República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-53366306-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. 34.017-A; LITOGRAFÍA CUYO S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"LITOGRAFÍA CUYO S.A. C/DGA. s/recurso de apelación", Expte. 34.017-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** LITOGRAFÍA CUYO S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 10128/11, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12041-113-2004, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"), en relación a la destinación de importación 03001IC04026243H. Explica que la mercadería se encontraba amparada por el certificado de origen 1035/03, por lo cual recibió el tratamiento intrazona MERCOSUR, pero la Aduana determinó, luego de verificar la calidad del producto, que en lugar de corresponderle la posición arancelaria ("PA") 4805.30.00.000X debía clasificar en la PA 4802.55.92.990L, por lo que no correspondía la aplicación del certificado de origen y debía recibir el tratamiento tributario extrazona. Sostiene la validez del certificado de origen, aun para el caso que se considere correcta la PA utilizada por la Aduana, toda vez que la descripción de la mercadería se realizó de manera completa y acabada. Manifiesta que no se ha configurado en autos la infracción endilgada. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 39/44). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Señala que del análisis realizado surge la declaración inexacta realizada por la actora, lo que encuadra perfectamente en la figura del art. 954 del CA. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 46 se declara la causa de puro derecho. El 02.02.26 se elevan los autos a la Sala "E". El 27.05.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12041-113-2004 se inician con el acta de denuncia 67/04, respecto de la destinación 03001IC04026243H (fs. 1). A fs. 3 luce acta de

extracción de muestras de la mercadería. A fs. 6 luce la destinación 03001IC04026243H y a fs. 7 el protocolo de análisis LAB 41754. A fs. 10/14 luce el informe de ensayo realizado por el INTI. A fs. 19 se agrega la nota 1511/04 de la División Clasificación Arancelaria, que indica que la posición arancelaria que corresponde a la mercadería es 4802. A fs. 20 obra el sobre contenedor de la destinación 03001IC04026243H. A fs. 21 se informa el perjuicio fiscal. A fs. 29 se produce el informe de supervisión. A fs. 32 se dispone la instrucción de sumario contencioso y a fs. 33 se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 13.07.07. A fs. 38/60 la actora contesta la vista. A fs. 72/73 la actora acompaña muestra testigo y a fs. 75 se indica que no cumple con los requisitos de muestra según RG AFIP 1582/03. A fs. 77/78 se produce el dictamen técnico 47/11. Finalmente, a fs. 82/83 se dicta la resolución DE PRLA 10128/11, apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada –10128/11-, en cuanto condena a la firma LITOGRAFÍA CUYO S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA, se ajusta a derecho.

Mediante la destinación 03001IC04026243H la actora documentó la importación de la mercadería clasificada en la PA 4805.30.00.000X. La Aduana imputó la infracción en trato por considerar que la actora clasificó incorrectamente la mercadería, indicando que debió clasificarla en la PA 4802.55.92.990L. Asimismo, atento a que la mercadería fue importada de Brasil al amparo de la desgravación arancelaria para mercadería originaria del MERCOSUR, y siendo que el certificado de origen ampara una mercadería diferente a la constatada, concluyó que ello le hizo perder el beneficio otorgado, correspondiendo en consecuencia aplicar el derecho de importación extrazona del 13,5% y la tasa de estadística, de lo que deriva un perjuicio fiscal.

V.1.- Para la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y se requiere, además, que sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en los incisos a), b) o c) del apartado 1 del art. 954.1 del CA.

Particularmente, dicho artículo establece: *"El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio;"*.

La imputación de la Aduana se basó en lo informado por el ITEM mediante el protocolo de análisis Lab 41754 -fs. 7 de las act. adm.- y en el informe de ensayo elaborado por el Centro de Investigaciones para el Estudio de la Celulosa y el Papel (CICELPA) –fs. 11/13 de las act. adm.-, quienes a partir del análisis de la muestra extraída de la mercadería determinaron que se trataba de un papel constituido por un 100% de fibras cortas obtenidas por procedimiento químico karft, con un gramaje total de 51g/m2, un contenido de cenizas del 17,8% y una blancura del 91,1%; entre otras características. A partir de ello, la División Clasificación Arancelaria determinó que la mercadería quedaba comprendida en la subpartida S.A. 4802.5 -fs. 19 de las act. adm.-.

Disconforme con los resultados, la actora solicitó, en oportunidad de contestar la vista, la producción de un nuevo análisis, a efectos de determinar el gramaje correcto de la mercadería -fs. 38/53 de las act. adm.-. La Aduana hizo lugar a la producción de un segundo análisis –fs. 62 de las act. adm.-, que en principio no pudo ser realizado sobre las muestras obrantes en su poder, debido a que se habrían perdido, atento al tiempo transcurrido y a las reiteradas mudanzas que sufrió la Sección -fs. 67 de las act. adm.-. Ante esto, se intimó a la actora para que acompañe la muestra testigo que quedara a su cargo –fs. 70 de las act. adm.-, quien cumplió debidamente la manda a fs. 72/73 de las act. adm. Sin perjuicio de ello, la División ITEM indicó que la muestra no cumplía con los requisitos de muestra testigo según resolución general 1582/03, punto 4 –fs. 75 de las act. adm.-.

Aclarado ello, corresponde señalar que el procedimiento para la extracción y análisis de muestras se encontraba regulado, al tiempo de los hechos del caso, por la resolución general AFIP 1582/03. El punto 3 del Anexo III establece lo relativo al segundo análisis, indicando que es el que se efectúa cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el importador o el exportador de la mercadería. El segundo análisis se podrá solicitar

por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis.

En este caso, la actora solicitó la producción de un segundo análisis en la primera ocasión que tuvo para hacerlo, esto es al contestar la vista, lo que no pudo ser realizado, en primer lugar, porque la Aduana perdió la muestra, y en segundo lugar, por un rechazo infundado de parte de la División ITEM, quién escuetamente indicó que la muestra no cumplía con los requisitos del punto 4 de la resolución general 1582/03, pero sin señalar cuales eran los requisitos incumplidos, a la vez que tampoco mencionó a que anexo se correspondía el punto 4, aparentemente incumplido. De tal decisión no se notificó a la actora.

En consecuencia, resulta evidente que la omisión del segundo análisis dislocó completamente de su finalidad *de* búsqueda de la verdad material al procedimiento de la resolución 1582/03. Finalmente, resta señalar que la guarda de la muestra testigo (inc. d) del punto 3 del Anexo III de la RG 1582/03), sobre la que se hizo el primer análisis, es carga de la Aduana.

V.2.- Sin perjuicio de que lo hasta aquí relatado resulta suficiente para revocar la resolución apelada, corresponde añadir que la destinación de autos fue documentada en marco de los acuerdos de complementación económica, acompañando la actora al momento de su registración el correspondiente certificado de origen (que pueden verse dentro del sobre contenedor de fs. 20 de las act. adm.), a fin de acreditar que la mercadería importada es de origen Brasil, resultando en consecuencia beneficiada con la aplicación del respectivo régimen arancelario preferencial. De conformidad con ello, puede verse en el despacho que el SIM no liquidó derechos de importación ni tasa de estadística.

Producto del reencuadre clasificatorio efectuado, el servicio aduanero consideró que el certificado de origen amparaba una mercadería diferente a la constatada, lo que en su opinión hace caer el beneficio arancelario, debiendo aplicarse a la destinación en trato la alícuota de derechos de importación extrazona y la tasa de estadística, de lo que deriva el perjuicio fiscal endilgado.

Dicho esto, debe tenerse presente que la directiva CCM 4/00 (23.06.00), que aprueba el instructivo para el control de certificados de origen MERCOSUR por parte de las administraciones aduaneras, establece en el punto D.8 del anexo I que la identificación relativa a la mercadería en el campo 9 debe ajustarse a los códigos de la NCM vigentes al momento de la emisión del certificado de origen. Por su parte, el punto D.9 prevé que en los casos en que la autoridad aduanera del país importador determine una clasificación arancelaria distinta del ítem NCM indicado en el certificado de origen, podrá disponer dar curso a los despachos de importación en condiciones preferenciales, siempre que este referido a un mismo producto y que ello no implique cambios en el requisito de origen ni en el tratamiento arancelario. Por último, el punto D.10 determina que en el campo 10, denominación de la mercadería, la misma debe estar descripta de acuerdo con la glosa de la NCM, sin que ello signifique exigir el ajuste estricto a dichos textos.

En esta línea, se advierte que, más allá de la diferencia clasificatoria que infundadamente la Aduana achaca a la actora, conforme se indicó *supra*, existe sustancial coincidencia en la descripción, cantidad, posición arancelaria y valor FOB de la mercadería, entre lo indicado en el certificado de origen y lo declarado en el despacho de importación. En esta línea, véase que en ambos casos la descripción de la mercadería es coincidente con lo indicado en la factura comercial, elaborada por el exportador de Brasil.

En tal inteligencia, debe recordarse que, independientemente de la clasificación arancelaria o la calidad de la mercadería importada, lo trascendental aquí para el otorgamiento de la preferencia es la determinación del origen de la mercadería. Si es originaria de Brasil –MERCOSUR-, lo que a mi juicio resulta adecuadamente comprobado, su importación estará exenta de los derechos de importación y la tasa de estadística, sin importar si clasifica en la PA 4805.30.00.000X o en la PA 4802.55.92.990L.

Ante ello, cabe recordar lo indicado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, *in*

re "YPF S.A. (T.F. N° 11.119-A)" sentencia del 29.08.00, en cuanto a que *"la errónea ubicación arancelaria de la mercadería no es determinante de la procedencia de las preferencias arancelarias, puesto que estas se conceden a las mercaderías, dado que son las mercaderías las negociadas y no las posiciones arancelarias, aunque dichas posiciones arancelarias brinden una ubicación de las mercaderías en la nomenclatura"*. A mayor abundamiento, la Sala IV del mismo tribunal de alzada ha admitido la procedencia del tratamiento arancelario especial acordado en el marco del MERCOSUR, aun a pesar de la existencia de errores formales en los certificados de origen, y a condición de que existiese total correspondencia entre la descripción de la mercadería efectuada en la factura comercial y en el certificado de origen, y de que ambas posiciones arancelarias estuviesen negociadas en el acuerdo ("Inmobal Nutrer SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo" expte. 30173/14), criterio recientemente ratificado *in re* "VAZQUEZ GUSTAVO CARLOS (TF 28291-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" expte. 3352/24.

Por todo ello, se advierte que la conducta imputada por el servicio aduanero no solo no se encuentra debidamente acreditada, conforme lo explicado en V.1.-, sino que además no reviste idoneidad suficiente para ocasionar un perjuicio fiscal, por lo que corresponde revocar íntegramente -multa y cargo tributario- la resolución apelada.

En conclusión, por los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución DE PRLA 10128/11, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12041-113-2004, en cuanto condena a la firma LITOGRAFÍA CUYO S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos contenido en el voto del Dr. Juan Manuel Soria. No obstante ello, disiento con la solución allí propuesta, habida cuenta de que, a mi juicio, la controversia de autos no gira en torno a una mera divergencia clasificatoria respecto de una misma mercadería, sino sobre un extremo previo y decisivo: determinar si la mercadería efectivamente importada era aquella declarada en la destinación y amparada por el Certificado de Origen MERCOSUR invocado. Por las razones que se expondrán, entiendo que la respuesta es negativa, lo que determina la configuración de la infracción imputada y la confirmación de la resolución apelada.

II.- Que de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA 12041-113-2004 surge que, luego de la intervención de la División Control Selectivo e Ilícitos Complejos, se extrajeron muestras de la mercadería importada mediante la destinación N° 03 001 IC04 026243H, las que fueron remitidas al Instituto Técnico de Examen de Mercaderías y al Centro de Investigaciones para el Estudio de la Celulosa y el Papel (CICELPA) dependiente del Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI). Del análisis practicado —protocolo N° 41754 y Orden de Trabajo N° 18-7957, obrantes a fs. 7 y 10 respectivamente— resultó que la mercadería se trataba de papel o cartón constituido por 100% de fibras blanqueadas obtenidas por procedimiento químico (kraft), sin estucar ni recubrir, con un peso de 51 g/m², un contenido de cenizas del 17,8% y una blancura del 91,1% (Nota 1511/04 de la División Clasificación Arancelaria, fs. 19 act. adm.).

Que sobre la base de esos parámetros técnicos objetivos, la División Clasificación Arancelaria concluyó —mediante Dictamen Técnico N° 47/11 de fecha 15 de noviembre de 2011, obrante a fs. 77/78 act. adm.— que la mercadería resulta clasificable en la p.a. NCM 4802.55.92, p. SIM 4802.55.92.990L, es decir, como papel tipo kraft de los utilizados para escribir, imprimir u otros fines gráficos, radicalmente distinto del "papel sulfito para envolver" declarado bajo la PA SIM 4805.30.00.000X. En consecuencia, el informe de supervisión obrante a fs. 29 act. adm. concluyó que la calidad del papel resultante no se encontraba amparada por el Certificado de Origen MERCOSUR N° 1035/03 presentado con la destinación de autos, por lo que dicho certificado no resulta de aplicación en el presente caso.

III.- Que corresponde precisar el alcance jurídico de la constatación técnica descripta en el considerando precedente. Mediante la destinación N° 03 001 IC04 026243H, la recurrente documentó la importación a consumo de 10.107,00 kg de

"papel sulfito para envolver", clasificado en la PA SIM 4805.30.00.000X, con origen Brasil, al amparo del Certificado de Origen MERCOSUR N° 1035/03, invocando el tratamiento preferencial intrazona.

Que el servicio aduanero no se limitó a discrepar sobre la correcta ubicación en la nomenclatura de la mercadería declarada. Por el contrario, a partir del análisis técnico practicado por organismos especializados sobre muestras extraídas de la propia mercadería importada, constató que el producto ingresado al territorio aduanero no respondía a las características del "papel sulfito para envolver" sino a las de un papel constituido por 100% de fibras blanqueadas obtenidas por procedimiento químico (kraft), de 51 g/m², con 17,8% de cenizas y 91,1% de blancura, clasificable en la PA SIM 4802.55.92.990L — esto es, papel de los tipos utilizados para escribir, imprimir u otros fines gráficos.

Que la diferencia entre ambas posiciones arancelarias no es accesoria ni meramente formal. La PA 4805.30 comprende papeles de embalaje, con características físicas y composición fibrosa propias de ese uso; la PA 4802.55 corresponde a papeles de escritura e impresión tipo kraft, con características técnicas objetivamente distintas — en particular, el contenido de cenizas del 17,8% y la blancura del 91,1% son incompatibles con las notas del Capítulo 48 aplicables al papel sulfito para envolver. Se trata, en consecuencia, de dos tipos de papel diferentes, no de una misma mercadería clasificada en distinta posición arancelaria.

Que esta distinción es decisiva para la resolución del caso, pues determina que no estamos ante un supuesto de divergencia clasificatoria sobre un mismo producto, sino ante la verificación de que la mercadería efectivamente importada no coincidía con la declarada ni con la amparada por el Certificado de Origen invocado.

IV.- Que establecido que la mercadería efectivamente importada no coincidía con la declarada, corresponde examinar las consecuencias que esa discordancia produce sobre la eficacia del Certificado de Origen MERCOSUR N° 1035/03 invocado por la recurrente para acceder al tratamiento preferencial intrazona.

Que el Certificado de Origen no es un instrumento de identificación arancelaria sino un instrumento de prueba del origen de la mercadería. Su función dentro del sistema preferencial consiste en acreditar que la mercadería a la que se refiere reúne las condiciones establecidas en el régimen de origen para acceder a los beneficios arancelarios pactados entre los Estados Partes. Para cumplir esa función, el certificado debe referirse a la mercadería que efectivamente se importa: es la correspondencia entre el documento y el producto constatado lo que le otorga eficacia probatoria.

Que cuando esa correspondencia no existe — esto es, cuando la mercadería constatada por el servicio aduanero no es la misma que la certificada — el instrumento pierde su aptitud para acreditar el origen del producto efectivamente importado, con independencia de que pudiera ser válido respecto de otro producto. No se trata de invalidar el certificado por defectos en su confección, sino de constatar que su objeto no coincide con la mercadería objeto de la importación.

Que esta conclusión no importa un rigorismo formal sino la aplicación elemental del principio según el cual la prueba del origen debe referirse al objeto que se pretende acreditar. Admitir lo contrario equivaldría a sostener que un certificado que ampara determinada mercadería puede extender sus efectos a cualquier otra mercadería que ingrese bajo la misma destinación, vaciando de contenido la función que el régimen de origen asigna a ese instrumento.

V.- Que el Régimen General de Origen del MERCOSUR se encuentra instrumentado en el Acuerdo de Complementación Económica N° 18 (ACE 18), suscripto entre los Estados Partes del MERCOSUR en el marco de la ALADI. Para la época de los hechos —destinación oficializada el 10 de abril de 2003— dicho régimen se encontraba complementado por la Directiva N° 4/00 de la Comisión de Comercio del MERCOSUR (CCM), de carácter obligatorio para los Estados Partes, que aprobó el texto consolidado del Instructivo para el Control de Certificados de Origen del MERCOSUR por parte de las Administraciones Aduaneras, vigente desde el 29 de agosto de 2001 hasta el 26 de febrero de 2006.

Que dicho régimen tiene por objeto comprobar el origen de las mercaderías a fin de determinar si reúnen las condiciones de producción o elaboración que les permiten acceder a los beneficios arancelarios acordados entre los Estados Partes. El instrumento central de esa comprobación es el Certificado de Origen, cuya función es acreditar — ante la administración

aduanera del país importador — que la mercadería efectivamente importada es originaria del Estado Parte exportador y reúne los requisitos del régimen.

Que el sistema preferencial del MERCOSUR reposa, en consecuencia, sobre dos pilares indisociables: la concesión de preferencias arancelarias a las mercaderías originarias de los Estados Partes, y la prueba de ese origen a través de la documentación pertinente. Ambos elementos son igualmente necesarios: sin preferencia no hay beneficio, pero sin prueba idónea de origen tampoco puede reconocerse el beneficio. El Certificado de Origen es esa prueba, y su eficacia está condicionada a que se refiera a la mercadería que efectivamente se importa.

Que el Anexo I de la Directiva CCM 04/00, en su sección D relativa al Control del Certificado de Origen, regula diversas situaciones que pueden presentarse al momento del control aduanero, entre ellas la divergencia en la clasificación arancelaria (punto D.9), los errores formales (punto D.11) y la identificación de la mercadería en el campo de denominación (punto D.10). El análisis de esas disposiciones — que se efectuará en los considerandos siguientes — confirma que ninguna de ellas resulta aplicable al supuesto verificado en autos.

VI.- Que el voto que antecede invoca el punto D.9 del Anexo I de la Directiva CCM 04/00 para sostener que, aun ante una divergencia clasificatoria, corresponde dar curso al despacho en condiciones preferenciales. Dicha disposición establece que en los casos en que la autoridad aduanera del Estado Parte importador determine una clasificación arancelaria distinta al ítem NCM indicado en el certificado de origen, podrá disponerse dar curso a los despachos de importación en condiciones preferenciales, siempre que esté referido a un mismo producto y que ello no implique cambios en el requisito de origen ni en el tratamiento arancelario extrazona.

Que esa previsión no resulta aplicable al caso de autos por dos razones independientes entre sí, cualquiera de las cuales es suficiente para excluir su operatividad.

Que, en primer lugar, el punto D.9 presupone que la divergencia clasificatoria se refiera al mismo producto. Como se ha demostrado en los considerandos precedentes, ese presupuesto no se verifica en autos: la mercadería constatada por el servicio aduanero no era una variante o sub-tipo del "papel sulfito para envolver" declarado, sino un producto de naturaleza y composición objetivamente distintas, determinadas mediante análisis técnico sobre muestras de la propia mercadería importada. No se está frente a dos criterios de clasificación posibles para un mismo papel, sino frente a dos papeles diferentes. El mecanismo del D.9, concebido para resolver discrepancias nomenclaturales sobre una misma mercadería, no puede extenderse a supuestos donde la divergencia revela que el producto importado no es el declarado.

Que, en segundo lugar y con carácter subsidiario, aun cuando pudiera sostenerse que se trataba del mismo producto — premisa que esta disidencia no comparte — el punto D.9 establece como condición de procedencia ineludible que el importador presente, como documentación complementaria, copia de las pertinentes resoluciones clasificatorias de carácter general dictadas por el Servicio Aduanero del Estado Parte importador y exportador. Que de las constancias de autos surge que la División de Cupos de Origen informó expresamente que no existía en las actuaciones resolución clasificatoria alguna emitida por la aduana del Estado Parte exportador, esto es, la República Federativa del Brasil, no pudiendo por ende encuadrarse la situación en el mencionado punto D.9 (fs. 81 act. adm.). Esta constatación, surgida de la propia instrucción del sumario administrativo, impide dar curso al mecanismo del D.9 con independencia de cualquier otra consideración.

Que, por las razones expuestas, el punto D.9 de la Directiva CCM 04/00 no brinda sustento a la solución revocatoria propuesta en el voto que antecede.

VII.- Que tampoco resulta aplicable al caso la previsión del punto D.11 del Anexo I de la Directiva CCM 04/00, relativa a los errores formales. Dicha disposición establece que en caso de detectarse errores formales en la confección del Certificado de Origen, evaluados como tales por las Administraciones Aduaneras — citando como ejemplos la inversión en el número de facturas, errores en fechas, errónea mención del nombre o domicilio del importador — no se demorará el

despacho de la mercadería, sin perjuicio de resguardar la renta fiscal. El propio texto de la norma precisa que se considerarán errores formales todos aquellos errores que no modifican la calificación de origen de la mercadería.

Que la discordancia verificada en autos no encuadra en esa categoría por dos razones convergentes. En primer lugar, porque los errores formales contemplados por el D.11 son defectos accesorios y fácilmente comprobables — numéricos, ortográficos, de referencia — que no afectan la identificación sustancial del producto certificado ni su calificación de origen. La falta de correspondencia entre la mercadería declarada y la mercadería constatada es una discordancia que recae sobre el objeto mismo de la certificación, no sobre datos secundarios de su confección. En segundo lugar, y de manera determinante, la propia norma define como errores formales aquellos que no modifican la calificación de origen — definición que presupone que el producto certificado es el mismo que el importado. Cuando ese presupuesto no se cumple, la categoría de error formal resulta inaplicable por definición.

Que tampoco puede amparar la solución revocatoria propuesta el punto D.10 del mismo Anexo, en cuanto establece que la denominación de la mercadería en el campo 10 del Certificado de Origen debe ajustarse a la glosa NCM sin que ello signifique exigir el ajuste estricto a dichos textos. Esa flexibilidad descriptiva fue concebida para tolerar variantes de denominación comercial o imprecisiones menores en la glosa, no para validar certificados cuya descripción corresponde a un producto que el análisis técnico posterior demuestra ser diferente del efectivamente importado. La tolerancia en la descripción formal del CO presupone, necesariamente, que el producto descrito —con mayor o menor precisión— es el mismo que el constatado. Cuando esa identidad material falta, la flexibilidad del D.10 carece de objeto.

Que admitir que una discordancia de la entidad verificada en autos pudiera ser tratada como un simple error formal o una imprecisión descriptiva tolerable, importaría no solo vaciar de contenido la función probatoria del Certificado de Origen, sino comprometer la seriedad y credibilidad del régimen preferencial intrazona en su conjunto. El sistema de comercio preferencial del MERCOSUR descansa sobre la confianza recíproca entre las administraciones aduaneras de los Estados Partes en la veracidad de los certificados de origen que se emiten y presentan. Esa confianza solo puede sostenerse si los certificados se corresponden efectivamente con las mercaderías que amparan.

VIII.- Que no obsta a lo expuesto la doctrina que refiere a que la errónea ubicación arancelaria de la mercadería no es determinante de la procedencia de las preferencias arancelarias, puesto que estas se conceden a las mercaderías y no a las posiciones arancelarias. Esa doctrina — recogida en los precedentes citados en el voto que antecede — es correcta en su formulación general pero inaplicable al caso de autos, por una razón que emana de su propio fundamento: precisamente porque las preferencias arancelarias se conceden a las mercaderías, el beneficio solo puede reconocerse cuando el certificado de origen presentado acredita el origen de la mercadería efectivamente importada. Si el certificado se refiere a una mercadería distinta de la constatada, no existe sustento documental idóneo para reconocer preferencia alguna — no por razones de forma, sino porque falta la prueba de origen del producto que realmente ingresó.

Que los precedentes jurisprudenciales en que se apoya el voto preopinante -en particular "YPF S.A." (CNCAF, 29/08/2000) e "Inmobal Nutrer SA" (Sala IV, expte. 30173/14)- refieren invariablemente a supuestos en los que la descripción de la mercadería en el certificado de origen coincidía sustancialmente con la mercadería constatada por el servicio aduanero, siendo la divergencia reducida a la posición arancelaria asignada. Esa coincidencia descriptiva es el presupuesto tácito sobre el que descansa la doctrina de la procedencia preferencial pese al error clasificatorio. En el caso de autos ese presupuesto no se verifica: el análisis técnico practicado por el INTI/CICELPA demostró que la mercadería constatada no era el "papel sulfito para envolver" descrito en el certificado, sino un papel de características físicas y composición fibrosa objetivamente distintas. La diferencia no es de clasificación sino de identidad del producto.

Que establecido lo anterior, corresponde examinar si se encuentran reunidos los extremos exigidos para la configuración de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero. Dicha norma sanciona al que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal. En el caso de autos ambos extremos se encuentran acreditados. En cuanto al primero, la destinación

N° 03 001 IC04 026243H declaró la importación de "papel sulfito para envolver" clasificado en la PA SIM 4805.30.00.000X, cuando la comprobación técnica posterior determinó que la mercadería correspondía a la PA SIM 4802.55.92.990L - diferencia que surge objetivamente de las constancias del expediente administrativo. En cuanto al segundo, esa declaración inexacta permitió documentar la operación al amparo del Certificado de Origen MERCOSUR N° 1035/03 y acceder al tratamiento preferencial intrazona, evitando el pago del derecho de importación extrazona del 13,5% y la tasa de estadística del 0,5% que correspondían a la mercadería efectivamente importada, generando el perjuicio fiscal determinado por la resolución apelada.

Que tampoco desvirtúa lo expuesto el argumento esgrimido por la recurrente en su descargo en sede administrativa, relativo a que el Sistema Informático María (hoy Malvina) limitaría la descripción de la mercadería a parámetros preestablecidos, impidiendo una declaración más detallada. Dicho argumento confunde las restricciones operativas del sistema informático con el contenido de la obligación declarativa. El declarante no queda relevado de su deber de exactitud por las condiciones del soporte a través del cual efectúa la declaración: si la descripción que el sistema permite consignar no refleja fielmente la mercadería que se importa, esa circunstancia no convierte la inexactitud en tolerable sino que pone de manifiesto, precisamente, la discordancia entre lo declarado y lo real que la norma sanciona. En el caso de autos, la cuestión no residía en una imprecisión descriptiva dentro de los márgenes del sistema, sino en que la mercadería importada era objetivamente distinta de la declarada — extremo que ninguna limitación informática puede justificar.

Que, por lo expuesto, se encuentran reunidos en el caso de autos todos los extremos exigidos para la configuración de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero, correspondiendo confirmar la resolución DE PRLA N° 10128/11, recaída en las actuaciones administrativas N° 12041-113-2004, de fecha 30 de diciembre de 2011, tanto en lo que respecta a la multa impuesta como al cargo tributario formulado, con costas a cargo de la actora vencida (art. 1163 del Código Aduanero).

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución DE PRLA N° 10128/11, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12041-113-2004, de fecha 30 de diciembre de 2011, en cuanto condena a la firma LITOGRAFÍA CUYO S.A. (CUIT 30-50018154-7) al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero, respecto de la mercadería importada mediante la destinación N° 03 001 IC04 026243H, por la suma de pesos doce mil quinientos sesenta y tres con 71/100 ($ 12.563,71); y formula cargo a la misma firma por los tributos adeudados en concepto de derechos de importación y tasa de estadística, por la suma de pesos doce mil quinientos sesenta y tres con 71/100 ($ 12.563,71), con más los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero desde la fecha de la destinación hasta el efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la actora vencida (art. 1163 del Código Aduanero).

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución DE PRLA 10128/11, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12041-113-2004, en cuanto condena a la firma LITOGRAFÍA CUYO S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Segura por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.05.28 18:32:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.05.28 20:30:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.29 11:30:33 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.29 11:31:58 -03:00