República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-95120221-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; EX-2019-80124015- -APN-SGASAD#TFN, “MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. Y F. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN”.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en el expediente **EX-2019-80124015- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado**: “MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. Y F. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN”.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- En el caso, se trata de resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 6841/2019 emitida por la División Impugnaciones, en la actuación administrativa SIGEA N° 12196-439-2014 y su actuación administrativa acumulada SIGEA N° 18036-8429-2017, dictada con fecha 29 de julio de 2019, mediante la cual se rechazó la impugnación que fuera incoada por la firma MICHELIN ARGENTINA S.A.yCIF. y se confirmaron los cargos Nros. 962, 963 y 964/2015 y la liquidación N° 17 001 LMAN 376257 M formulada en relación a la Destinación de Importación a Consumo Nro. 13 001 IC05 019388 V, con más los intereses del art. 794 del C.A., ordenándose a su respecto aplicar para su liquidación las pautas establecidas en la Resolución General AFIP N° 3271/12 y la I.G. N° 13/2016 (DG ADUA) punto “D”, esta última, para los rubros IMPUESTO A LAS GANANCIAS e IVA ADICIONAL, en los casos que corresponda.

II.- Relata la apelante, que las actuaciones administrativas se sustanciaron como consecuencia de la impugnación impetrada por la actora, contra los cargos Nros. 962, 963 y 964/2015 y las liquidaciones Nros. 17001LMAN376257M, 17001LMAN376271X y 17001LMAN376340F, todos ellos en concepto de tributos que fueran formulados en relación a las destinaciones Nros. 13 001 IC05 019388 V, 13 001 IC06 013772 N y 13 001 IC06 013796 T.

Agrega que en el fallo apelado se confirmó la Liquidación Manual N° 17 001 LMAN 376257 M, vinculada al Despacho de Importación N° 13001IC05019388V.

En la descripción de los antecedentes del caso la actora reseña que con fecha 03/10/2017, mediante la notificación recibida a través del SICNEA N° 17001NOTI064894X se la intimó a abonar la suma de U$S 50.227,37 (Liquidación Manual N° 17 001 LMAN 376257 M, bajo apercibimiento de hacer aplicación del art. 1122 del C.A. y ss., sin indicación de los conceptos sobre los que se estaban efectuando los reclamos de la suma indicada, por lo cual procedió a impugnar la misma.

Menciona que esta intimación fue emitida en el marco del expediente SIGEA N° 18036-8429-2017, donde se emitieron otras dos intimaciones, a los fines del pago de las Liquidaciones Manuales Nros. 17001LMAN376271X y 17001LMAN376340F, las que se impugnaron también. Posteriormente al notificarse de la Resolución DE PRLA N° 6841/2019, afirma que tomó conocimiento que el expediente SIGEA N° 18036-8429-2017, había sido acumulado al SIGEA N° 12196-439-2014, por cuanto la Aduana concluyó, en dicha oportunidad, que ambos versaban sobre idéntico sujeto, objeto y causa en cuanto a las liquidaciones, y cargos impugnados.

Deja sentado la apelante, que el acto administrativo recurrido dispuso rechazar el procedimiento de impugnación impetrado por **MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F.** y confirmó los cargos en concepto de tributos.

III.- Contra ese pronunciamiento administrativo, la firma importadora interpuso recurso de apelación por ante este Tribunal. Describe en su escrito de inicio, que los montos reclamados eran derechos de importación U$S 15.238,52; tasa de estadística U$S 5,90; tasa de estadística monto máximo U$S 400; IVA U$S 3.285,34 e impuesto a las ganancias $ 5.144,80 (U$S 938,66, convertidos utilizando el tipo de cambio vigente al momento de la oficialización del Despacho de Importación N° 13 001 IC05 019388 V), con más los intereses del art. 794 del C.A.

En primer término la apelante efectúa un planteo acerca de la tasa de actuación, argumentando la irrazonabilidad de su exigencia y, subsidiariamente, peticiona la espera total o parcial para su integración.

Respecto del tema de fondo menciona que al momento de impugnar la liquidación manual supra indicada, no aportó el Certificado de Origen correspondiente debido a que en la notificación recibida no se especificaba en concepto de qué se reclamaban las sumas contenidas en el SICNEA.

Por ello remarca, que junto con la presentación del presente recurso aportó copia simple del Certificado de Origen N° 006470RJO-005020/13, y se reservó el derecho de aportar su original sobre el que refiere que, al tiempo de incoar la apelación, se encontraba en poder de terceros.

Afirma que pese a que el CO no fue acompañado en el plazo estipulado por la normativa de aplicación, corresponde se lo tenga por válido, el que luego si fue incorporado en esta instancia.

Referencia doctrina y jurisprudencia que sostienen que la acreditación del cumplimiento de los plazos que exige la normativa resulta ser un requisito formal, que no es idóneo para tornar inaplicable el régimen de origen del caso *sub examine.* Cita jurisprudencia.

Expresa que, en el supuesto en análisis, resulta claro que el Certificado de Origen se refiere a la mercadería importada, es consistente con el resto de la documentación acompañada y que cumple con todas las exigencias dispuestas para su emisión.

Puntualiza que de la observación del CO, se visualiza en el “campo 7” y que el Nro. de la factura comercial es coincidente con el número consignado en el despacho aduanero (Factura N° 34872). Suma que también coincide el peso total (kg neto 227,400) y el FOB Total –en divisa- u$s 2.579,59, declarados en la operación aduanera y en

el Certificado.

Por otra parte aclara, que el valor FOB declarado en el CO, “campo 12”, tal como se aclara en el “campo 14” del mismo, es decir, importe: 2.579,58 corresponden se trata de reales y no de dólares, siendo esta la misma moneda utilizada en el despacho aduanero (divisa: real)

Alega que, más allá que las posiciones arancelarias consignadas en el despacho, a saber, P.A. 3403.11.90.000X, 4012.90.90.100N, las que resultan no ser coincidentes con las indicadas en el certificado: P.A. 3403.99.00 y 4012.90.90, respectivamente, no corresponde que ello torne inaplicable el CO, pues esta discrepancia se debe a una diferencia de criterio de clasificación entre Argentina y Brasil, remarcando que la descripción de la mercadería es la misma. Cita fallos jurisprudenciales a fin de sustentar esta postura.

Resalta que el CO es apto para probar el origen invocado y que, como quedó demostrado, la mercadería importada es originaria de Brasil y, como tal, debía recibir el tratamiento arancelario correspondiente

Impugna la liquidación y la tasa de interés aplicable, en virtud de las previsiones de la Ley N° 23.928 modificada por la Ley N° 25.561, remitiéndose a lo preceptuado en sus arts. 7 y 10, como así también a las previsiones de los arts. 651 y 638 del Código Aduanero.

Acusa que el servicio aduanero reclamó tributos en dólares amparándose en la Resolución General AFIP N° 3271/12, que destaca es improcedente.

Señala que una vez derogada la convertibilidad de un peso igual a un dólar, la dolarización de la Ley 23.905 fue utilizada por la AFIP-DGA para actualizar los créditos aduaneros, pese a que ello estaba prohibido, aplicándose a los créditos dolarizados la misma tasa de interés prevista para los no actualizados, que ya preveía depreciación monetaria, con lo que produjo una doble repotenciación de su crédito, resultando ello contrario a derecho.

Concluye que la liquidación que la Aduana efectúa es, en definitiva, una determinación tributaria suplementaria, formulada y notificada años después de realizada la determinación originaria, en la que se garantizaron los tributos al momento de la oficialización de la importación. Cita doctrina y jurisprudencia.

Finalmente, en lo relativo a la tasa de interés, peticiona la aplicación de la Resolución (MH) N° 598/2019, mediante la cual se fijaron tasas de interés diferenciadas o una tasa menor, si así lo considera el Tribunal, desde que comenzaron a devengarse los intereses del art. 794 del C.A. Ofrece prueba. Reserva caso federal. Solicita se dicte sentencia disponiendo se revoque la Resolución DE PRLA N° 6841/2019, con expresa imposición de costas.

IV.- De su lado, en su responde, la representación fiscal se presenta, solicitando el rechazo de la apelación interpuesta y se confirme el acto administrativo apelado, con expresa imposición de costas a la actora. Niega todos los hechos, el derecho y la documentación aportada por la actora, que no sean objeto de su especial reconocimiento.

Expone en primer lugar, con relación al agravio referente a la irrazonabilidad de la tasa de actuación, así como respecto del pedido de espera total o parcial, que debe ser rechazado *in limine*, toda vez que no constituye en sí mismo un agravio del cual deba darse traslado al servicio aduanero, por cuanto no resulta relevante a la discusión del objeto procesal en sí.

Y además agrega que si pretendía la actora desobligarse en cuanto al pago de la tasa de justicia, debió ocurrir por la vía procesal y de fondo que corresponde que subraya era la solicitud de un beneficio de litigar sin gastos

aportando la prueba pertinente en el marco de dicho proceso, en los términos previstos en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y sus normas concordantes.

Con respecto al agravio central, referente al certificado de origen, la representación fiscal se opone, en su escrito en conteste, a la aspiración de aportar el original a su propio arbitrio.

Como apoyatura a esta postura, trae a colación lo establecido en el art. 1145 del C.A., coligiendo que al no haber sido acompañarlo en tiempo y forma el CO, esto ocasiona la preclusión de la oportunidad procesal y la pérdida del derecho en trato.

Insiste que el original del Certificado debió ser acompañado por la recurrente en oportunidad de deducir el recurso de apelación, o en su defecto, debió indicar la identidad de los terceros bajo cuyo poder obraba el mentado certificado e incluso agrega que tampoco ofreció prueba instrumental u oficiosa alguna para incorporar a estos actuados, el documento en cuestión.

También refiere que la diferencia de posiciones arancelarias, no constituyen un detalle menor, como así tampoco las diferencias clasificatorias entre Argentina y Brasil. Esto trae, insiste, como consecuencia irreversible e irrefutable, la inaplicabilidad del documento en estudio, que fue acompañado en esta instancia en copia simple, sin siquiera certificación notarial.

Con relación al agravio de la contraria acerca de la formulación de la deuda en dólares estadounidenses, remite a lo previsto en el art. 20 de la Ley N° 23.905, el que transcribe.

Adiciona que esta normativa está vigente y que la determinación de los derechos aduaneros siempre se efectúa en dólares estadounidenses. Acompaña actuaciones administrativas. Formula reserva de Caso Federal y solicita se dicte sentencia, desestimando los agravios de la actora y confirmando *in totum* la resolución aduanera recurrida, con expresa imposición de costas a la contraria.

V.- Las actuaciones administrativas -acompañadas en soporte papel- SIGEA N° 12196-439-2014 y acumulada SIGEA N° 18036-8429-2017 se inician a fs. 1/9 de la primera, con las constancias emitidas por el visualizador de imágenes del registro de Garantías de AFIP e impresiones de pantalla de las garantías que respaldaban las operaciones de importación involucradas en autos. A fs. 7/9 lucen agregados los Cargos Nros. 962, 963 y 964/2015 –notificados a la importadora en fecha 22/12/2015, conforme constancia de notificación a fs. 20-. A fs. 21/49 y a fs. 17/34 de las actuaciones administrativas 12196-439-2014 y 18036-8429-2017, respectivamente, lucen agregadas las impugnaciones que fueran incoadas por la firma apelante. A fs. 65 y a fs. 43, de las actuaciones indicadas, en ese mismo orden, se tuvo a la recurrente por presentada, y por deducida la impugnación, intimándose en ambas actuaciones a la firma impugnante por el plazo de 10 días a fin que acompañe las copias digitalizadas de los despachos de importación Nros. 13 001 IC05 019388 V, 13 001 IC06 013772 N y la 13 001 IC06 013796 T y 13 001 IC06 013802 H, con su respectiva documentación complementaria. A fs. 68, obra presentación de la representación de la impugnante, solicitando se libre oficio a la permisionaria de digitalización LAKAUT, lo que fue denegado por providencia del servicio aduanero de fs. 81 de las actuaciones administrativas N° 12196-439-2014, donde ordenó, asimismo, agregar sin acumular la actuación N° 18036-8429-2017: *"…por cuanto ambas versan sobre idéntico sujeto, objeto y causa en cuanto a las liquidaciones y cargos impugnados por la firma encartada …"*. A fs. 69/80, lucen agregadas visualizaciones de imágenes del sistema Régimen Depositario Fiel de la AFIP y copias de los DIT correspondientes a las destinaciones de importación Nros. 13 001 IC06 013772 N, 13 001 IC06 013802 H, 13 001 IC06 013796 T y 13 001 IC05 019388 V. A fs. 82/83 vta. consta la Resolución DE PRLA N° 6841/2019, dictada con fecha

29/07/2019. A fs. 84/85 obran cédulas de notificación del fallo aduanero dirigidas a MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F., donde surge que la actora se notificó de la resolución apelada el día 09/08/2019. A fs. 86, la actora, solicitó se giren las actuaciones a la sección recaudación a fin que se practicara liquidación de las sumas adeudadas, conforme la resolución emitida, las cuales constan a fs. 88/92 del expediente aduanero. A fs. 93/95, la impugnante informa interposición del recurso de apelación por ante este Tribunal, adjunta formulario F4, y por otro lado acompaña volante de pago VEP a fin de acreditar el pago del importe nominal de los cargos Nros. 962, 963 y 964/2015. A fs. 107, obra Nota 2520/2019 (SE RECA) donde se informa que se cancelaron los cargos 963, 964 y 962 todos del año 2015, correspondientes a las destinaciones Nros. 13 001 IC06 013802 H, 13 001 IC06 013796 T y 13 001 IC06 013772 N, respectivamente; que a su vez se adeudan las liquidaciones generadas como consecuencia de la ejecución de las garantías constituidas en concepto de multa 14001 LMAN 411705U (13 001 IC06 013802 H), 14001 LMAN 411670V (13 001 IC06 013796 T) y 14001 LMAN 411566C (13 001 IC06 013772 N) y, asimismo, que el interesado no canceló el cargo correspondiente a la destinación N° 13 001 IC05 019388 V, sobre la cual se presentó el recurso de apelación en estudio.

VI.- En las condiciones señaladas corresponde analizar si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Cabe recordar que la recurrente documentó ante la Aduana de Buenos Aires las destinaciones de importación Nros. 13 001 IC05 019388 V, 13 001 IC06 013772 N, 13 001 IC06 013796 T y 13 001 IC06 013802 H.

Con fecha 29 de julio de 2019 se dictó la Resolución DE PRLA N° 6841/2019, mediante la cual se rechazó la impugnación incoada por MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F. y se confirmaron los cargos Nros. 962, 963 y 964/2015, así como la Liquidación N° 17 001 LMAN 376257 M formulada en relación con la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V, con más los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero.

En el marco de esta última destinación, la actora declaró que la mercadería involucrada era originaria y procedente de la República Federativa del Brasil, consignándolo en los campos correspondientes a origen y procedencia.

Al no haber presentado al momento de la oficialización el certificado de origen exigido, procedió a garantizar los tributos vinculados con la falta de dicho instrumento.

Cabe recordar que el art. 14 de la Decisión CMC N° 01/04, correspondiente al Régimen de Origen MERCOSUR incorporado al ACE N° 18, define al certificado de origen como el documento que permite comprobar el origen de las mercaderías y exige, entre otros recaudos, que sea emitido por una entidad certificante habilitada, que identifique las mercaderías a las que se refiere y que indique inequívocamente que éstas son originarias de un Estado Parte conforme a las disposiciones del régimen.

Ahora bien, si bien es cierto que el certificado de origen no fue acompañado ante el servicio aduanero en oportunidad de la sustanciación del procedimiento de impugnación, dicho instrumento fue expresamente ofrecido como prueba documental al interponerse el recurso ante este Tribunal. La recurrente acompañó inicialmente una copia y manifestó que el original se encontraba en poder de terceros, reservándose su presentación.

Posteriormente, mediante presentación efectuada el 9/9/2019, la actora acompañó una reproducción del Certificado de Origen MERCOSUR N° RJO-005020/13 y dejó su original a disposición de este Tribunal. Asimismo, mediante providencia dictada en estas actuaciones se tuvo posteriormente por acompañado el certificado en formato digital y se confirió traslado de dicha documental a la demandada.

En tales condiciones, no puede prosperar la objeción formulada por la representación fiscal con fundamento en el art. 1145 del Código Aduanero, pues se trata de una documental oportunamente ofrecida, incorporada a la causa y sometida al contradictorio de la contraparte.

Debe señalarse, asimismo, que la factura comercial N° 34872 fue emitida el 18/07/2013, mientras que la declaración del exportador y la certificación de la entidad habilitada que constan en el Certificado de Origen MERCOSUR N° RJO-005020/13 llevan fecha 14/08/2013. Si bien esta última fecha es posterior a la oficialización de la destinación examinada, efectuada el 30/07/2013, dicha circunstancia no afecta la validez temporal del instrumento, toda vez que el Régimen de Origen MERCOSUR entonces vigente permitía la emisión del certificado a partir de la fecha de emisión de la factura comercial correspondiente y durante los sesenta (60) días siguientes. En el caso, el certificado fue emitido dentro de dicho plazo.

Por otra parte, de las actuaciones administrativas surge que la propia recurrente había solicitado en sede aduanera que se librara oficio a la permisionaria de digitalización LAKAUT, donde sostuvo que se encontraba el certificado original que amparaba la mercadería, petición que fue denegada mediante providencia obrante a fs. 81 de la actuación administrativa N° 12196-439-2014.

En consecuencia, la falta de presentación oportuna del certificado ante el servicio aduanero no impide, por sí sola, su valoración posterior cuando el documento ha sido emitido dentro del plazo previsto por el régimen de origen, ha sido regularmente incorporado a la causa y permite verificar el origen declarado.

A ello se agrega que la actora acompañó otros instrumentos vinculados con la operación —entre ellos la factura comercial N° 34872, el Contrato de Transporte CRT y el Manifiesto Internacional de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero MIC/DTA— cuyos datos relevantes deben ser ponderados conjuntamente con el certificado de origen.

En tales condiciones, corresponde considerar que la omisión inicial en la presentación del certificado constituye, en las particulares circunstancias del caso, un incumplimiento de carácter formal que no obsta, por sí solo, a la acreditación posterior del origen de la mercadería, cuestión que será examinada seguidamente a la luz de la correspondencia existente entre el certificado y la restante documentación de la operación.

VII.- Sumado a lo expuesto en el punto precedente, cabe señalar que, conforme surge de las actuaciones administrativas, MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F. documentó ante la Aduana de Buenos Aires la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V, oficializada el 30/07/2013, mediante la cual declaró mercadería originaria y procedente de la República Federativa del Brasil.

En dicha destinación se documentaron dos ítems amparados por el Certificado de Origen MERCOSUR N° RJO-005020/13. Respecto del primero, correspondiente a preparaciones para el tratamiento de materias textiles, cueros y pieles, se declaró la posición NCM 3403.11.90.000X, mientras que en el certificado de origen se consignó la NCM 3403.99.00. En este supuesto existe una divergencia clasificatoria a nivel NCM.

En cambio, respecto del segundo ítem, correspondiente a neumáticos y productos relacionados, la destinación consignó la posición 4012.90.90.100N y el certificado de origen la NCM 4012.90.90. En este caso no se verifica una divergencia clasificatoria sustancial, pues la posición coincide a nivel de los ocho dígitos de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, correspondiendo la terminación ".100N" a una apertura nacional utilizada por el sistema informático aduanero argentino.

No obstante la divergencia advertida respecto del primer ítem, los restantes datos consignados en el certificado

guardan correspondencia sustancial con los que surgen de la documentación comercial y aduanera agregada a la causa. En particular, coinciden el exportador y el importador, el número y fecha de la factura comercial N° 34872, la identificación y descripción comercial de las mercaderías, así como los datos relativos a cantidad y peso.

En lo atinente al producto comprendido en la NCM 3403, el certificado consigna un peso neto de 227,400 kg y un valor FOB de 2.579,58 reales, mientras que en la destinación se declaró un valor de 2.579,59 reales, diferencia que, por su mínima entidad, carece de aptitud para poner en duda la correspondencia entre ambos documentos.

La operación había sido garantizada por falta de presentación del certificado de origen. Posteriormente, al impugnar la liquidación manual generada como consecuencia de la ejecución de dicha garantía, la importadora no acompañó el certificado ante el servicio aduanero, circunstancia que justificó señalando que la notificación recibida mediante SICNEA no indicaba específicamente el concepto por el cual se reclamaban las sumas allí consignadas. Como se indicó en el considerando precedente, el certificado fue luego ofrecido e incorporado regularmente en esta instancia.

Del examen de la documentación correspondiente a la operación surge entonces que la cuestión clasificatoria debe analizarse de manera diferenciada respecto de ambos ítems. En cuanto al producto documentado en la NCM 4012.90.90.100N, no existe una discordancia relevante con el certificado de origen, que consigna la NCM 4012.90.90, por tratarse de la misma posición a nivel NCM.

La controversia se concentra, por tanto, en el producto documentado en la NCM 3403.11.90.000X, respecto del cual el certificado consigna la NCM 3403.99.00.

Sin embargo, esa diferencia no impide, por sí sola, vincular el certificado con la operación de importación. En efecto, la factura comercial, el documento de transporte, el MIC/DTA y la restante documentación agregada presentan coincidencias suficientes respecto de los elementos identificatorios sustanciales de la operación, sin que surjan elementos que permitan concluir que el certificado se refiera a mercadería distinta de la efectivamente importada.

Por otra parte, de las constancias de autos no surge que el servicio aduanero hubiera efectuado una comprobación técnica, obtenido muestras, requerido análisis ni producido informe clasificatorio alguno destinado a determinar cuál de las posiciones arancelarias involucradas resultaba correcta para el producto comprendido en la partida 3403.

Tampoco se encuentra controvertido que el Certificado de Origen N° RJO-005020/13 haya sido emitido por una entidad certificante habilitada ni que se encuentre vinculado con la factura comercial N° 34872 y con la operación examinada. La documentación agregada exhibe, por el contrario, una correspondencia sustancial respecto del exportador, importador, descripción comercial, cantidades, peso y demás elementos identificatorios relevantes.

En tales condiciones, conforme al Régimen de Origen MERCOSUR vigente al momento de la oficialización de la destinación, la sola existencia de una divergencia clasificatoria respecto del primer ítem no determina automáticamente la pérdida del tratamiento arancelario preferencial. Corresponde verificar si tal divergencia impide identificar la mercadería, modifica el criterio de origen aplicable o determina que el producto quede excluido de la preferencia negociada.

En cuanto al segundo ítem, al no existir divergencia a nivel NCM, no se advierte fundamento clasificatorio alguno que permita desconocer, por ese motivo, la eficacia del certificado de origen.

En consecuencia, la cuestión a resolver respecto del primer ítem consiste en determinar si la discordancia existente entre la NCM 3403.11.90 declarada en la destinación y la NCM 3403.99.00 consignada en el Certificado de Origen N° RJO-005020/13 reviste entidad suficiente para desconocer la eficacia de dicho instrumento y, por esa vía, privar a la mercadería del tratamiento arancelario preferencial correspondiente al MERCOSUR.

VIII.- Que, a fin de resolver la cuestión planteada, corresponde recordar que el certificado de origen tiene por finalidad acreditar que la mercadería reúne las condiciones exigidas por el régimen aplicable para acceder al tratamiento arancelario preferencial correspondiente.

En tal sentido, el Régimen de Origen MERCOSUR vigente al momento de los hechos contemplaba la posibilidad de que los certificados presentaran errores formales que no modificaran la calificación de origen de la mercadería. De ello se sigue que no toda divergencia consignada en un certificado de origen determina, por sí sola, la pérdida del tratamiento preferencial, sino que corresponde analizar, en cada caso, si la discrepancia impide identificar la mercadería, modifica el criterio de origen aplicable o altera el tratamiento arancelario negociado.

Conforme se señaló en el considerando precedente, la situación debe analizarse separadamente respecto de los dos ítems documentados en la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V.

En cuanto a la mercadería declarada bajo la posición 4012.90.90.100N, el Certificado de Origen MERCOSUR N° RJO-005020/13 consigna la NCM 4012.90.90. No existe, por tanto, una divergencia clasificatoria a nivel de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, pues ambos documentos coinciden en sus ocho dígitos, correspondiendo la terminación ".100N" de la destinación a una apertura utilizada por el sistema informático aduanero argentino.

A ello se agrega que la descripción de la mercadería consignada en el certificado guarda correspondencia sustancial con la factura comercial N° 34872 y con la restante documentación de la operación. En consecuencia, respecto de este ítem no se advierte una discordancia clasificatoria que pueda constituir fundamento para desconocer el tratamiento arancelario preferencial, sin perjuicio de la verificación del cumplimiento del criterio de origen consignado en el propio certificado.

Distinta es la situación de la mercadería comprendida en la partida 3403. En la destinación se declaró la NCM 3403.11.90.000X, mientras que el certificado de origen consigna la NCM 3403.99.00, configurándose en este caso una divergencia a nivel de subpartida de la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

Sobre esta cuestión resulta relevante lo resuelto por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa **"INMOBAL NUTRER S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo"**, causa N° 30.173/2014, sentencia del 2 de diciembre de 2014. En dicho precedente, frente a una diferencia entre la posición arancelaria declarada y la resultante de la comprobación, la Cámara confirmó la decisión que había reconocido eficacia a los certificados de origen, valorando que la documentación complementaria permitía vincularlos en forma indubitable con la mercadería importada y que las posiciones involucradas tenían la misma preferencia porcentual intrazona. Asimismo, recordó la jurisprudencia de esa Sala según la cual el tratamiento arancelario preferencial puede mantenerse pese a defectos formales del certificado cuando exista correspondencia entre la descripción de la mercadería consignada en la factura comercial y en el certificado de origen y las posiciones arancelarias se encuentren negociadas en el respectivo acuerdo.

Ese criterio fue nuevamente aplicado por la misma Sala IV en **"AGCO ARGENTINA S.A. (TF 25.396-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"**, causa N° 14.327/2024, sentencia del 13 de febrero de 2025, donde se sostuvo expresamente que el tratamiento arancelario especial acordado en el marco del MERCOSUR

puede admitirse aun frente a errores formales en los certificados de origen, a condición de que exista correspondencia entre la descripción de la mercadería efectuada en la factura comercial y en el certificado de origen y que las posiciones arancelarias involucradas se encuentren negociadas en el acuerdo, con cita de **“Inmobal Nutrer” y sus antecedentes**.

En el caso de autos, el Certificado de Origen MERCOSUR N° RJO-005020/13 se encuentra expresamente vinculado con la factura comercial N° 34872, emitida por SOCIEDADE MICHELIN PARTICIPAÇÕES IND. E COM. LTDA. a favor de MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F., y existe coincidencia sustancial respecto del exportador, importador, descripción comercial de la mercadería, cantidad, peso y demás datos identificatorios relevantes.

En particular, respecto de la mercadería comprendida en la NCM 3403.99.00, el certificado consigna una descripción correspondiente a preparaciones para el tratamiento de materias textiles, cueros y pieles, coincidente sustancialmente con la mercadería documentada en la destinación y con la individualizada en la factura comercial N° 34872. Asimismo, el certificado consigna un peso neto de 227,400 kg y un valor FOB de 2.579,58 reales, mientras que la destinación registra un valor de 2.579,59 reales, diferencia que, por su mínima entidad, carece de aptitud para poner en duda la identidad de la operación.

Debe agregarse un elemento de particular relevancia. Respecto de este producto, el Certificado de Origen MERCOSUR consigna como criterio de origen el correspondiente al **XLIV Protocolo Adicional al ACE N° 18, Capítulo III, artículo 3°, inciso b)**, aplicable a productos elaborados íntegramente en el territorio de cualquiera de los Estados Partes utilizando única y exclusivamente materiales originarios de los Estados Partes.

En consecuencia, el criterio de origen específicamente consignado para la mercadería comprendida en la partida 3403 no aparece condicionado a un cambio de partida arancelaria. De allí que la divergencia existente entre la NCM 3403.11.90 declarada en la destinación y la NCM 3403.99.00 consignada en el certificado no resulte suficiente, por sí sola, para concluir que la mercadería incumple el requisito de origen invocado.

Por otra parte, no obra en las actuaciones análisis químico, informe clasificatorio ni otro elemento técnico que permita concluir que la mercadería documentada y aquella amparada por el certificado fueran productos distintos. Tampoco surge que el servicio aduanero hubiera aportado elementos concretos dirigidos a desvirtuar la autenticidad o el contenido del certificado, la habilitación de la entidad emisora o su vinculación con la factura comercial N° 34872.

Esta circunstancia adquiere particular relevancia a la luz de los precedentes citados, pues incluso en supuestos en los que existió una discrepancia clasificatoria comprobada se admitió la subsistencia del tratamiento preferencial cuando la documentación permitía identificar inequívocamente la mercadería y no se verificaba una alteración sustancial del régimen de origen.

A ello se agrega que las posiciones arancelarias involucradas se encontraban comprendidas en el tratamiento arancelario intrazona correspondiente y no surge de la normativa aplicable al caso que la divergencia verificada respecto del producto de la partida 3403 implicara, por sí misma, una modificación del requisito de origen exigible.

En consecuencia, respecto del ítem documentado bajo la posición 4012.90.90.100N no se verifica una divergencia clasificatoria a nivel NCM que justifique desconocer el certificado de origen; y, respecto de la mercadería declarada en la NCM 3403.11.90.000X, la diferencia existente con la NCM 3403.99.00 consignada en el certificado tampoco resulta suficiente para privarla del tratamiento arancelario preferencial, toda vez que existe

correspondencia sustancial entre la documentación comercial y el certificado y no se ha demostrado que dicha divergencia modificara la calificación de origen, impidiera identificar el producto o alterara el tratamiento arancelario negociado.

En las particulares circunstancias de autos, por tanto, no se advierte un defecto sustancial susceptible de hacer caer el tratamiento preferencial invocado respecto de ninguno de los dos ítems comprendidos en la destinación.

IX.- Que, conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, corresponde concluir que el Certificado de Origen MERCOSUR N° RJO-005020/13 resulta idóneo para acreditar el origen de la mercadería documentada mediante la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V.

En efecto, la falta de presentación oportuna del certificado ante el servicio aduanero constituyó, en las particulares circunstancias de la causa, un incumplimiento de carácter formal que fue posteriormente subsanado mediante la incorporación regular del instrumento en esta instancia. A su vez, de la valoración conjunta del certificado, la factura comercial N° 34872 y la restante documentación de la operación surge una correspondencia sustancial que permite vincular aquel documento con la mercadería efectivamente importada.

Asimismo, conforme se señaló, respecto de la mercadería documentada bajo la posición 4012.90.90.100N no se verifica una divergencia clasificatoria a nivel NCM con la posición 4012.90.90 consignada en el certificado de origen, pues ambas coinciden en los ocho dígitos correspondientes a la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

En cuanto al producto declarado bajo la NCM 3403.11.90.000X, la diferencia existente con la NCM 3403.99.00 indicada en el certificado tampoco reviste entidad suficiente para desconocer el tratamiento arancelario preferencial, toda vez que no se encuentra acreditado que dicha discrepancia impida identificar la mercadería, modifique el criterio de origen aplicable o determine su exclusión de la preferencia arancelaria correspondiente.

En particular, respecto de esta última mercadería, el Certificado de Origen N° RJO-005020/13 consigna como criterio de origen el previsto en el XLIV Protocolo Adicional al ACE N° 18, Capítulo III, artículo 3°, inciso b), sin que surja de las constancias de autos que la divergencia clasificatoria advertida altere el cumplimiento de dicho requisito.

A ello se agrega que, conforme fue examinado, existe correspondencia sustancial entre los elementos identificatorios de la operación consignados en el certificado de origen, la factura comercial y la restante documentación acompañada, sin que obren elementos técnicos que permitan concluir que el certificado se refiere a una mercadería distinta de la efectivamente importada.

En consecuencia, no se encuentra suficientemente justificado el desconocimiento del tratamiento arancelario preferencial efectuado por el servicio aduanero ni, por consiguiente, la diferencia tributaria determinada en la Liquidación Manual N° 17 001 LMAN 376257 M correspondiente a la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V.

Atento a la solución que se propicia respecto de la procedencia del tratamiento arancelario preferencial, deviene inoficioso expedirse sobre los restantes agravios introducidos por la actora relativos a la moneda en que fue expresada la deuda, la aplicación de la Resolución General AFIP N° 3271/12, el cómputo y la tasa de los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero y las percepciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias e IVA adicional.

Por ello, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F.

y revocar la Resolución DE PRLA N° 6841/2019, de fecha 29 de julio de 2019, en cuanto confirmó la Liquidación Manual N° 17 001 LMAN 376257 M formulada con relación a la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V, con sus accesorios.

X.- Que, atento la forma en que se resuelve la cuestión y resultando vencida la demandada, corresponde imponerle las costas del proceso, de conformidad con lo dispuesto por el art. 1163 del Código Aduanero.

Por ello, VOTO POR:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 6841/2019, de fecha 29 de julio de 2019, en cuanto confirmó la Liquidación Manual N° 17 001 LMAN 376257 M formulada con relación a la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V, con sus accesorios.

2.- Imponer las costas a la demandada vencida, de conformidad con lo dispuesto por el art. 1163 del Código Aduanero.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Juárez.

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

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 6841/2019, de fecha 29 de julio de 2019, en cuanto confirmó la Liquidación Manual N° 17 001 LMAN 376257 M formulada con relación a la Destinación de Importación a Consumo N° 13 001 IC05 019388 V, con sus accesorios.

2.- Imponer las costas a la demandada vencida, de conformidad con lo dispuesto por el art. 1163 del Código Aduanero.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse a la DGA las actuaciones administrativas que fueron presentadas en soporte papel en estos autos y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación-, de conformidad a lo previsto en el art. 1162 del CA y art. 52 del Reglamento de Procedimientos ante el TFN-.

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.29 18:58:34 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2026.09.29 20:20:36 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.29 20:21:47 -03:00