República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-47472860-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 12 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX2023-132064263; BERARDI S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: **"BERARDI S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", EX2023-132064263-APN-SGASAD#TFN;**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la RESOL-2022-7249-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12196-1045-2011, en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma BERARDI SA y confirma el Cargo N° 470/2011, en concepto de diferencia de tributos, por no haber acreditado el cumplimiento del requisito de expedición directa previsto en el artículo 14, Sección III, Anexo V del ACE N° 58, respecto de la mercadería importada por el despacho de importación 10001IC04051250B.

II.- Fundamentos de la apelación: Mediante IF-2022-132064246-APN-DTD#JGM se presenta la firma BERARDI S.A., e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. En primer lugar, efectúa un breve relato de los antecedentes del caso. Plantea la nulidad de la resolución apelada sosteniendo que no se produjo la prueba ofrecida en la instancia aduanera y tampoco se consideró la acompañada por ella en dicha instancia, lo que vulnera los fines primordiales del proceso administrativo y judicial, atentando contra el art. 18 de la C.N. Asimismo, opone la prescripción de la acción tributaria del Fisco, sosteniendo que, entre el momento imponible y el dictado de la resolución aduanera, transcurrieron más de 11 años, lo que excede todo plazo razonable. Reitera el ofrecimiento de pruebas que hizo en la instancia aduanera. Manifiesta que ignora el motivo de haberse efectuado un transbordo de la mercadería, conforme surge del documento de transporte, ya que se encargó el traslado de la mercadería desde origen directamente a destino. Concluye que del Bill of lading surge claramente que contrató con la empresa transportadora el transporte de la mercadería desde Perú hacia el puerto de Buenos Aires en forma directa. Ofrece prueba.

III.- Contestación del traslado: Mediante IF-2023-107222842-APN-DTD#JGM se presenta el representante del fisco y contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer lugar, realiza una muy breve reseña de los hechos y niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Remite a los informes obrantes en las actuaciones administrativos y cita la normativa aplicable al caso. Agrega que el servicio aduanero solicitó en dos oportunidades al importador que acompañe la documentación respectiva

que acredite la expedición directa de la mercadería, lo que la contraria no cumplió. Manifiesta que la actora no acompañó en la instancia aduanera la documentación faltante, por lo que corresponde confirmar la liquidación tributaria. Alega que la importadora no puede desconocer el régimen de origen del ACE N° 58 (Mercosur – Perú) del que trata de beneficiarse y los requisitos que dicha normativa establece, dentro de los cuales, la presentación del Certificado de Origen y la documentación complementaria son un requisito esencial para demostrar el origen de las mercaderías importadas bajo dicho Régimen preferencial, y por ende la preferencia arancelaria de la cual pretende beneficiarse. Finalmente, hace la reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme el fallo recurrido, con costas.

IV.- Mediante PV-2023-107524874-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y posteriormente -intimación mediante- se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Mediante PV-2023-133417682-APN-VOCXVIII#TFN se apertura la causa a prueba, la que no se produce ya que mediante PV-2024-64228258-APN-VOCXVIII#TFN se le da por decaído el derecho a la actora. Luego, se elevan los autos a la Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 12196-1045-2011 se inician con el informe de la Sección Registro y Cruce por el vencimiento de las garantías afectadas. A fs. 2/8 obran impresiones de pantalla detalladas de la destinación Nro. 10001IC04051250B aquí involucrada. A fs. 10/11 se formulan los cargos Nros. 470/11 correspondiente a la diferencia de tributos y 471/2011 respecto de la multa automática. A fs. 13/14 se agrega constancia de notificación de los cargos formulados la firma BERARDI SA en fecha 16/05/2011. A fs. 19/21 vta. obra copia del recurso de impugnación presentado por la firma y que acompaña la despachante de aduana. A fs. 30/31 acompaña también copia del bill of lading como prueba. A fs. 32 obra liquidación manual correspondiente a la afectación del importe debido en concepto de multa automática. A fs. 39 se presenta apoderado de la firma. A fs. 46 se provee la impugnación presentada por la firma importadora. A fs. 51 se intima a Berardi SA para que acompañe la documentación que acredite la expedición directa de la mercadería, la que resultó notificada el 27/02/20 y posteriormente también electrónicamente el 14/02/22. Finalmente, a fs. 58/59 se dicta la resolución aquí apelada.

VI.- En primer lugar, corresponde tratar la nulidad de la resolución apelada opuesta por la actora con fundamento en que no se produjo la prueba ofrecida por ella en la instancia aduanera y tampoco se consideró la acompañada en dicha instancia, lo que vulnera su derecho de defensa en juicio.

En tal sentido cabe precisar que no se advierte cuál es el agravio concreto invocado por la recurrente, ya que del análisis del procedimiento se desprende que la Aduana proveyó su presentación, teniendo presente lo allí manifestado, siendo que la actora no efectuó consideración alguna al respecto pudiendo hacerlo.

Cabe mencionar que dada la posibilidad que tienen las partes, en esta instancia, de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que ello así, corresponde rechazar el planteo efectuado por la actora en este sentido, ya que el vicio alegado no le causa indefensión o gravamen que no puede ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal.

Resulta así de aplicación al caso la doctrina de la Corte Suprema 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).

VII.- Que la recurrente también opone la prescripción de la acción tributaria del Fisco sosteniendo que, entre el momento imponible y el dictado de la resolución aduanera, transcurrieron más de 11 años, lo que excede todo plazo razonable.

Vale aclarar, en primer lugar, que, sin perjuicio de mi opinión respecto a la interpretación de las normas de prescripción

del CA, se decidirá, por razones de economía procesal, conforme lo establecido al respecto por el plenario “Hughes Tool” de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, coherente con el precedente sobre la materia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Wonderland”.

En tal sentido cabe mencionar que el art. 803 del C.A. establece un plazo de prescripción de cinco años que comienza a correr a partir del día primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado (conforme el art. 804, primera parte).

Que, en el presente caso, por aplicación de las normas citadas resulta que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos comenzó a correr el 1° de enero de 2011, toda vez que la destinación aquí involucrada se oficializó el 25/03/2010.

Que por aplicación del artículo 805, inc. c), del C.A., el plazo de prescripción se suspendió desde el 01/06/11 –fecha en que la actora interpuso recurso de impugnación contra el cargo formulado- hasta el dictado de la resolución en sede aduanera en fecha 17/10/22, notificada el 25/10/22, plazo que además continúa suspendido por la interposición de recurso de apelación ante este Tribunal.

Que de todo lo dicho se desprende que no se ha producido la pretendida prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos, por lo que corresponde desestimar el planteo de actora en tal sentido.

VIII.- A continuación, corresponde resolver si la RESOL-2022-7249-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, resulta o no ajustada a derecho.

En el caso, el servicio aduanero advirtió el vencimiento de la garantía constituida por la recurrente por la falta de presentación del certificado aduanero de procedencia (FCAP) en relación con la destinación de importación 10001IC04051250B, por la cual la firma BERARDI habría importado en fecha 25/03/2010 mercadería beneficiada con el tratamiento preferencial previsto en el Acuerdo de Complementación Económica N° 58, celebrado entre Mercosur y Perú.

Atento ello y en lo que aquí interesa, formuló el cargo N° 470/2011 por diferencia de tributos entre el régimen general y preferencial al que se acogió la actora, conforme lo dispuesto por la Resolución General AFIP N° 2793/2010 y la Nota Externa 22/2009.

IX.- Cabe señalar que el **Acuerdo de Complementación Económica Nro. 58**, suscripto entre Mercosur y Perú en el año 2005, en el marco de la ALADI, tiene como objetivos, entre otros, “…Establecer el marco jurídico e institucional de cooperación e integración económica y física que contribuya a la creación de un espacio económico ampliado que tienda a facilitar la libre circulación de bienes y servicios y la plena utilización de los factores productivos, en condiciones de competencia entre las Partes Signatarias y formar un área de libre comercio entre las Partes Contratantes, mediante la expansión y diversificación del intercambio comercial y la eliminación de las restricciones arancelarias y de las no arancelarias que afectan el comercio recíproco…”.

En dicho marco, y a los efectos de gozar de las preferencias arancelarias previstas en cada caso, el Acuerdo prevé un Régimen de Origen en su Anexo V, que exige –en lo que aquí interesa- en su artículo 14 lo siguiente: *“Para que una mercancía originaria se beneficie del tratamiento preferencial, deberá expedirse directamente de la Parte Signataria exportadora a la Parte Signataria importadora. A tal fin, se considera expedición directa:*

a. *Las mercancías transportadas únicamente por el territorio de una o más Partes Signatarias del Acuerdo;*
b. *Las mercancías en tránsito, a través de una o más Partes no Signatarias del Acuerdo, con o sin transbordo o almacenamiento temporal, bajo la vigilancia de la autoridad aduanera del país transitado siempre que:*

i. *El tránsito estuviese justificado por razones geográficas o consideraciones relativas a requerimientos de transporte;*

ii. *No estuviesen destinadas al comercio, uso o empleo en el país de tránsito; y*
iii. *No sufran, durante su transporte o depósito, ninguna operación distinta a la carga, descarga o manipuleo, para mantenerlas en buenas condiciones o asegurar su conservación.*

Para los efectos de lo dispuesto en el literal b) precedente, en caso de trasbordo o almacenamiento temporal realizado en una Parte no Signataria del Acuerdo, las autoridades aduaneras podrán exigir adicionalmente un documento de control aduanera de dicha Parte no Signataria, que acredite que la mercadería permaneció bajo supervisión aduanera".

Por su parte, la **Nota Externa N° 22/2009** establece la documentación complementaria que se debe acompañar en las destinaciones de importación para aquellos casos donde sea necesario acreditar la expedición directa.

En tal sentido y en lo que aquí interesa, prevé que en el caso de los Acuerdos alcanzados por la Resolución del Comité de Representantes de la ALADI N° 252/99, la documentación a acompañar para acreditar la expedición directa, puede consistir en alguno de los siguientes supuestos:

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;

Finalmente, resulta oportuno referir a la Resolución General 2793/2010, citada por el Fisco en el caso, que regula las garantías, plazos y sanciones, respecto del acompañamiento de documentación complementaria en destinaciones de importación.

En lo que aquí interesa, la norma en comentario prevé que la documentación necesaria para acreditar la expedición directa de la mercadería se debe acompañar al momento del registro de la destinación de importación de que se trate. Ante la falta de esa documentación al momento del registro, se autorizará el libramiento de la mercadería bajo el régimen de garantía, debiendo el importador acompañar la documentación faltante, según surge de su punto 3., en el caso para acreditar la expedición directa, en el plazo de quince (15) días hábiles administrativos. Finalmente, la norma prevé que vencido el plazo mencionado sin que se haya aportado la documentación complementaria faltante, el servicio aduanero deberá iniciar el procedimiento de ejecución por las diferencias de tributos garantizados como así también corresponderá la aplicación automática de la multa del 1% del valor en aduana, que es lo que aconteció en el caso en cuestión.

En efecto, según resulta de las actuaciones administrativas, la actora garantizó la diferencia de tributos por la falta de presentación del certificado aduanero de procedencia (motivo FCAP), conforme surge de la impresión de pantalla obrante a fs. 5 de las act. adm. Frente al incumplimiento de su presentación dentro del plazo de los 15 días hábiles previsto por la norma mencionada ut-supra, la Aduana formuló el cargo N° 470/2011 por la diferencia de tributos, como así también formuló el cargo N° 471/2011 correspondiente al 1% en concepto de multa automática, que la recurrente canceló en la instancia aduanera.

X.- Que, al impugnar el cargo en sede aduanera, como así también por ante esta instancia, la actora acompañó el documento de transporte (en el caso, bill of lading) sosteniendo que de dicho documento surgía la expedición directa desde Perú hacia la Argentina. Es decir, alega que con el bill of lading queda acreditado que la mercadería fue expedida directamente desde Perú a nuestro país.

Atento ello, corresponde determinar si el documento aportado por la recurrente resulta suficiente para acreditar el requisito de expedición de directa previsto por el ACE n° 58, a los efectos de gozar de la preferencia arancelaria.

Del análisis de dicho documento se desprende que el vendedor de la mercadería fue “VIEIRA PERÚ S.A.” y la compradora la aquí actora “BERARDI SA”. También resulta que el puerto de embarque fue “Palta Perú” y el puerto de descarga “Buenos Aires Argentina”. Sin embargo, en dicho documento se dejó constancia de lo siguiente: **“La presente mercadería/contenedor fue transbordada al buque STADT WISHAR en el puerto de Manzanillo”**, ubicado en México.

Es decir, surge de la simple lectura del documento de transporte acompañado por la recurrente que se produjo un transbordo de la mercadería por un puerto de una Parte no signataria del Acuerdo, esto es México, por lo que desde ya se concluye que el Bill of Lading acompañado no resulta suficiente para acreditar la expedición directa de la parte signataria exportadora a la parte signataria importadora, ya que no cumple con lo exigido en las normas mencionadas ut-supra.

Ello así, el servicio aduanero solicitó a la División Cupos de Origen que informe si resultaba aplicable al caso la Nota Externa N° 22/09 y, en caso de ser aplicable, le requirió que informe si la documentación acompañada por la impugnante, cumplía con los requisitos allí establecidos.

Como consecuencia de ello, la División Cupos de Origen solicitó -mediante Nota Nro. 170/19 (DV CUOR)- a la División Impugnaciones que previo a informar lo requerido *“…se adjunte la documentación que acredite el cumplimiento del requisito de expedición directa previsto en el artículo 14, Sección III, Anexo V del Acuerdo de Complementación Económica N° 58, de la mercadería registrada en la destinación 10001IC04051250B, ello a los fines de ser evaluada en el marco de la normativa aplicable…”*.

Por dicho motivo, la División Impugnaciones intimó a la aquí actora para que acompañe dicha documentación, la que no obstante resultar fehacientemente notificada en varias oportunidades (ver fs. 53/53 vta., 55 y 56), no cumplió con la intimación efectuada.

Por su parte, en esta instancia, también se hizo lugar a la prueba ofrecida por la recurrente, no obstante lo cual, al no haber cumplido con su producción, se le dio por decaído el derecho mediante PV-2024-64228258-APN-VOCXVIII#TFN.

XI.- De lo expuesto, se desprende que la firma BERARDI SA no cumplió con uno de los requisitos exigidos por el Acuerdo de Complementación Económica Nro. 58 **para beneficiarse del tratamiento preferencial allí previsto, esto es la expedición directa** de la mercadería *desde la Parte Signataria exportadora a la Parte Signataria importadora*, toda vez que no justificó con la documentación pertinente exigida por la Nota Externa 22/09 el cumplimiento de dicho requisito, a pesar de las sendas oportunidades que tuvo a dichos efectos.

Como consecuencia de ello, corresponde confirmar el cargo 470/2011 formulado en concepto de diferencia de tributos (derechos de importación, tasa de estadística e IVA) por la suma de tres mil trescientos sesenta y seis dólares con sesenta y nueve centavos de dólar (u$s 3.366,69) ello con más los intereses del art. 794 del C.A.

Cabe señalar que los intereses se computan a partir de los diez (10) días de la notificación de la liquidación tributaria, conforme lo establece el art. 794 del C.A., esto es desde el 1/06/2011 hasta la fecha del efectivo pago y no desde la fecha de oficialización de la destinación aquí involucrada, es decir 25/03/2010, fecha a partir de la cual el servicio aduanero reclama los respectivos intereses conforme surge de la Resolución apelada.

Por ello, **VOTO** por:

1.- Confirmar parcialmente la RESOL-2022-7249-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12196-1045-2011, en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma BERARDI SA y, en consecuencia, confirma el cargo N° 470/2011 en concepto de diferencia de tributos (derechos de importación, tasa de estadística e IVA), por el importe de tres mil trescientos sesenta y seis dólares con sesenta y nueve centavos de dólar (u$s 3.366,69), con más los intereses que deberán computarse desde el 1/06/2011 hasta la fecha del efectivo pago.

2.- Costas a la actora.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

Que adhiero íntegramente a la solución propiciada en el voto que antecede, sin perjuicio de dejar a salvo que el criterio que sustenta la decisión en lo relativo al régimen de determinación y conversión de la obligación tributaria aduanera resulta concordante —en lo sustancial— con la doctrina que vengo sosteniendo en cuanto a la aplicación del artículo 20 de la ley 23.905, la cual no se encuentra condicionada por el origen, causa o vía procedimental de la obligación tributaria aduanera, ni limitada a determinadas clases de liquidaciones, sino que resulta de aplicación general en materia tributaria aduanera.

Que, en ese entendimiento, en relación a dicho tópico corresponde remitirse a los fundamentos desarrollados en los Considerandos IV a XXII del voto del suscripto en el expediente EX-2024-14015961--APN-SGASAD#TFN, caratulado "SKF ARGENTINA S.A.", de esta Sala F, con sentencia de fecha 9 de abril de 2026, en los cuales se aborda con mayor extensión la problemática aquí tratada, en términos concordantes con la solución que se propicia en el presente.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente la RESOL-2022-7249-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12196-1045-2011, en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma BERARDI SA y, en consecuencia, confirma el cargo N° 470/2011 en concepto de diferencia de tributos (derechos de importación, tasa de estadística e IVA), por el importe de tres mil trescientos sesenta y seis dólares con sesenta y nueve centavos de dólar (u$s 3.366,69), con más los intereses que deberán computarse desde el 1/06/2011 hasta la fecha del efectivo pago.

2.- Costas a la actora.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente el Dr. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.05.07 16:25:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.05.12 13:53:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.12 14:29:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.12 14:30:12 -03:00