2010; y, en consecuencia, confirmar por un lado los cargos N° 151 y 152/2010 y, por el otro, revocar el cargo N° 153/2010.

2. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que se imponen en un 94% a cargo de la actora y un 6% a cargo del fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1. Confirmar parcialmente la Resolución N° 8662/18, dictada en la Actuación N° 13805-122-2010; y, en consecuencia, confirmar por un lado los cargos N° 151 y 152/2010 y, por el otro, revocar el cargo N° 153/2010.

2. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que se imponen en un 94% a cargo de la actora y un 6% a cargo del fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.-

Suscriben la presente los Dres. Miguel N. Licht y Horacio J. Segura por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (Art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.03.14 19:27:38 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.03.15 13:05:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.15 13:05:55 -03:00