

**COLECCTION SRL (TF 32281-A) C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo.**

CAF 38946/2017/CSI-CA1. (RECURSO EXTRAORDINARIO)

Procuración General de la Nación

**Suprema Corte:**

**- I -**

A fs. 278/284, con la aclaración de fs. 288, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había dejado sin efecto la resolución (DE PRLA) 4.916/12 de la Dirección General de Aduanas (DGA).

Para así decidir, señaló que el 7 de febrero de 2005 la actora documentó, mediante el despacho de importación 05 001 IC05 003996 U, la introducción al país de mercadería ubicada en la posición arancelaria SIM/DC 5801.22.00.100X, originaria de la República Federativa del Brasil y cuyo vendedor era Aref Textil Ltda. Añadió que su origen fue acreditado con el certificado (ME SP) 001336/05, expedido por la Federación de Asociaciones Comerciales del Estado de San Pablo el 31 de enero de 2005.

Relató que seis meses más tarde, el 29 de julio de 2005, la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa (SICyPyME) ordenó la apertura de un proceso de investigación tendiente a determinar el carácter originario de los productos clasificados en la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 5801.22.00, exportados por la firma Aref Textil Ltda. desde la República Federativa del Brasil.

Indicó que en dicha investigación, las autoridades brasileñas informaron que el proceso productivo realizado por la firma Aref Textil Ltda. no cumplía con los requisitos establecidos en el régimen de origen MERCOSUR. Por lo tanto, se dictó la [resolución \(SICyPyME\) 159/05](#) (B.O. 01/08/05) en la que se desconoció el origen de tales productos y se notificó a la DGA para que formulara de los cargos correspondientes por los derechos e impuestos dejados de percibir en los despachos de importación allí enumerados, entre los que se encontraba el 05 001 IC05 003996U, que había documentado la mercadería cuyo tratamiento tributario aquí se debate (art. 4° de la [resolución 159/05 SICyPyME](#)).

Manifestó que, contra esa resolución, Colecction S.R.L. interpuso los recursos de reconsideración y jerárquico, rechazados por las [resoluciones SICyPyME 156/06](#) y (MEyP) 350/07, del 6 de junio de 2006 y del 24 de mayo de 2007 respectivamente, siendo esta última notificada a la actora el 6 de junio de 2007.

Dijo que, como consecuencia de esos actos, el 6 de agosto de 2012, la DGA dictó la resolución (DE PRLA) 4.916/12 aquí cuestionada, por la cual intimó a la actora al pago de una diferencia de derechos de importación a raíz del desconocimiento del origen MERCOSUR de la mercadería introducida en el ya referido despacho 05 001 IC05 003996 U.

Sentado ello, puso de relieve que la [resolución \(SICyPyME\) 159/05](#), que determinó que los productos ingresados al amparo del despacho 05 001 IC05 003996 U no cumplían con los requisitos exigidos por el régimen de origen del MERCOSUR, se encontraba firme ante el rechazo de los recursos interpuestos contra ella, por lo cual

era manifiestamente insustancial e inconducente todo argumento referido a la validez formal del certificado de origen.

Consideró que ello era así pues la estabilidad de los actos administrativos en aquellas cuestiones firmes y consentidas por las partes, era una exigencia de orden público y gozaba de jerarquía constitucional.

En segundo lugar, afirmó que no se advertía afectación de derechos adquiridos o aplicación retroactiva de exigencias tributarias como sostenía la actora, pues el libramiento de las mercaderías no concluía definitivamente la relación entre el importador y la Aduana, toda vez que el legislador prevé la sujeción de las operaciones realizadas a un control posterior.

Explicó que ello es corroborado tanto por el [Acuerdo de Complementación Económica \(ACE\) 18](#) -al amparo del cual se realizó la operación en trato-cuanto por las decisiones del Consejo del Mercado Común (CMC) 18/2003 y [1/2004](#).

En suma, concluyó que el sistema normativo no se ciñe a la mera formalidad del certificado de origen para verificar el real cumplimiento de las condiciones que permiten acceder a los beneficios instaurados por el [ACE 18](#), sino que la posibilidad de cuestionar la autenticidad de dicho origen trasciende el plazo de validez del certificado y puede ser investigada mientras no se encuentren prescriptas las acciones y poderes fiscales para el cobro de los tributos aduaneros o para imponer penas por las infracciones o delitos.

En tercer lugar, aseveró que la DGA es competente para expedirse sobre las percepciones de IVA y de impuesto a las ganancias, las cuales -como sostiene la actora- debieron liquidarse en pesos desde su origen.

Por último, rechazó el planteo de inconstitucionalidad de la tasa de interés resarcitorio aplicada por la DGA, al considerar que dicho agravio revestía un carácter genérico y dogmático puesto que la alegada violación del límite establecido en el [art. 794 del Código Aduanero](#) -es decir, el doble de la tasa de interés prevista para las operaciones de descuento de documentos comerciales- había sido realizada bajo el único fundamento de que no puede aplicarse indiscriminadamente a deudas expresadas en dólares estadounidenses y en pesos.

## **- II -**

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 290/306, concedido a fs. 322 en cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez e inteligencia de normas federales, y denegado en lo atinente a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento.

Enumera tres agravios frente a la sentencia apelada:

- a) Que no es posible cuestionar retroactivamente el origen de la mercadería importada al amparo de un certificado auténtico y emitido por órganos autorizados del Mercosur, cuando la investigación de ese origen se inició luego de finalizado el despacho de importación.
- b) Que resulta ilegítima la aplicación de la tasa de interés resarcitorio prevista en la [resolución 841/10](#) del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas sobre deudas reclamadas en dólares estadounidenses, por ser contrario al [artículo 794 del Código Aduanero](#).

c) Que es también ilegítima la determinación en dólares estadounidenses de las percepciones del impuesto a las ganancias y del IVA.

Respecto del primer punto, subraya que la [resolución \(SICyPyME\) 159/05](#) fue publicada en el Boletín Oficial del 10 de agosto de 2005, es decir, con posterioridad al despacho de importación 05001IC05003996U registrado por su parte el 7 de febrero de 2005, por lo cual afirma que, hasta el mes de agosto del año 2005, desconocía la existencia de cualquier reclamo u observación de la República Argentina en torno a la mercadería vendida por Aref Textil Ltda., y no podía sospechar de la autenticidad del origen declarado y certificado por la República de Brasil, de modo que el despacho fue registrado de acuerdo con los certificados oficiales en la materia.

Señala que el caso se encuentra regido por la [decisión del CMC 1/2004](#), que regula el "*Régimen General de Origen Mercosur*", la cual detalla los requisitos que debe reunir una mercadería para ser considerada originaria del bloque comercial, así como también la competencia de las reparticiones oficiales de los países exportadores, su delegación en entidades que cuentan con capacidad técnica e idoneidad para la prestación de tal servicio, y la comunicación a la Comisión de Comercio del Mercosur de la nómina de entidades habilitadas en los respectivos países para emitir tales certificados de origen.

Especifica que, según se desprende del capítulo VI de esa decisión, el país contratante únicamente puede desconocer el certificado de origen y exigir el pago de los tributos resultantes cuando la apertura de la investigación de origen ha sido anterior al libramiento de la mercadería importada o bien cuando, iniciado el requerimiento de información al país exportador, se ha exigido que se constituya una garantía previa a la nacionalización.

Denuncia que una interpretación contraria viola el art. X del acuerdo GATT de 1994, aprobado por la [ley 24.425](#), en cuanto dispone que no podrá ser aplicada, antes de su publicación oficial, ninguna medida de carácter general adoptada por una parte contratante que tenga por efecto aumentar el tipo de un derecho de aduana u otras cargas sobre la importación en virtud del uso establecido y uniforme, o que imponga una nueva o más gravosa prescripción, restricción o prohibición por las importaciones o para la transferencia de fondos relativas a ellas.

Resalta que debe preservarse al contribuyente de buena fe, que cumplió con todas las obligaciones a su cargo para la importación y que confió en el certificado de origen emitido por un representante de la República de Brasil como lo es la Federación de Asociaciones Comerciales del Estado de San Pablo, que ejerció la certificación por delegación de las autoridades brasileñas y con la conformidad de sus pares argentinas, que no la cuestionaron pese a tener facultades suficientes para hacerlo.

En lo restante, indica que aplicar la tasa de interés resarcitorio del 3% sobre deudas expresadas en dólares estadounidenses transgrede el principio de legalidad, por ser contrario al [artículo 794 del Código Aduanero](#), al tiempo que distorsiona las bases éticas del derecho a recaudar.

Finalmente, cuestiona la legitimidad de la determinación en dólares estadounidenses de las percepciones de ganancias y de IVA, al señalar que si bien la cuestión ha sido correctamente resuelta en la sentencia en los considerandos VIII y X, tales fundamentos no se encuentran reflejados en su parte dispositiva, que se limitó a revocar la sentencia del Tribunal Fiscal, por lo que recobraría vigencia plena la resolución (DE PRLA) 4.916/12 objeto de esta controversia.

- III -

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de preceptos federales (leyes [22.415](#), [23.981](#), [24.425](#) y decisiones CMC Mercosur 18/2003 y [1/2004](#)) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3, de la ley 48).

- IV -

Considero que un orden lógico impone examinar, en primer término, la validez de los derechos de importación exigidos por la resolución (DE PRLA) 4.916/12.

Para ello, es necesario dejar en claro que se encuentra fuera de debate:

- a) Que el 7 de febrero de 2005, la actora registró el despacho de importación 05001IC05003996U.
- b) Que la mercadería allí registrada fue beneficiada con el tratamiento arancelario intrazona pues contaba con el certificado de origen (ME SP) 001336/05, expedido por la Federación de Asociaciones Comerciales del Estado de San Pablo el 31 de enero de 2005.
- c) Que dicho certificado era auténtico y había sido emitido por un órgano autorizado de la República Federativa del Brasil.
- d) Que seis meses más tarde, el 29 de julio de 2005, la SICyPyME ordenó la apertura de un proceso de investigación tendiente a determinar el carácter originario de la mercadería importada por la actora, esto es, clasificada en la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 5801.22.00 y exportada por la firma Aref Textil Ltda. desde la República Federativa del Brasil.
- e) Que, como consecuencia de dicha investigación, se dictó la [resolución \(SICyPyME\) 159/05](#) (B.O. 01/08/05), en la que se desconoció el origen de tales productos y se notificó a la DGA, a fin de que formulara los cargos correspondientes por los derechos e impuestos dejados de percibir.

Sentado ello, es necesario recordar que la [decisión \(CMC Mercosur\) 1/2004](#) regulaba el "*Régimen General de Origen Mercosur*" al momento de documentarse el despacho de importación 05 001 IC05 003996 U y establecía las pautas que debían ser observadas por los Estados Partes a los efectos de calificar y determinar un producto como originario del Mercado Común, la emisión de los certificados de origen, la verificación y control a ejercer sobre los productos y las sanciones por adulteración o falsificación de los certificados de origen, o por incumplimiento de los procesos de verificación y control (cfr. art. 3º).

En lo que ahora interesa, la citada decisión dejaba en claro que, no obstante la presentación de un certificado de origen en las condiciones allí establecidas, la autoridad competente del estado parte importador podía, en caso de duda fundada, requerir información adicional a la autoridad competente del estado parte exportador, con la finalidad de verificar la autenticidad del certificado cuestionado y la veracidad de la información que en él constaba (art. 18, primer párrafo).

Este pedido de información, sin embargo, no era apto para detener los trámites de importación de tales mercaderías, pudiendo el Estado importador exigir la constitución de una garantía para preservar los intereses fiscales, como condición previa para el "desaduanamiento" de la mercadería (art. 18, cuarto párrafo).

Luego de obtenida la información, o ante la falta de respuesta, la autoridad competente del estado parte importador podía ordenar la apertura de una investigación sobre el caso, dentro del plazo total de 40 días contados a partir de la solicitud de información. De lo contrario, debía liberar la garantía prevista en el art. 18 en un plazo máximo de 30 días (art. 21).

Iniciada dicha investigación, el estado parte importador tampoco podía detener los trámites de nuevas importaciones de mercaderías idénticas del mismo exportador o productor, pudiendo, no obstante, exigir la prestación de garantía para preservar los intereses fiscales (art. 22).

La autoridad competente del estado parte importador debía notificar inmediatamente el inicio de la investigación de origen al importador y a la autoridad competente del estado parte exportador (art. 23).

Concluida la investigación con la descalificación del criterio de origen de la mercadería invocado en el certificado cuestionado, el estado parte importador queda facultado para ejecutar los gravámenes como si ella fuera importada desde terceros países y para aplicar las sanciones previstas tanto en la normativa MERCOSUR cuanto las correspondientes a la legislación vigente en cada estado parte (art. 32).

En este último caso, la autoridad competente del estado parte importador puede denegar el tratamiento preferencial para las nuevas importaciones referentes a la mercadería idéntica del mismo productor, hasta que se demuestre que las condiciones de producción fueron modificadas de forma de cumplir con las reglas del régimen de origen MERCOSUR (art. 32).

De lo expuesto, es claro para mí que, ante la sospecha fundada sobre el origen de un producto, el estado parte importador puede requerir información adicional al estado parte exportador y luego ordenar la apertura de una investigación sobre el caso. Ambas situaciones habilitan al estado importador a exigir la constitución de garantías como condición previa para el despacho a plaza de la mercadería (art. 18, cuarto párrafo, y art. 22 de la [decisión CMC Mercosur 1/2004](#)).

Terminada la investigación con el desconocimiento del criterio de origen de la mercadería invocado en el certificado cuestionado, la autoridad competente del estado parte importador se encuentra habilitada para denegar el tratamiento preferencial para las nuevas importaciones referentes a la mercadería idéntica del mismo productor y ejecutar los gravámenes como si fuera importada desde terceros países (art. 32).

En este punto, es claro para mí que la ejecución de los gravámenes de la mercadería ya nacionalizada se encuentra circunscripta a aquella introducida al país al cobijo de una garantía exigida en los términos de los arts. 18, cuarto párrafo, y art. 22 de la [decisión CMC Mercosur 1/2004](#), pues el estado parte importador ya había adoptado los recaudos pactados para poner en estado de sospecha los productos certificados por el estado parte exportador.

Desde esta perspectiva, es claro para mí que el art. 34 de la [decisión CMC Mercosur 1/2004](#) se refiere únicamente a dicha mercadería cuando establece que los procedimientos de control y verificación de origen previstos en el capítulo VI de esa norma podrán aplicarse, inclusive, *"a las mercaderías ya nacionalizadas"*.

Sostener lo contrario, como lo pretende aquí la DGA, implicaría habilitar al estado parte importador a desconocer el origen de una mercadería que contaba con un

certificado válido al momento de su introducción, sin haber cumplido previamente con los inexcusables requisitos que fijan para ello el art. 18, cuarto párrafo, y el art. 22 de la [decisión CMC Mercosur 1/2004](#), esto es, el pedido de información, la apertura de la investigación y el dictado de la resolución que desconoce el criterio de origen de la mercadería.

Cabe recordar aquí, una vez más, que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás (Fallos: 294:223; 327:5649), razón que sustenta la hermenéutica del art. 34 de la decisión CMC Mercosur [1/2004](#) que aquí propicio, a la luz de los ineludibles pasos previos que claramente fijan los arts. 18, cuarto párrafo, y art. 22 de esa norma.

A mayor abundamiento, ha recordado el Tribunal que los tratados deben ser interpretados y cumplidos de buena fe, según el art. 31, inc. Iº, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (Fallos: 321:1226; 330:2892, entre otros). En razón de este criterio hermenéutico, inderogable por las partes, nada encuentro en el texto de la decisión CMC Mercosur [1/2004](#) que habilite a la DGA a desconocer, antes de realizar el pedido de información previsto en el art. 18, cuarto párrafo, de esa norma, el tratamiento arancelario intrazona de una mercadería importada al amparo de un certificado auténtico y emitido por una autoridad competente de uno de los estados parte del acuerdo.

- V -

Llegados a este punto, no escapa a mi estudio que la sentencia recurrida afirma que resulta *"manifiestamente insustancial e inconducente todo argumento y/ cuestionamiento referente a la validez formal del certificado de origen"* (fs. 280 vta., segundo párrafo) pues la [resolución \(SICyPyME\) 159/05](#) quedó firme como consecuencia del rechazo de los recursos de reconsideración y jerárquico interpuestos contra ella por la actora.

Disiento de esa postura.

La citada [resolución \(SICyPyME\) 159/05](#), con vigencia a partir del 2º de agosto de 2005 (cfr. art. 5º), determinó que los productos clasificados en la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 5801.22.00 exportados a nuestro país por la firma Aref Textil Ltda. de la República Federativa del Brasil, no cumplían con el régimen de origen MERCOSUR (cfr. art. 1º).

Pero tal declaración, como expliqué en el acápite anterior, opera hacia el futuro y habilita al estado parte importador a denegar el tratamiento preferencial para las nuevas importaciones y a ejecutar las garantías ya constituidas, para percibir los gravámenes como si ella hubiera sido introducida desde terceros países (cfr. art. 32 de la decisión CMC Mercosur [1/2004](#)).

Sin embargo, ello no modifica el tratamiento tributario de la mercadería nacionalizada con anterioridad a la apertura de la investigación, respecto de la cual no se exigió garantía. En tales condiciones, al no desconocerse la autenticidad del certificado de origen ni la competencia de quien la emitió, su validez debe ser admitida para acceder al tratamiento arancelario de intrazona.

Cierto es, además, que en la [resolución \(SICyPyME\) 159/05](#) se ordenó a la DGA *"... que proceda a la formulación de los cargos correspondientes"*, mandato cumplido por



el organismo recaudador con el cargo FI 12/07, antecedente de la resolución (DE PRLA) 4.916/12 aquí impugnada (cfr. fs. 8).

Sin embargo, de dicha redacción no puede colegirse que el importador se encuentre impedido de cuestionar luego el cargo efectivamente formulado por la DGA, presentado sus defensas y las pruebas correspondientes tanto en sede administrativa como judicial (arts. [1125](#), [1132](#) Y ccdtes. del [Código Aduanero](#)) .

**- VI -**

Frente a la solución que aquí propicio, considero que el tratamiento de los restantes planteos -esto es, la ilegitimidad de la aplicación de la tasa de interés resarcitorio prevista en la [resolución 841/10](#) del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y la determinación en dólares estadounidenses de las percepciones del impuesto a las ganancias y del IVA- deviene inoficioso.

**- VII -**

Por los fundamentos aquí expuestos, opino que corresponde revocar la sentencia en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 11 de febrero de 2019.

ES COPIA

LAURA M. MONTI