República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-103148571-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Septiembre de 2025

Referencia: 32.383-A ; KRONEN INTERNACIONAL S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación) y Miguel N. Licht (titular de la vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente **32.383-A** caratulado: **"KRONEN INTERNACIONAL S.A** *c*/ **D.G.A** ***s/*** **Recurso de Apelación",**

La Dra. Claudia C. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 8/14 se presenta la actora mediante apoderado y recurre la resolución DE PRLA Nro. 7005/2012 dictada por el Responsable del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires AFIP-DGA, en la actuación 12196 -1052-2011, por medio de la cual se rechaza la impugnación impetrada y se confirma el cargo N° 366/2011, por el importe de U$S 7.894,82, más intereses. Señala que la documentación presentada en sede aduanera, acredita el origen mejicano de la mercadería y que ello no se encuentra controvertido en lo actuado en sede administrativa. Afirma que garantizó la expedición directa desde el puerto de origen en Méjico hasta el puerto de Buenos Aires, en tanto el transportista hizo escala en Santos (Brasil) para realizar un transbordo por razones justificadas inherentes al transporte, y siendo que dicho país no es signatario del ACE N° 6. Hace referencia a la documentación aportada en sede aduanera, a fin de acreditar la expedición directa de la mercadería documentada en el D.I. 10 001 IC04 209338 N, de conformidad con lo establecido en la Nota Externa 22/09. Sostiene que la falta de visado por el consulado argentino en Brasil del documento expedido por el transportista representa un incumplimiento leve que no puede representar el fundamento del desconocimiento del origen mejicano de las mercaderías, a la vez que insta a que se oficie al transportista a fin de que acompañe la documentación con el correspondiente visado consular. Aduce que el Acuerdo no establece un plazo perentorio para la presentación de los documentos que acreditan la expedición directa y que la reglamentación interna no puede significar una restricción encubierta al comercio. Alude a la doctrina de la CSJN respecto de incumplimientos meramente formales en este tipo de operaciones. Considera que la demora en presentar la documentación ya fue sancionada con la multa automática cuyo pago fue aceptado por el servicio aduanero. Rechaza la aplicación de pretensiones adicionales a la suma liquidada en dólares por considerarla confiscatoria, ilegítima e inconstitucional. Asimismo, considera improcedentes las sumas exigidas en concepto de pagos a cuenta de los impuestos al valor agregado y a las ganancias. Alude a la posibilidad de que las costas sean impuestas en el orden causado. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera, y en consecuencia el cargo impugnado, con costas.

II.- Que a fs. 42/49 se presenta la representante del fisco y contesta el traslado del recurso. En primer lugar, refiere muy brevemente a lo acontecido en sede aduanera y pasa a analizar pormenorizadamente la Nota Externa N° 22/2009. Sostiene que en el caso no se ha acreditado debidamente la expedición directa de la mercadería toda vez que la declaración del transportista no cumpliría con el punto 1.3 de la Nota en cuestión, pues carecería de la legalización consular requerida. Considera inaplicable al caso el precedente jurisprudencial contenido en el fallo de la CSJN "MERCEDES BENZ SACIFIM c/DGA" TF N° 8.010-A y cita jurisprudencia. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, plantea el caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas antecedentes de esta causa (Actuación N° 12196-1052-2011) se inician a fs. 1 con la Nota N° 256/2011 (SE RECR) relativa a la falta de certificado aduanero de procedencia. A fs. 2/4 lucen prints de pantalla de la destinación N° 10 001 IC04 209338 N. A fs. 5/9 obran los prints de pantalla como resultado de la consulta de las garantías N° 10001056770J y 10001057330C. A fs. 10 se agrega copia del ANEXO II de la RG AFIP N° 2793/2010. A fs. 11/12 lucen lo cargos Nros. 366 y 367/2011, por las sumas de U$S 9.363,26 y U$S 773,83, respectivamente. A fs. 14 se notificaron los cargos en fecha 09/05/2011. A fs. 20/27 lucen la nota presentada por HAMBURG SUD, el extracto de manifiesto y copia del Bill of lading (SUDU202973409109). A fs 28/34vta. se presenta con fecha 24/05/11 la impugnación de los cargos por parte de KRONEN INTERNACIONAL SA. A fs. 35 la firma autoriza el débito de su cuenta SIM del importe correspondiente a la multa automática (U$S 773,83). A fs. 36 luce el comprobante de pago de la liquidación manual 11001LMAN222570R por la suma de $ 3162,64 (t.c. 4,0870). A fs. 38/45 se encuentra la presentación efectuada por la firma con fecha 02/08/11 acompañando el original del extracto de manifiesto y los originales de las notas emitidas por HAMBURG SUD de fecha 05/05/11 en relación a varios B/L. A fs. 46, con fecha 25/08/11 se tuvo por deducida la impugnación y se proveyó la prueba. A fs. 49/71vta. la firma acompaña copia de la siguiente documentación: DI N° 10 001 IC04 209338 N, hoja de declaración de valor en aduana, FC N° BLFA 777976, CO N° 223510 687333, FC N° BLFA 778088, CO N° 223510 687753, FC N° BLFA 778025, CO 223510 687328, y del B/L N° SUDU202973409109. A fs. 74/75 se emite la Nota N° 155/12 (DV CUPO) de fecha 10/05/12. A fs. 76 luce la Nota N° 392/2012 (DE TEIM) de fecha 03/07/12. A fs. 78 luce la Nota N° 488/12 (DV CUPO) de fecha 27/08/12. A fs. 80 luce consulta de juicios respecto de la firma involucrada. Finalmente, a fs. 82/83vta. luce la resolución apelada en autos.

IV.- Que esta sala tuvo oportunidad de pronunciarse en la causa 32.307-A "KRONEN INTERNACIONAL S.A" de fecha 29/05/2023 con fundamento en el voto del Dr. Segura, el cual "mutatis mutandis" resulta aplicable a los hechos de estos autos

V.- En este expediente se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA Nro. 7005/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N° 12196-1052-2011, por la que se resolvió, en cuanto aquí interesa, rechazar la impugnación impetrada por KRONEN INTERNACIONAL S.A. y confirmar el Cargo N° 366/11 por el importe de U$S 7.894,82, más intereses.

Que conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante el despacho antes referido la aquí actora documentó la importación a consumo de mercadería clasificada en la P.A. 8418.10.00.100J, originaria y procedente de Méjico. La misma fue objeto de transbordo en el puerto de Santos, Brasil, conforme surge de la copia del conocimiento B/L N° SUDU 202973409109, obrante a fs. 24/25 del expediente administrativo (copia autenticada obrante a fs. 82/83 de autos), consignado en el campo "Documento de Transporte" del D.I. en trato. Al documentar el despacho, la firma garantizó la falta de certificado aduanero de procedencia (FCAP) y el pago de la multa automática (MUAU), conforme surge de la liquidación practicada en el cuerpo del despacho (ver copia del DI aportada por la firma a fs. 49/51 de las actuaciones administrativas y copia autenticada agregada a fs. 65/67 de autos, como respuesta al oficio librado a la DGA).

Que, el servicio aduanero consideró procedente inicialmente la formulación de cargo *"… en concepto de multa automática (MUAU) y falta de certificado aduanero de procedencia (FCAP)…"*, para luego concluir, tras la presentación de documentación por parte de la firma, que la misma *"… no cumple con lo requerido a los fines de acreditar la expedición directa por no dar cumplimiento a lo establecido en el punto 1.3 de la Nota Externa N° 22/2009."* (ver fs. 1 y 78 de las actuaciones administrativas). En consecuencia, formuló -en cuanto aquí interesa- el cargo N° 366/11 en concepto de tributos por la suma de U$S 7.894,82 (ver fs. 11 de las actuaciones administrativas).

Que el informe técnico elaborado por la División Cupos de Origen mediante Nota N° 155/12 alude a los requisitos establecidos en la Nota Externa N° 22/2009 a los fines de acreditar la expedición directa, tales como la constancia expedida por la autoridad aduanera y la declaración jurada del transportista. En cuanto al primero de ellos, específicamente establece, citando la referida Nota Externa, que: *"… Si el país no participante fuera la República Federativa del Brasil se admitirá como constancia el Formulario "Extrato do Manifesto" (correspondiente al trasbordo) emitido por la Receita Federal. Cabe destacar que, de acuerdo a lo informado (…) por la Receita Federal los mencionados formularios no son intervenidos por el personal de los mencionados*

servicios. …". Asimismo, el informe dispone que, de conformidad con los dispuesto en el punto 1.3 de la Nota en comentario, los documentos *"… ´deberán presentarse debidamente legalizados por los consulados de la República Argentina con jurisdicción en el país no participante del acuerdo por el que hubiera transitado la mercadería´, requisito que no se encuentra cumplimentado en las notas de la Empresa Hamburg Sud Brasil LTDA obrantes a fs. 20.".* Por otro lado, el informe destaca lo establecido mediante la Nota N° 743/2010 de la Dirección General de Asuntos Consulares en el sentido de que para los documentos presentados como constancia ("Formulario 7512" y el "Extrato do Manifesto") no les resulta exigible *"… la intervención del servicio aduanero actuante, esta Dirección General entiende que en dichos documentos no se estamparía la Firma y Sello del funcionario aduanero que interviene. En caso de que así lo fuera nuestras Representaciones Consulares se encuentran con un impedimento legal para legalizar los mismos, de acuerdo a lo normado por los Artículos N° 223 y 226 del Decreto N° 8714/63 "Reglamento Consular" y lo reglamentado en la Resolución N° 154/64 ´Normas de Aplicación del Reglamento Consular´ …".* (ver fs. 74/75 de las actuaciones administrativas)

VI.- Que la Nota Externa N° 22/09 a la que alude la Aduana, fue dictada como consecuencia de lo dispuesto por la Resolución N° 252/99 del Comité de Representantes de la ALADI, aplicable en la especie en cuanto regula el régimen de origen para los países participantes de la Asociación. De conformidad con lo dispuesto en el art. 4° de dicha resolución, para que las mercancías originarias se beneficien de los tratamientos preferenciales, éstas deben haber sido *expedidas directamente* del país exportador al país importador y enumera los supuestos que deben cumplirse para que se considere que hay expedición directa.

Que en virtud de la citada norma de la ALADI, la Nota Externa N° 22/2009 regula en su artículo 1.1 la documentación requerida en las destinaciones de importación para aquellos casos donde sea necesario acreditar la expedición directa, esto es: *"a) Constancia por parte de la Autoridad Aduanera del país no participante del acuerdo que indique que la mercadería se transportó en tránsito por su territorio con o sin transbordo o almacenamiento temporal, con firma y sello del funcionario interviniente. (…) b) Declaración jurada del Transportista indicando que el tránsito está justificado por razones geográficas o por consideraciones relativas a requerimientos del transporte y que la mercadería no está destinada al comercio, uso o empleo en el país de tránsito; de acuerdo a lo establecido por el artículo 4°, inciso b) de la Resolución N° 252/99 del Comité de Representantes de la ALADI. …".*

Que, específicamente, y en cuanto resulta aplicable al caso de autos, el inciso a) del artículo 1.1 antes referido, también establece que *"… Si el país no participante fuera la República Federativa del Brasil se admitirá como constancia el Formulario "Extrato do Manifesto" (correspondiente al trasbordo) emitido por la Receita Federal. Cabe destacar que, de acuerdo a lo informado (…) por la Receita Federal los mencionados formularios no son intervenidos por el personal de los mencionados servicios. …"*.

Que, a su vez, el art. 1.3 de la Nota bajo a análisis, establece que *"Los documentos mencionados en los puntos 1.1 y 1.2 deberán presentarse debidamente legalizados por los consulados de la República Argentina con jurisdicción en el país no participante del acuerdo por el que hubiere transitado la mercadería. …"*.

VII.- Que a fin de analizar el cumplimiento de lo dispuesto por la Nota Externa N° 22/2009, corresponde evaluar en primer lugar si la documentación a la que se hace referencia en el punto 1.1, es decir la constancia emitida por la autoridad aduanera del país no participante del Acuerdo (inciso a) y la Declaración Jurada del transportista (inciso b), cumplen en el caso con los requisitos exigidos por la normativa vigente al momento de la operación de autos.

VIII.- Que a fs. 38/41 de las actuaciones administrativas, la firma KRONEN INTERNACIONAL S.A. acompañó con fecha 2/08/2011 el original del EXTRATO DO MANIFESTO N° 1510B02118900 emitido por la Receita Federal el 11/05/2011, debidamente legalizado por el consulado argentino en San Pablo, Brasil en fecha 31/05/2011. En dicho documento se hace referencia a diversos conocimientos de embarque, entre los que se encuentra el N° SUDU202973409109, correspondiente a la operación de autos. Al respecto, considero oportuno recordar aquí que, a los fines del cumplimiento del requisito contenido en el inciso a) del artículo 1.1 de la Nota Externa 22/2009, y siendo que en el caso el trasbordo fue hecho en Brasil, resulta válido como constancia el EXTRATO DO MANIFESTO.

Que, por su parte, la firma involucrada también acompañó con fecha 2/08/2011 la declaración jurada original emitida por el ATA de fecha 5/05/2011 de la cual surge que *"… la mercadería amparada por SUDU202973409109 de la referencia, ha ido tomada por HAMBURG SÜD el 6 de octubre de 2010 en el puerto de VERACRUZ ubicado en MEXICO, con destino final a la firma KRONEN INTERNATIONAL SA (…) ubicada en la Provincia de Buenos Aires, República Argentina. Dicha carga ha sido transportada en tránsito por vía acuática, desde VERACRUZ, hasta SANTOS, BRASIL en el buque CAP SAN MARCO 078S, donde HAMBURG SÜD la ha tomado para ser embarcada nuevamente por vía acuática en el buque CAP MORETON 009S a su*

destino final en BUENOS AIRES, ubicado en la República Argentina.

El tránsito por SANTOS, BRASIL ha sido efectuado por razones geográficas, de seguridad y por razones relativas a requerimientos de transporte, de conformidad a lo dispuesto en el art.4° inciso b) de la Res. ALADI CR 252/99.

Ello así por cuanto el buque CAP SAN MARCO 078S no realiza escala en el puerto de Buenos Aires, por lo tanto la carga debió trasbordar en el puerto de Santos, Brasil, donde hay conexiones con buques que sí realizan escala en el puerto de Buenos Aires como lo hizo el buque CAP MORETON 009S.

Dejamos constancia que durante su transporte y depósito, las mercaderías no sufrieron ninguna operación distinta a la carga y descarga o manipuleo para mantenerlas en buenas condiciones o asegurar su conservación.

…"

Que en cuanto a este documento obrante a fs. 39 de las actuaciones administrativas, si bien su contenido se ajusta a lo exigido por el inciso b) del punto 1.1 de la Nota Externa 22/09, el mismo carece de la legalización consular que exigía al momento de la operación de autos el punto 1.3 de la Nota Externa 22/09. No obstante, ante esta instancia, con fecha 10/12/2012 la firma aportó una copia de la declaración jurada del transportista certificado por escribano (Colegio Notarial de Brasil) y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores de San Pablo, Brasil en fecha 31/10/2012 (ver fs. 17 de autos). En base al Acuerdo de simplificación de legalizaciones en documentos públicos suscripto entre Argentina y Brasil con fecha 16/10/2003, se ha acordado eximir de toda forma de intervención consular a la legalización de documentos públicos, estableciéndose expresamente que el mismo se aplicará a los documentos públicos expedidos en el territorio de uno de los dos países, que deban ser presentados en el territorio del otro, o ante sus agentes diplomáticos o consulares, aun cuando dichos agentes ejerzan sus funciones en el territorio de un país que no sea parte en el Acuerdo. Asimismo, establece que serán considerados documentos públicos *"a) Los documentos administrativos emitidos por un funcionario público en ejercicio de sus funciones; b) Las escrituras públicas y actos notariales; c) Las certificaciones oficiales de firma o de fecha que figuren en documentos privados. 2. Las partes eximirán de toda forma de intervención consular a la legalización de los documentos contemplados en el presente Acuerdo. …"*.

Que, de este modo tenemos aquí que fueron presentados tanto la constancia expedida por la autoridad aduanera como la declaración jurada por parte del transportista en cumplimiento de los incisos a y b, respectivamente, del artículo 1.1 de la Nota Externa 22/2009. Como se dijo con anterioridad, en el caso del primero de los documentos ("Extrato do manifesto") el mismo está expresamente admitido por la Nota como documento válido para acreditar la expedición directa cuando el trasbordo se produjo en Brasil. Por su parte, la declaración jurada efectuada por HAMBURG SÜD, obrante a fs. 17 de autos, da cuenta de que el tránsito estuvo justificado y que la mercadería no fue destinada al comercio, uso o empleo en el país de tránsito.

Que en cuanto a la exigencia impuesta en el artículo 1.3 de la Nota, el "Extrato do manifesto" cuenta con el visado consular respectivo y la declaración jurada del transportista fue debidamente certificada por escribano público, a la vez que fue legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Brasil (ERESP), de conformidad con lo establecido en el antes citado Acuerdo Brasil-Argentina sobre simplificación de legalización de documentos públicos.

Que, sentado ello, cobra especial relevancia el resultado de la prueba informativa ordenada ante esta instancia consistente en el oficio dirigido a la DGA. Como parte de su respuesta, la Aduana expresamente informa que: *"…*

a) El "Extrato do Manifesto" es un formulario emitido por la Receita Federal de la República Federativa de Brasil que no lleva intervención de ningún funcionario aduanero y este documento está expresamente admitido como Constancia aduanera en el punto 1.1 a) de la Nota Externa N° 22/2009. b) La carta del transportista (…) justificando el tránsito por un tercer país, se encuentra legalizada mediante un sello que indica que dicha legalización fue hecha en base al "Acuerdo Bilateral sobre simplificación de Legalización de Documentos Públicos acordados entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil. Cabe aclarar que el mencionado Acuerdo bilateral le reconoce el carácter de documentos públicos a: 1. Los documentos administrativos emitidos por un funcionario público en ejercicio de sus funciones 2. Las escrituras públicas y actas notariales 3. Las certificaciones oficiales de firma o de fecha que figuren en documentos privados. Y en el presente caso, la carta del transportista sub examine posee la intervención de un notario público, por consiguiente, es válida dicha legalización, y cumple con los requisitos establecidos en la Nota Externa N° 22/2009 (SDG CAD).". (ver fs. 17/23 de autos)

IX.- Que, a mayor abundamiento y en relación a los requisitos establecidos en la Nota Externa N° 22/2009, cabe señalar que a

partir de la entrada en vigencia de la Instrucción General N° 2/2016 (la cual derogó a la Nota Externa N° 22/2009) sólo se hace referencia a la legalización consular de la constancia emitida por la autoridad aduanera del país no participante, pero ya no respecto de la declaración del transportista. De este modo, y más allá de la conclusión a la que se arriba en el considerando precedente al respecto, *"… cabe estar a la modificación introducida a la Nota Externa n° 22/09, mediante el dictado de la Instrucción General n° 2/2016, por la que se ha dejado sin efecto el requisito de la intervención consular de la declaración del transportista. En efecto, la I.G. n° 2/2016 resulta aplicable al caso de autos por cuanto así se dispone en su punto ´III.- PAUTAS PROCEDIMENTALES Para acreditar el requisito de expedición directa objeto de esta Instrucción General, inclusive para aquellas operaciones que se encuentren pendientes de resolución, deberá aplicarse el procedimiento previsto en la presente´. …".* ("BAVOSI S.A. c/D.G.A. s/Recurso de Apelación" Causa TFN N° 35.307-A, Sala F, Vocalía 18 -Vocal Subrogante Dr. Horacio Segura-, Sent. 04/09/2019").

X.-Que, en virtud de todo lo antes expuesto, considero que la documentación analizada en autos resulta válida para acreditar la expedición directa desde el puerto de Veracruz, Méjico con destino final al puerto de Buenos Aires de la mercadería importada mediante el DI N° 10 001 IC04 209338 N, que ingresó a nuestro territorio aduanero previo tránsito por Brasil.

XI.- Que, en consecuencia, por los fundamentos analizados en los considerandos precedentes, corresponde aplicar a la mercadería involucrada en autos el beneficio del tratamiento arancelario preferencial y dejar sin efecto el cargo formulado en concepto de diferencia de tributos.

Por ello, VOTO por:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA Nro. 7005/2012, dictada en la Actuación N° 12196-1052-2011 y, en consecuencia, dejar sin efecto el Cargo N° 366/11.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución DE PRLA Nro. 7005/2012, dictada en la Actuación N° 12196-1052-2011 y, en consecuencia, dejar sin efecto el Cargo N° 366/11.

2.- Costas al fisco.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.13 08:59:37 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.09.16 13:48:20 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.16 17:12:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.16 17:12:50 -03:00