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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-114646722-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Octubre de 2025

Referencia: Sentencia;37.208-A;CELULOSA ARGENTINA S A; 37.257-A; MARIO HECTOR MARCUCCI GUMA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Señores vocales miembros de la Sala "G" Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel Nathan Licht y la Dra Claudia Beatriz Sarquis a fin de resolver en los autos caratulados: **"CELULOSA ARGENTINA S.A c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. Nº 37.208-A. y (su acumulado) "MARIO HECTOR MARCUCCI GUMA, (despachante de aduana) c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación" Expte.: 37.257-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 629/2016 (AD SALO), dictada en la actuación SIGEA 12558-69-2009 mediante la cual se condenó a firma importadora CELULOSA ARGENTINA S.A. y al despachante de aduanas, MARIO HECTOR MARCUCCI GUMA al pago de una multa de $ 17.511,15.-, por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A., e íntima al pago de tributos que gravan la importación para consumo por la mercadería en cuestión por la suma de U$S 5.546,77, con más intereses del art. 794 del C.A.

II. Fundamentos de la apelación:

***La coactora importadora CELULOSA ARGENTINA S.A..:** A fs. 12/16vta. se presenta por medio de apoderado e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Manifiesta que la importadora presento ante el servicio aduanero la destinación de importación Nº 08 057 IC05 000060N siendo las mercaderías SOPLADORES DE HOLLIN, 2 unidades, documentada bajo la P.A. 8404.10.10.000U, mercaderías intrazona, procedentes de Brasil y acompañando el certificado de origen Mercosur 233/08. Sin embargo, el servicio aduanero señala que en el certificado de origen acompañado no se encuentran certificadas las Normas de Origen a efectos de poder beneficiarse con el régimen tributario intrazona. Entiende que la infracción al art. 954 inc. a) del C.A no se encuentra

configurada. Cita normativa y jurisprudencia. Manifiesta que resulta improcedente la exigencia tributaria, dado que la mercadería es originaria de Brasil tal como surge del certificado que la ampara. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

***El coactor MARIO HECTOR MARCUCCI GUMA, despachante de aduanas:** A fs. 31/38vta., se presenta por medio de sus apoderados e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Cita Art. 36 y 908 del C.A. Manifiesta que el despachante actuó en el marco del mandato otorgado por la importadora por lo que corresponde liberarlo de responsabilidad. Cita jurisprudencia. Manifiesta que la importadora presento ante el servicio aduanero la destinación de importación Nº 08 057 IC05 000060N siendo las mercaderías SOPLADORES DE HOLLIN, 2 unidades, documentada bajo la P.A. 8404.10.10.000U, mercaderías intrazona, procedentes de Brasil y acompañando el certificado de origen Mercosur 233/08. Entiende que la infracción al art. 954 inc. a) del C.A no se encuentra configurada. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III. Contestación del traslado: A fs. 71/77, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de expreso reconocimiento o surjan de los antecedentes administrativos relativos a la causa. Se refiere al aspecto infraccional del art. 954 del C.A., argumenta que se incurrieron en la conducta tipificada en el apartado 1º inc. a) del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Explica, que en casos como el de autos el bien jurídicamente protegido es la veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Cita jurisprudencia y doctrina. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, con costas.

IV. Que las Actuaciones SIGEA N° 12558-69-2009 se inician a fs. 1 con la solicitud de despachos de importación a efectos de su fiscalización, de fecha 23/03/09. A fs. 3 obra el despacho orignal de importación Nº 08 057 IC05 000060N con su documentación complementaria y el cerificado de origen 0233/08. A fs. 4 obra la orden de intervención 09052OE23001037W, de fecha 06/04/09, sobre la fiscalización de las destinaciones de importación documentadas bajo el régimen de bienes de uso. A fs. 5/8 obra la Nota 171/2009 (SE FERO) de fecha 19/05/09, de la que surge, el servicio aduanero detectó una declaración inexacta para las mercaderías documentadas por la firma recurrente, toda vez que en el certificado de origen se consignó en el campo 13 NORMAS DE ORIGEN “XLIV Protocolo Adicional-Capitulo III- articulo 3º- Inciso A” al que no corresponden a esas mercaderías, ya que esa norma de origen responde a productos del reino vegetal y animal, resultado el certificado acompañado inaplicable para otorgar la preferencia arancelaria pactada en el Acuerdo ACE Nº 18. A fs. 9/13 obran impresiones de pantalla con información de la mercadería. A fs. 14 obra copia del certificado de origen 0233/08. A fs. 16 obra acta de denuncia de fecha 20/05/09. A fs. 17 obra la orden de intervención 09052OE23001037W. A fs. 19 obra la Nota Nº 219/09 (DV ICRO) la cual remite los actuados a la División de Fiscalización y Valoración. A fs. 20/22 obra la resolución 1169/2012 (AD SALO) por la que se resuelve instruir sumario por Declaración Inexacta conforme al Art. 954 inc. a) CA y se corre vista (notificada a fs. 29/30 con fecha 19/12/2012 a despachante y al importador). A fs. 23/28 obran impresiones de pantalla. A fs. 31/34 se presenta apoderado de la importadora y contesta vista. A fs. 41/48vta. se presentan apoderados del

despachante y contesta vista. A fs. 53y 56 se los tiene por presentados. A fs. 57/66 obran cedulas de notificación e impresiones. A fs. 67/68 obra recurso de revocatoria contra la denegatoria de la prueba. A fs. 69/70 obra el dictamen 327/2014 de fecha 05/11/2014. A fs. 71 obra la resolución 752/2014 la cual rechaza el recurso de revocatoria (notificada a fs. 75 la importadora – fecha 01/12/2014y a fs 77 el despachante con fecha 27/11/2014). A fs. 87 la importadora constituye nuevo domicilio y solicita pronto despacho. A fs. 88/89 obra el dictamen 282/2016 de fecha 8/06/2016. A fs. 90/98 obra la Resolución Nº 629/2016 (notificada a fs. 99/106 a la importadora y el despachante- con fecha 08/08/2016 y 07/07/1620/11/13) apelada en autos.

V. Corresponde abordar el fondo de la cuestión y decidir si la Resolución N° 629/2016 (AD SALO) resulta ajustada a derecho.

Cabe considerar, que no se encuentra controvertido el origen de las mercaderías importadas, sino lo que se cuestiona es que en el certificado de origen MERCOSUR no se declaró correctamente la normativa aplicable, en su el campo 13 NORMAS DE ORIGEN, toda vez que se declaró: *"XLIV Protocolo adicional, Capitulo III art. 3º inc. a)" ya que esa norma de origen corresponde a productos de reino vegetal…;animales vivos.…:productos obtenidos de animales vivos…; mercadería obtenida de la caza, trampa, pesca…;minerales y otros recursos naturales…; peces, crustáceos y otras especies marinas…; mercaderías producidas a bordo de barcos fabricas…; mercaderías producidas a bordo de barcos fabricas…;mercaderías obtenidas… del lecho del mar o subsuelo marino…;mercaderías obtenidas del espacio extraterrestre; desechos y desperdicios…",* considerando el servicio aduanero dicho error no subsanable, dado que las mercaderías en cuestión se trataban de bienes de uso, situación que invalido la aplicación del certificado de origen a la mercadería objeto de autos (ver los fundamentos de la resolución apelada).

En virtud de ello, el servicio aduanero instruyó sumario por declaración inexacta, conforme al Art. 954 inc. a) del C.A, y se procediéndose al ajuste por derechos de importación Extrazona.

Conforme surge de autos, la recurrente ingresó mercadería mediante la destinación de importación Nº 08 057 IC05 000060N, siendo las mercaderías SOPLADORES DE HOLLIN, modelo IK525EL, 2 unidades, documentada bajo la P.A. 8404.10.10.000U, mercaderías intrazona, procedentes de Brasil, declarando en el campo lista, la opción MERCOSUR, declarando certificado de origen CERTORIGMERCOSUR=0233/08, emitido por la Federacao do Comercio do Estado do Espirito Santo - FECOMERCIO, y abono los tributos correspondientes a la normativa vigente al momento de la oficialización.

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 a la fecha de oficialización del Despacho de Importación a Consumo, 29/02/2008, se encontraba vigente el Cuadragésimo Cuarto Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica N° 18, el cual incorpora la Decisión N° 01/04 del Consejo del Mercado Común relativa al Régimen de Origen del

Mercosur que su Capítulo V “Declaración Certificación y Comprobación de Origen” artículo 14 reza: *“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 del Régimen de Origen del MERCOSUR. 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 Régimen. Los Estados Partes adoptan el modelo de certificado de origen del MERCOSUR que se registra como Anexo II.”*

Por su parte, en el Capitulo III, art. 3º incs. a) a f) 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, entre otros.

En su Anexo IV, en lo que al control del Certificado de Origen establece los requisitos que deben cumplirse para dicho documento *“a) Se exigirá la presentación del Certificado de Origen sólo en original. (…) b) El Certificado de Origen deberá ser presentado ante la autoridad aduanera en formulario confeccionado mediante cualquier procedimiento de impresión siempre que sean atendidas todas las exigencias de medidas, formato y numeración correlativa. De acuerdo a la normativa jurídica o administrativa de cada Estado Parte, y a la práctica existente en cada uno de ellos, los formularios de Certificado de Origen podrán ser prenumerados...”, y* específicamente señala en punto e) que *“En caso de detectarse errores formales en la confección del certificado de origen, evaluados como tales por las Administraciones Aduaneras, - caso por ejemplo de inversión en el número de facturas, o en fechas, errónea mención del nombre o domicilio del importador, etc.- no se demorará el despacho de la mercadería, sin perjuicio de resguardar la renta fiscal a través de la aplicación de los mecanismos vigentes en cada Estado Parte. Se considerarán errores formales todos aquellos errores que no modifican la calificación del origen de la mercadería.”*.

De la compulsa de dicho certificado, se advierte que se consignó la posición arancelaria NCM 8404.10.10.000U (campo 9), se efectuó la descripción de la mercadería (campo 10 “Denominación de las mercaderías”) ajustándose a los términos de la glosa de la Nomenclatura Común del Mercosur correspondiente.

Asimismo, los datos consignados en el certificado de origen de autos coinciden con las cantidades y valores FOB del Despacho de importación y con la factura comercial respaldatoria de dicha operación (a la cual remite el C.O.).

El Certificado en cuestión se encuentra emitido por la Autoridad Certificada habilitada (campo 16), dentro del plazo de vigencia establecido – a partir de la fecha de emisión de la factura- y con fecha anterior al despacho de importación, encontrándose consignados correctamente todos sus campos (ver sobre contenedor de despacho a fs. 3 de las AA).

Por lo cual, el certificado de origen en cuestión cumple con los requisitos de emisión, validez y certificación previstos en el Anexo I del Protocolo Adicional XLVI del ACE 18.

Que, respecto al campo 13c), observado por el servicio aduanero, en la que se declaró erróneamente -el

inciso aplicable - en la norma de origen "XLVI Protocolo adicional, Capitulo III-Articulo 3- inciso a)", cuando correspondía declarar "XLIV Protocolo adicional- Capitulo III art. 3º inc. f)" correspondiente "Los Bienes de Capital", no es óbice para el tratamiento preferencial de la mercadería.

Que, la actora sostiene que se trató de un error formal, y que se solicitó en instancia aduanera que se procediera en los términos del art. 18 de la Decisión Nº 01/04, solicitando a la autoridad que competente que rectifique o ratifique la información consignada en el certificado en cuestión, siendo dicha prueba rechazada por el servicio aduanero, por considerar que dicho error no era susceptible de rectificación. (ver Nota 171/2009 (SE FERO) a fs. 5/8, la presentación de fs. 34, proveído de fs. 53, el recurso de revocatorio a fs. 67/68, el dictamen 327/14 a fs. 69/70 y resolución 757/2014 a fs. 71/72 de las actuaciones administrativas).

Sin perjuicio de ello, cabe destacar que dicha norma prevé en su APÉNDICE IV, Instructivo para el Control de Certificados de Origen del MERCOSUR, A)- Control del certificado de origen, que: *"En los casos de errores de clasificación arancelaria, y siempre que el producto descripto en el Certificado de Origen coincida con el producto indicado en la documentación complementaria del despacho aduanero, y la clasificación correcta no implique un cambio de requisito de origen, ni en el tratamiento arancelario extrazona, será considerado un error formal y se aplicará el procedimiento previsto en el ítem e)."* Señalando que, *"…Se considerarán errores formales todos aquellos errores que no modifican la calificación del origen de la mercadería"*. Y estableciendo el procedimiento que debe llevarse a cabo a los fines de subsanar el error de certificado por la entidad certificante.

En el caso, no se advierte que el servicio aduanero, oportunamente, haya efectuado algún tipo de comunicación al país emisor del certificado de origen bajo análisis, a fin de consultar sobre el error consignado en el campo 13 c) de dicho certificado, en los términos del inciso "e" de la referida normativa *"…Las administraciones conservarán el Certificado de Origen y emitirán una nota indicando el motivo por el cual el mismo no resulta aceptable y el campo del formulario que afecta, para su rectificación, con fecha, firma y sello aclaratorio. Se adjuntará a tal nota fotocopia del Certificado de Origen en cuestión, autenticada por funcionario responsable de la administración aduanera. Dicha nota valdrá como notificación al declarante.- Las rectificaciones deberán realizarse por parte de la entidad certificante mediante nota, en ejemplar original, suscrita por firma autorizada para emitir Certificados de Origen…."*

En virtud de ello, cabe concluir que el defecto señalado por la Aduana se trató de un error meramente formal, y que no le resta validez al certificado de origen cuestionado.

En tal sentido, cabe destacar, que es criterio de esta Sala que errores del tipo del que aquí se trata constituyen defectos o incumplimientos meramente formales cuya envergadura, al no incumplirse un requisito que deba reputarse como requisito sustancial, no es idónea o suficiente para considerar inaplicable el certificado y por ello no aplicable el tratamiento arancelario pactado para las mercaderías del origen que se certifican.

En consecuencia, el certificado de origen presentado por la actora 0233/08 cumple con todos los requisitos para su emisión y validez previstos en dicho Acuerdo, y resulta válido a los fines de acreditar el origen zonal de las mercaderías importadas, involucradas en el D.I. de autos, por lo cual, debe aplicársele el

régimen preferencial del ACE 18, cayendo así el fundamento de invalidez y/o inaplicabilidad del certificado que expone la resolución aduanera apelada.

Por ende, teniendo en cuenta que la aplicabilidad del certificado de origen para la mercadería en cuestión, cabe concluir que, no se ha configurado la declaración inexacta tipificada en el art. 954, inc. a), del CA., ya que no existe perjuicio fiscal alguno. Por lo tanto, corresponde revocar la resolución apelada.

VI. Por último, cabe destacar que por la forma en que se resuelve no corresponde a este Tribunal expedirse respecto de los demás agravios formulados por la parte actora.

VII. En cuanto a las costas, deben disponerse a la vencida (art. 1163 del C.A.).

Por ello, voto por:

Revocar la Resolución Nº 629/2016 (AD SALO), dictada en la actuación SIGEA 12558-69-2009 mediante la cual se condenó a firma importadora CELULOSA ARGENTINA S.A. y al despachante de aduanas, MARIO HECTOR MARCUCCI GUMA por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A. e íntimo al pago de tributos que gravan la importación con más intereses del art. 794 del C.A., con costas a la DGA

El Dr. Miguel Nathan Licht:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

Revocar la Resolución Nº 629/2016 (AD SALO), dictada en la actuación SIGEA 12558-69-2009 mediante la cual se condenó a firma importadora CELULOSA ARGENTINA S.A. y al despachante de aduanas, MARIO HECTOR MARCUCCI GUMA por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A. e íntimo al pago de tributos que gravan la importación con más intereses del art. 794 del C.A., con costas a la DGA.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.14 22:37:53 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: 2025.10.15 08:15:22 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.10.15 12:41:55 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: 2025.10.15 12:42:44 -03:00