Causa nro. 5.079/2024 "*Iveco Argentina SA (TF 370013-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (**TFN Sala "G"**)

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 24 días del mes de octubre del 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los autos caratulados "*Iveco Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*",

**La jueza Clara María do Pico dijo:**

**I.** Mediante el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de fecha 8 de noviembre de 2023 (v. fs. 72/6) se resolvió, por mayoría, confirmar la resolución nro. 1170/2016 (DE PRLA) —dictada en el expediente administrativo nro. 1-251329-2016 (12197-6022-2012) —, por la cual se confirmó un cargo tributario por inaplicabilidad del certificado de origen (en adelante, CO) nro. 371465, con costas.

Especificó, preliminarmente, que la autoridad aduanera fundó la inaplicabilidad del CO nro. 371465 en la erróneamente invocación de *"las normas de origen, por cuanto se habría consignado en el campo 13 de dicho documento el VIII Protocolo Adicional – Anexo I, Cap. III, art. 3°, inc. e) -del ACE 18- en lugar de consignar la norma de origen correspondiente para vehículos completos del Anexo XXXI Protocolo Adicional del ACE 14"*.

Compartió (con cita del art. 12 de la ley 19.549) el criterio establecido en sede administrativa por el Sector Automotriz y el Área de Origen de Mercaderías, al entender que ambas dependencias son especializadas en la temática y, por tanto, competentes para opinar sobre el asunto.

Agregó que, la norma de origen invocada por el recurrente —Anexo I del VIII Protocolo al ACE 18—, contiene *"Reglas de Origen del MERCOSUR"* del 30/12/1994 *"con alcance a todo el universo arancelario y a los países signatarios del MERCOSUR"*. En cambio, la norma que debió consignar en el campo 13 —el XXXI Protocolo Adicional al ACE 14—

aprobó, a partir del 11/11/2002, el *"Acuerdo sobre la Política Automotriz Común entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, norma supranacional específica para el comercio del producto objeto de la destinación de autos (...) entre los países involucrados en la misma"*.

Consideró, entonces, que el CO nro. 371465 validó el cumplimiento de las reglas de origen previstas en un protocolo distinto a aquel que correspondía aplicar para evaluar la mercadería ingresada al país. En concreto, especificó que: **1)** el formulario del CO era aquel anexado en el XVII Protocolo Adicional del ACE nro. 14 —con vigencia a partir del 9/12/96— (confr. capítulo III, inc. 9) y que debía identificarse la norma de origen aprobado por dicho protocolo para definir la *"regla de medición"* utilizada por la autoridad habilitada para constatar el origen de la mercadería; **2)** el modelo de CO establecido por el XIV Protocolo Adicional del ACE nro. 18 —con vigencia desde el 7/11/1995— especifica que el campo 13 relativo a las "*Normas de Origen (c)*" identificará *"las normas de origen con la cual cada mercadería cumplió con el respectivo requisito"*; y **3)** el campo 13 de un CO expresa el marco jurídico contra el cual fue evaluada la mercadería importada y que la autoridad está certificando las reglas de origen que cumple.

Finalmente, expresó que el servicio aduanero no se encontraba obligado a recurrir al mecanismo de consultas previsto en el art. 12 del protocolo.

**II.** Disconforme, la actora apeló (v. fs. 82) y expresó agravios (v. fs. 84/93) que fueron contestados por la demandada (v. fs. 100/3).

Las críticas pueden sintetizarse de la siguiente forma:

**1)** Defiende la validez del CO, pese a la existencia de un *"error jurídico"*: sostiene que *"los requisitos de origen específicos de la mercadería que se trata COINCIDEN tanto si se tiene en cuenta el VIII PROTOCOLO ADICIONAL invocado, como el XXXI Protocolo Adicionar*

*que el Certificado 'debió' invocar"*: el art. 22 del XXXI Protocolo menciona que se aplicará *"el Régimen de Origen del Mercosur. De allí que efectivamente la norma de origen citada, aún cuando no fuera la específica para el caso, comprende los requisitos de origen certificados para el acceso a la preferencia arancelaria"*. Agrega que *"... el hecho de haberse invocado una norma de origen diferente (...) jamás podría tener la entidad suficiente como para desestimar la validez del certificado de origen, si la norma de origen contiene idénticos requisitos"*. Entiende, consecuentemente, que *"no corresponde desestimar la aplicación de certificados con defectos formales"* (con cita del precedente de la CSJN in re: *"Autolatina Argentina SA"* del 10/04/03).

**2)** Reitera su defensa relativa a que *"... si el servicio aduanero hubiera tenido dudas (...) debió acudir al mecanismo de consulta que específicamente estaba reservado para las dudas sobre el cumplimiento de los requisitos de origen de las mercaderías"*.

**3)** El pronunciamiento omitió examinar otras defensas, como las siguientes: ***i.*** No procede el pago de sumas en dólares, por cuanto: **a)** la liquidación es posterior a la vigencia de la ley 25.561 y el decreto 214/02; y **b)** la liquidación impugnada había consignado un monto en pesos; ***ii.*** Existió un procedimiento irregular que transgredió su derecho de defensa, por el impacto negativo que genera la demora excesiva en la tramitación de las actuaciones "*en torno a la generación de intereses resarcitorios"* que, sobre deudas en dólares, provoca su multiplicación exponencial (todo ello con cita de los precedentes de la CSJN *"Lociser"*; *"Citibank NA"; e "IKA-Renault"*). Precisa que el trámite de la impugnación administrativa del cargo tributario extrazona, se demoró 13 años, existiendo pronto despachos y un amparo por mora para que, posteriormente, se demore otros 7 años con un trámite de puro derecho ante el Tribunal Fiscal de la Nación; y ***iii.*** Cuestiona la legitimidad de la tasa y los intereses establecidos con anterioridad al dictado de la Resolución nro. 598/19.

**III.** Preliminarmente, conviene destacar que no se encuentra controvertido que a la fecha de la operación involucrada en autos, correspondía aplicar el Trigésimo Primer Protocolo Adicional del ACE nro. 14, a los efectos de acreditar el origen intrazona de la mercadería[1] amparada en el CO nro. 371465.

Por lo tanto, debe determinarse si la invocación del Octavo Protocolo Adicional del ACE nro. 18 en el CO nro. 371465 —específicamente en su campo 13— resulta suficiente para de acreditar el origen intrazona de la mercadería ingresada al país.

Para dilucidar este interrogante, debe señalar que los países Argentina y Brasil suscribieron un "*Acuerdo sobre la Política Automotriz Común*" (que dejó sin efecto las disposiciones incluidas en el XXX Protocolo Adicional) con vigencia a partir del 11 de noviembre de 2002, teniendo en consideración "*las circunstancias extraordinarias de la economía argentina en el año 2001, que afectaron el flujo de comercio bilateral de productos del sector automotor*".

Se acordó que, hasta el 31.12.2005, los productos automotores entre los mencionados Estados Parte serán comercializados con 100% de preferencia arancelaria (0% de arancel ad valorem intrazona) *"siempre que cumplimenten los requisitos de origen y las condiciones estipuladas en el presente Acuerdo"* (Titulo III, art. 11).

En concreto, las partes signatarias establecieron un *"Índice de Contenido Regional – ICR"* para los productos automotores (entre los cuales se incluyen las unidades amparadas en la NCM 8704.21.90[2]), que consistió en la utilización de *"un contenido regional mínimo del MERCOSUR de*

[1] "*VEHÍCULOS COMPLETOS MARCA IVECO AÑO PRODUCCIÓN 2003/ AÑO MODELO 2003 - NUEVOS COMO SIGUE: VEHÍCULOS AUTOMÓVILES PARA EL TRANSPORTE DE MERCANCÍAS LOS DEMÁS, CON MOTOR DE ÉMBOLA (PISTÓN) DE ENCENDIDO POR COMPRESIÓN (DIESEL O SEMI DIESEL), DE PESO EN CARGA MÁXIMA INFERIOR O IGUAL A 5T - 6 DAILY 35.10 - FURGÓN - PASO 3300*" en 6 unidades, conforme surge de la DIT nro. 03 001 IC04 05891 N y de la factura nro. UE- 5517/8 (v. carpeta de despacho de importación a fs. 8 del expediente nro. 1-251329-2016).

[2] Ver, en ese sentido, art. 1° incs. a) y c), apéndice I, lista 1 (págs. 3, 8 y 17/8).

*60%"*, para ser considerado *"originarios de las Partes"*, a calcularse de la siguiente fórmula:

$$ICR = \{1 - \frac{\Sigma \text{ del valor CIF de las autopartes importadas de extrazona}}{\text{valor del bien final ex – fábrica, antes de impuestos}}\} \times 100 \geq 60\,\%$$

Se entenderá por:
Ex - fábrica, el precio para venta al mercado interno.
Extrazona, países no miembros del MERCOSUR.

" (art. 18).

Y, para el cálculo del valor del contenido regional de los *"Productos Automotores"*, los países signatarios pactaron la aplicación de la *"Regla General de Origen del MERCOSUR, según lo establecido en el Octavo Protocolo Adicional al ACE 18"* (art. 19), remitiéndose a esa norma, también, "*[a] los efectos de la comprobación de la Regla de Origen (...), en todo aquello que no fuere contrario a este Acuerdo"* (art. 22).

**IV.** Entonces, tiene razón el Tribunal Fiscal de la Nación cuando sostiene que la autoridad certificante constató el cumplimiento de un régimen de origen diferente al vigente al momento en que se oficializó la operación de importación.

Es que, según el CO nro. 371465, la autoridad habilitada en Brasil certificó que el fabricante de la mercadería amparada en la DIT nro. 03 001 IC04 05891 N utilizó *"... productos resultantes de operaciones de ensamblaje o montaje realizadas en el territorio de un país del MERCOSUR, utilizando materiales originarios de terceros países, cuando el valor CIF puerto de destino o CIF puerto marítimo de esos materiales no exceda el 40% del valor FOB"* (confr. anexo I, art. 3°, inc. e, del VIII Protocolo Adicional del ACE nro. 18).

La firma actora, en concreto, no demostró dar cumplimiento con los requisitos previstos en el *"índice de contenido regional"* (art. 18 del XXXI Protocolo citado). A ello no obsta la invocación del procedimiento de consultas que facultativamente se encuentra en poder del servicio aduanero,

ya que no controvierte el incumplimiento de aquella regla de origen (v. impugnación de fs. 11/12 del expediente nro. 12197-6025-2012 y la presentación de fs. 10/4 de este expediente).

De ese modo, se verifica que la invocación de una norma distinta en el CO configuró un incumplimiento a un requisito sustancial que *"lejos de fundarse en ritualismos estériles o de entorpecer el proceso de integración regional, [ello] se adecua al principio rector de que éste sólo puede llevarse a cabo con estricta sujeción a las normas que configuran el régimen jurídico que le da sustento"* (Fallos 326:1090).

Consecuentemente, se confirma el pronunciamiento recurrido en cuanto sostiene la inaplicabilidad del CO nro. 371465.

**V.** En cambio, le asiste razón a la firma actora cuando sostiene que el servicio aduanero en la resolución DE PRLA nro. 1170/16 expresó las sumas de dinero adeudadas en dólares, en contraposición con el criterio por ella misma adoptado al momento de liquidar la deuda aduanera.

Nótese que, en esa liquidación, la autoridad aduanera consideró los conceptos, importes y cotización establecidos en la DIT nro. 03 001 IC04 050891 N —ver en particular: "*derechos de importación (FCEO) u$s 28.726,09"*; *"Tasa de Estadística (FCEO) u$s 477,18"* e *"I.V.A. (FCEO) u$s 954,36";* y *"Cotiz=2,790000"*— y calculó la deuda pesificada a la fecha de la operatoria, por la suma total de **pesos ($) 90.032,21** (v. expediente nro. 12197-6025-2012, fs. 8 y expediente nro. 1-25129-2016, carpeta original a fs. 8). Y, esa valoración, resulta acorde a la fecha del hecho generador de la obligación tributaria que, por resultar posterior a la entrada en vigencia de la ley 25.561, no corresponde aplicar el decreto 214/02.

Sin embargo, cuando la aduana resolvió desestimar la impugnación formulada por la firma importadora y confirmar el cargo nro. 2779/03, expresó nominalmente ese monto (90.032,21) pero en dólares

estadounidenses (v. expediente nro. 1-250571-2013, resolución DE PRLA nro. 1170/16 a fs. 21).

Decidir de esa forma, en definitiva, implicó para la firma importadora la determinación de una deuda tributaria más gravosa, sin justificación alguna, que la resultante de los documentos de la operación y de la liquidación efectuada por la propia autoridad administrativa.

**VI.** Teniendo especialmente en cuenta que la recurrente solicita se rectifique la moneda expresada en la resolución DE PRLA nro. 1170/16, en cuanto se apartó de lo establecido en el cargo nro. 2779/03, cabe admitir sus críticas, revocar parcialmente esa resolución y dejar establecido que el monto adeudado en concepto de derechos de importación, tasa estadística e IVA alcanza la suma de pesos noventa mil treinta y dos con veintiún centavos ($90.032,21), conforme fuera determinado en la liquidación de deuda aduanera.

Decidir de esa forma torna inoficioso el examen de las críticas que la firma actora dirige sobre las tasa de interés *"que se aplica con anterioridad al dictado de la Resolución N° 598/19"* a las deudas tributarias *"en dólares"*.

**VII.** Finalmente, en cuanto a la queja por la demora irrazonable en el trámite de impugnación y su impacto en la acumulación de intereses —a una tasa que consideró ilegítima—, no puede pasarse por alto que "*las particularidades del derecho tributario —en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado—, que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses, llevan a concluir que* ***la exención de tales accesorios*** *con sustento en las normas del Código Civil queda* ***circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor —que deben ser***

***restrictivamente apreciadas— han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria***. *Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto —o que lo ha hecho por un monto inferior al debido— en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia"* (Consid. 10, segundo párrafo, del Fallos 323:1315; y sus citas).

De acuerdo con ello, desde que fue la propia firma importadora quien opto por iniciar el procedimiento de impugnación (arts. 1053 y siguientes del C.A.) que dio origen a la aplicación de los intereses previstos por el art. 794 del C.A. —en lugar de optar por el procedimiento de repetición (arts. 1068 y siguientes del C.A.)—, no es posible admitir esa queja y eximir a la firma actora del cómputo de intereses.

**VIII.** Teniendo en cuenta la forma en que se decide, corresponde distribuir las costas de ambas instancias por su orden (arts. 68, segunda parte, y 279 del CPCCN).

Por todo lo expuesto, **VOTO** por: **1.** Admitir, parcialmente, las críticas formuladas por la firma actora (confr. surge de los consid. V y VI); **2.** Desestimar los restantes agravios conforme los fundamentos que surgen de este pronunciamiento; y **3.** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (arts. 68, segunda parte, y 279 del CPCCN).

**El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:**

**I.** Adhiero al voto de la jueza Clara María do Pico a excepción del último párrafo del considerando VII.

**II**. La objeción tendiente a que "no se apliquen intereses resarcitorios […] durante el lapso [en] que no se ha dado trámite razonable y expedito a las actuaciones" debe ser desestimada, en mi opinión, porque el artículo 796 del Código Aduanero otorga la posibilidad al deudor de evitar que se devengue intereses mientras se cuestiona una deuda garantizando "el importe controvertido con dinero en efectivo, entregado en calidad de depósito en sede aduanera" y la firma recurrente no hizo uso de ella (esta sala, causas "*Colecction SRL (TF 32281-a) c/ DGA s/ recurso directo deorganismo externo"* y "*Blanquez Brizuela, Gabriela Alfonsina (TF 37168-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 21 de noviembre de 2017 y 26 de septiembre de 2024). **Así voto.**

**La jueza Liliana María Heiland adhiere al voto del juez Rodolfo Eduardo Facio.**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir, parcialmente, las críticas formuladas por la firma actora de conformidad con los considerandos V y VI; **2.** Desestimar los restantes agravios formulados; y **3.** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.