

## EL RÉGIMEN DE ORIGEN

*En memoria de mi padre,  
el doctor Juan Patricio Cotter Moine.*

*por JUAN PATRICIO COTTER.*

### SUMARIO

- I. La importancia de la determinación del origen de las mercaderías.
- II. Reglas y Criterios de determinación de origen.
- III. Criterios de Determinación de origen aplicables en nuestro país.
- IV. La certificación de Origen.
- V. Problemas que genera la acreditación del origen.
  - V.I. Denuncia por presunta infracción al artículo 954 del Código Aduanero, presunta comisión de declaración inexacta de origen.
  - V.II. Suspensión del Registro de Importadores por falta de agregación del certificado de origen previsto en la Resolución MEOSP 763/96.
  - V.III. Intimación al pago del arancel externo común.
    - V.III. a) La doctrina de la Corte Suprema de Justicia.
    - V.III. b) La jurisprudencia de la Cámara y del Tribunal Fiscal.
- VI. Conclusiones.

### I. LA IMPORTANCIA DE LA DETERMINACIÓN DEL ORIGEN DE LAS MERCADERÍAS.

1. La entrada y salida de mercaderías de los distintos pueblos, siempre fue objeto de control. Y es la Aduana la encargada de ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías. Debe controlar si el ingreso o egreso de una mercadería es permitido, si tiene restricciones cuantitativas y en el supuesto de que ese ingreso o salida estuviera gravado, debe controlar el efectivo pago de los tributos aduaneros.

La importancia de establecer reglas claras de origen, surge del hecho de que el origen en muchos casos puede determinar tratamientos especiales o diferenciales. Y estas particulari-

dades pueden estar dadas con la finalidad de establecer un beneficio tributario o bien pueden estar encauzadas a establecer una restricción a la entrada o salida de las mercaderías<sup>1</sup>.

2. La liberación del comercio a nivel mundial producido en la segunda mitad del siglo pasado, a partir de la implementación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), celebrado el 30 de octubre de 1947, que persigue la reducción o eliminación de las discriminaciones que pudieran afectar la libre circulación de mercaderías; así como también la implementación de integraciones regionales como la Unión Europea, el Nafta, la ALADI y el Mercosur, han incrementado en forma significativa el comercio internacional de mercaderías.

1. Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine, Vidal Albarracín: "Código Aduanero. Comentarios - Antecedentes - Concordancias (Art. 1 a 129)", Ed. Abeledo Perrot, pág. 81.

De manera que los productores de los distintos estados han comenzado a producir para el mundo, cuando antes solamente pensaban en un mercado mucho más limitado.

Todo ello torna más imperiosa la fijación de reglas claras de origen, dado que los beneficios o restricciones que un estado pueda aplicar a la importación o exportación de mercaderías, en gran medida, pueden estar dados en función del origen de esas mercaderías.

3. Una Argentina integrada con el mundo, debe tener reglas claras de origen, para que su Aduana pueda establecer el debido control sobre sus importaciones y exportaciones.

Es cierto que la generalización de la cláusula de la "nación más favorecida", contenida en el artículo I del GATT 47 en función de la cual cualquier ventaja, favor o privilegio concedido por una parte contratante a otra parte contratante, será concedida inmediatamente a todo producto originario de los demás estados partes, está destinada a eliminar las distinciones sustentadas en función del origen de las mercaderías.

Sin embargo, este principio tiene excepciones (art. XXIV del GATT 47) y tienen que ver con las preferencias otorgadas entre dos o más países en el marco de un acuerdo celebrado con la finalidad de establecer una zona de libre comercio, una unión aduanera o una unión económica.

De allí la importancia que tiene el origen de la mercadería en el comercio intra Mercosur e intra ALADI, comercio que representa una cuota muy importante de nuestro comercio exterior.

Por lo tanto, si bien a partir del GATT y la implementación de la cláusula de la nación más favorecida, parece perder relevancia la determinación del origen de la mercadería a la hora de aplicar beneficios tributarios, ello no es así dado la proliferación de acuerdos regionales en cuyo comercio se exceptúa la aplicación de tal principio.

4. Vale pues abordar este tema cuya relevancia parte también de recientes pronuncia-

mientos de nuestro Superior Tribunal (Fallos de la Corte in re "Mercedes Benz", "Ciadea" y "Autolatina Arg. SA" del 21.12.99), que sentaron doctrina en relación a los problemas surgidos en relación a la acreditación de origen.

## II. REGLAS Y CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE ORIGEN.

No existen mayores inconvenientes para la determinación del origen de una mercadería cuando se trata de productos naturales, extraídos del suelo, agua territorial, lecho y subsuelo submarino y espacio aéreo.

Tampoco resulta complicada la determinación del origen de una mercadería manufacturada en un solo país, producida a partir de la utilización de materiales de ese mismo país.

Cuando en la elaboración de un producto participa más de un país o se utilizan insumos y materiales de más de un país, corresponde determinar el origen de la mercadería, a partir de la aplicación de las reglas de origen.

Básicamente existen tres criterios de determinación de origen preponderantes. A saber: 1) Salto de partida; 2) Transformación; 3) Valor agregado.

1) *Salto de Partida*: En función de este criterio de determinación de origen, un producto manufacturado es originario de un estado si el proceso de transformación de los materiales no originarios de este estado, significó otorgarle a dicho producto una nueva identidad, una nueva individualidad, que lo clasifica en una nueva partida, distinta del insumo-producto no originario.

Este método suele ir acompañado de listados de excepciones. Expresamente se detallan los casos en los cuales el cambio de partida no es determinante para el otorgamiento de origen.

También suele aclararse que el salto de partida no es suficiente para otorgar origen si simplemente se trató de un trabajo de ensamblado o montaje.

2) *Transformación*: En función de este criterio de determinación de origen, un producto

manufacturado es originario de un estado si el procedimiento de transformación resulta ser lo suficientemente importante como para dar origen.

Este método se expresa a través de listados generales que detallan por cada producto los procedimientos considerados importantes para dar origen.

3) *Valor Agregado*: En función de este criterio de determinación de origen, un producto manufacturado es originario de un estado si el proceso de transformación de los materiales no originarios significó un incremento en tanto por ciento respecto del valor original del insumo extranjero. Un producto es originario de un estado si el valor agregado en dicho estado es superior a un tanto por ciento.

Este método puede aplicarse conjuntamente con los otros dos. Su principal ventaja tiene que ver con la simplificación.

### III. CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE ORIGEN APPLICABLES EN NUESTRO PAÍS.

En la determinación del origen de una mercadería serán aplicables las reglas de origen establecidas en los Acuerdos Bilaterales o Multilaterales suscriptos por nuestro país con los países de donde provienen o hacia donde se dirigen las mercaderías.

En caso de que no exista convenio bilateral o multilateral, corresponde la aplicación de las reglas de origen establecidas en el Código Aduanero (art. 14 del C.A.).

Por lo tanto, habrá que considerar la determinación del origen de una mercadería, a partir de las reglas establecidas en la ALALC, ALADI, Mercosur y cualquier otro tratado multilateral o bilateral que suscribiera nuestro país —que determine reglas de origen— o, en función de las reglas de origen establecidas en el artículo 14 del Código Aduanero, según el caso.

#### 1. GATT/OMC.

El GATT 47 no tiene normas específicas de origen dado que las partes contratantes no se pusieron de acuerdo sobre los criterios a aplicar.

Existen sí algunas recomendaciones que tienen que ver con la certificación del origen y su simplificación (Recomendación del 23 de octubre de 1953).

Sin embargo la cuestión de origen fue cobrando especial importancia y en la Ronda Uruguay del GATT (1986-1994) se aprobó el "Acuerdo sobre normas de Origen".

Ahora bien el acuerdo no estableció regulaciones puntuales, sino que se ocupó de organizar el proceso de armonización de las normas de origen.

Estableció un "Comité de Normas de Origen", integrado por un miembro de cada país contratante y un "Comité Técnico de normas de origen" que funciona en la órbita del Consejo de Cooperación Aduanera y tiene por finalidad actuar como sustento técnico dentro del proceso de armonización planteado.

Han existido algunos trabajos en el seno del Consejo de Cooperación Aduanera, pero el hecho de formar parte del consejo no supone la aplicación automática de sus principios<sup>2</sup>.

La Convención de Kyoto de 1973 tiene tres anexos sobre las reglas de origen, pruebas documentales del origen y control de las pruebas documentales del origen.

#### 2. ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio).

Surge con el tratado de Montevideo de 1960, suscripto por Argentina, Chile, México, Paraguay, Perú y Uruguay. En el marco de dicho acuerdo se dictaron varias recomendaciones en las cuales se establecieron pautas uniformes a seguir. Las especificaciones de origen eran de vital importancia, dado que los beneficios mutuamente otorgados entre los estados partes se aplicaban únicamente a los productos originarios.

2. Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine, Vidal Albarracín: "Código Aduanero. Comentarios - Antecedentes - Concordancias (Art. 1 a 129)", Ed. Abeledo Perrot, pág. 85.



Estas recomendaciones 82, 83 y 84 originaron el decreto 1.329/65 (B.O. del 4 de marzo de 1965), luego modificado por el decreto 3.375/75, que expresamente las internalizaron.

La Recomendación 82 estableció como regla general de origen la regla de salto de partida, aclarando muy especialmente que no se consideraba originario de la zona a un producto que solamente fuera ensamblado —a pesar de producirse un salto de partida—, cuando en su producción se utilicen insumos extranjeros.

### 3.- ALADI (*Asociación Latinoamericana de Integración*).

Surge con el tratado de Montevideo de 1980, suscripto por Argentina, Chile, México, Paraguay, Perú y Uruguay (países firmantes de la ALALC) y Brasil, Colombia, Ecuador, Venezuela y Bolivia. Con la entrada en vigencia de la ALADI se formalizó una revisión de las normas de la ALALC, que evidentemente incluyó las normas de origen.

El Tratado de Montevideo se aprobó por Ley 22.354.

El régimen general de origen de la ALADI fue establecido por la Resolución 78 del Comité de Representantes (Publicado en el BANA 95/88, conjuntamente con el Aviso N° 292 del Administrador Nacional de Aduanas).

Este Régimen General resulta plenamente aplicable a las operaciones realizadas al amparo de un acuerdo suscripto en el marco de la ALADI, en la medida que dicho acuerdo no tenga normas específicas de origen, en cuyo caso corresponde la aplicación de las normas de origen establecidas entre los signatarios del acuerdo de que se trate.

Esta Resolución 78 del Comité de Representantes de ALADI establece en líneas generales similares conceptos que la Recomendación 82 de la ALALC. Son originarios de los países miembros:

- La mercadería elaborada íntegramente en sus territorios cuando se utilicen materiales de cualquiera de los estados miembros.

- La mercadería elaborada íntegramente en sus territorios cuando se utilicen materiales de países no participantes, siempre que resulten

de un proceso de transformación realizado en un país participante que le transfiera una nueva identidad, caracterizada por el hecho de quedar clasificados en una nueva partida.

- Las mercaderías que resulten de ensamblajes o montajes realizados en un estado signatario utilizando productos originarios de la zona y productos originarios de extrazona, siempre que el valor CIF puerto de destino de los productos extrazona no supere el 50% del valor FOB de exportación de la mercadería final.

- La mercadería detallada en el Anexo I, por el solo hecho de ser producida en alguno de los estados signatarios del Acuerdo.

El Acuerdo N° 91 del 21 de noviembre de 1988 reglamentó las disposiciones relativas a los certificados de origen.

### 4. Mercosur.

El tratado de Asunción de 1991 que origina el Mercosur se formalizó como un Acuerdo de Alcance Parcial de Complementación Económica (AAPCE N° 18) suscripto en el marco de la ALADI. Este tratado fue aprobado por Ley 23.981.

También corresponde tener presente el Protocolo Adicional al Tratado de Asunción sobre la Estructura Institucional del Mercosur, denominado Protocolo de Ouro Preto, que fuera aprobado por Ley 24.560.

El octavo Protocolo Adicional del Acuerdo estableció "El Reglamento de Origen del Mercosur" y actualizó las normas de origen establecidas en el Acuerdo.

También corresponde tener presente la Decisión N° 6/94 y la Directiva 12/96 de la Comisión de Comercio del Mercosur (CCM), recientemente modificada por la Directiva 4/2000 CCM.

Son considerados originarios:

- Los productos elaborados íntegramente en cualquiera de los estados partes, cuando en su elaboración fueran utilizados única y exclusivamente materiales originarios de los estados partes.

- Productos de los reinos mineral, vegetal y animal, incluyendo los de la caza y la pesca, extraídos, cosechados o recolectados, nacidos

y criados en su territorio o en sus aguas territoriales, patrimoniales y zonas económicas exclusivas y los productos del mar, fuera de sus aguas territoriales por barcos de sus banderas o arrendados por empresas establecidas en sus territorios.

- Productos en cuya elaboración se utilicen materiales no originarios de los estados partes, cuando resulten de un proceso de transformación, realizados en su territorio, que les confiera una nueva individualidad caracterizada por el hecho de estar clasificados en la Nomenclatura Común del Mercosur en una partida diferente a los mencionados materiales.

- Productos similares a los antes referidos pero que no pueden cumplir el requisito de salto de partida, dado que el proceso de transformación no significa un cambio de posición en la Nomenclatura pero en los cuales el valor CIF puerto de destino o CIF en puerto marítimo de los insumos de terceros países no exceda el cuarenta (40) por ciento del valor FOB de la mercadería de que se trate.

- Productos en cuya elaboración se utilicen materiales no originarios de los estados partes, cuando resulten de un proceso de transformación, realizados en su territorio, que les confiera una nueva individualidad caracterizada por el hecho de estar clasificados en la Nomenclatura Común del Mercosur en una posición diferente a los mencionados materiales y para los cuales además se haya considerado necesario un valor agregado regional del sesenta (60) por ciento.

- Productos resultantes de procesos de ensamble o montaje realizados en el territorio de un país del Mercosur, utilizando materiales de terceros países, cuando el valor CIF puerto de destino o CIF puerto marítimo de esos materiales no exceda el cuarenta (40) por ciento del valor FOB del producto.

- Bienes de Capital que deberán cumplir con un valor agregado regional del sesenta (60) por ciento, cuando utilicen en su elaboración insumos no originarios de los estados partes.

- Productos de las Industrias Químicas (Capítulo 28), Productos Químicos Orgánicos

(Capítulo 29), Productos del Sector Siderúrgico, Productos del Sector de Telecomunicaciones y Productos del Sector Informático, que cumpla los requisitos específicos de origen.

### 5. Código Aduanero.

Mediante Ley 22.415 —Código Aduanero— nuestro país estableció normas específicas de origen, aplicables en forma supletoria en caso de ausencia de normas específicas (ALALC-ALADI-Mercosur-Acuerdos bilaterales).

El código establece las siguientes reglas:

- La mercadería que fuere un producto natural, es originaria del país en cuyo suelo, agua territorial, lecho y subsuelo submarino o espacio aéreo hubiera nacido, sido criado, o hubiera sido cosechado, recolectada, extraída o aprehendida.

- La mercadería extraída en alta mar es originaria del país de bandera del buque que la extraja. Igual criterio se utiliza para la mercadería aprehendida en el espacio aéreo.

- La mercadería manufacturada en un país sin el aporte de productos de otros países, es originaria del estado que la fabricó.

- La mercadería que fuere un producto manufacturado en un sólo país con el aporte total o parcial de materia de otro país, es originaria de aquel en el que se hubiera realizado la transformación, siempre que dicha transformación implique un cambio en las características de la mercadería de modo tal que dicho cambio signifique un cambio de la partida del Nomenclador.

- La mercadería que hubiere sufrido transformaciones en distintos países y como consecuencia de ello hubiera sufrido distintos cambios de características de modo que implicare más de un cambio en la partida, es originaria del país al que resultare atribuible el último cambio de partida.

### 6. Régimen de origen establecido por Resolución MEOSP N° 763/96.

Párrafo aparte merece la certificación de origen establecida por la Resolución MEOSP N° 763/96 para la mercadería con preferencias

arancelarios o tratamientos diferenciales; mercadería sujeta a derechos antidumping, compensatorios, específicos o medidas de salvaguardias y cuando el origen de la mercadería deba acreditarse a los fines estadísticos.

La resolución expresamente señaló que sus disposiciones no se aplican a las mercaderías originarias del Mercosur y de la ALADI, en cuyo caso las especificaciones de origen deben ajustarse a lo negociado en el respectivo acuerdo.

Esta resolución debió ser aclarada en algunos aspectos por la Resolución MEOSP N° 381/96.

Expresamente estableció la aplicación de sanciones significativas para los importadores que no aportaran los certificados que llegan incluso a la suspensión preventiva del registro de importadores por cuarenta y cinco días e incluso la substanciación de sumario disciplinario previsto en el artículo 994 del Código y sumario contencioso en los términos del artículo 954 del Código.

#### IV. LA CERTIFICACIÓN DE ORIGEN.

Conforme lo define el Octavo Protocolo Adicional del Acuerdo de Complementación Económica N° 18 (Acuerdo que originara el Mercosur) el certificado de origen es el documento que permite acreditar el origen de las mercaderías entre los distintos estados partes.

Constituye un medio de prueba que permite a los estados partes aplicar las preferencias arancelarias negociadas. Deben certificar sin lugar a dudas el origen de la mercadería que amparan, de manera tal que no existan dudas sobre el origen y su adecuación al acuerdo.

Por otra parte, la mercadería debe ser individualizada de tal manera que no existan dudas sobre su adecuación a la mercadería importada y a la mercadería negociada.

En el marco del Mercosur, la Directiva CCM N° 12/96, en su Anexo I, estableció el Instructivo para el control de certificado de origen. Esta Directiva fue actualizada por la Directiva CCM N° 4/2000.

Considerando que el presente trabajo presta especial atención al Mercosur, es oportuno destacar algunas consideraciones que se deben tener en cuenta en relación a los certificados de origen emitidos para el comercio dentro del Mercosur.

- Los certificados de origen se originan a partir de una solicitud presentada por el exportador ante una entidad habilitada en la que formula una declaración jurada del origen de la mercadería.

- Los certificados de origen deben ser emitidos por las entidades habilitadas por cada estado parte y suscriptos por funcionarios habilitados.

- Los certificados solo pueden ser emitidos en cualquiera de los dos idiomas oficiales del Mercosur (español y portugués).

- Las administraciones aduaneras de cada estado parte tienen en su poder un listado de las entidades habilitadas por cada estado parte así como también los nombres y firmas de los funcionarios habilitados por ellas.

- Los certificados deben ser emitidos en el modelo de formulario especialmente diseñado por el Acuerdo (Resolución GMC N° 41/95).

- Los certificados deben respetar un orden correlativo y permanecer archivados en la entidad certificantes por un lapso de dos años, a contar desde la fecha de emisión. Amén de ello las entidades deben disponer de un archivo permanente en donde conste, el número de certificado, la fecha de expedición, el requeriente, el nombre del importador, la posición arancelaria, la descripción de la mercadería.

- Los certificados de origen solamente pueden ser emitidos a partir de la fecha de emisión de la factura comercial o durante los sesenta días consecutivos.

- Con anterioridad a la vigencia de la Directiva CCM 4/00, los certificados de origen debían ser emitidos a más tardar dentro de los diez días posteriores a la fecha de embarque de la mercadería. La citada directiva derogó esta exigencia.

Cabe también tener presente que el Anexo I del ACE 18 —al igual que la Directiva CCM 4/00— no establecía esta exigencia. Posterior-



mente el 2º Protocolo Adicional (17 de junio de 1992) estableció que el certificado debía ser emitido hasta la fecha de embarque. Esta disposición generó muchos inconvenientes y el 6º Protocolo Adicional (11 de julio de 1994) estableció que podía ser emitido dentro de los diez días hábiles subsiguientes.

Con la Directiva CCM 4/00 se ha vuelto al sistema original del Acuerdo, en lo que a este punto se refiere. No hay exigencia temporal en relación al embarque.

Por su parte, en el marco del ACE 14, el Acuerdo original tampoco establecía ninguna disposición al respecto.

Posteriormente el 17º Protocolo Adicional (4 de mayo de 1993) estableció que el certificado debía ser emitido hasta la fecha de embarque y este protocolo fue modificado por el 26º Protocolo Adicional (26 de julio de 1994) que estableció la posibilidad de emisión del certificado dentro de los diez días posteriores a la fecha de embarque.

- Los certificados de origen tienen un plazo de validez de 180 días a contar desde la fecha de su certificación por parte de la entidad habilitada. Plazo que se prorroga por el tiempo en que la mercadería se encuentre sujeta a algún régimen de destinación suspensiva, que no permita la alteración de la mercadería.

- Los certificados deben ser presentados en original. No se aceptan fotocopias o transmisiones de fax. Se admite cualquier procedimiento de impresión, siempre que se mantenga el formato definido por el Acuerdo.

- Los certificados deben ser completados en todos sus campos. No se admitirán tachaduras, raspaduras, correcciones o enmiendas.

- Los certificados deben identificar la clasificación de la mercadería vigente al momento de su emisión y deben describir la mercadería, sin que sea necesario que su descripción se ajuste estrictamente al texto del nomenclador.

- La descripción de la mercadería consignada en el certificado debe coincidir, en términos generales, con la descripción confeccionada en la factura comercial.

- En caso de dudas sobre la autenticidad o veracidad del certificado, la Administración

Aduanera deberá solicitar información adicional a la entidad emisora del país exportador.

## **V. PROBLEMAS QUE GENERA LA ACREDITACIÓN DEL ORIGEN.**

En cada caso concreto de importación de mercadería documentada al amparo de algún acuerdo que otorgue preferencias arancelarias o cuando se trate de mercadería sujeta a cupo o por la cual la autoridad exija la acreditación de origen, la Aduana deberá analizar si el certificado emitido por la entidad certificante del país exportador acredita debidamente el origen de la mercadería.

Es importante tener presente que en cumplimiento de tal deber, la Aduana deberá tener en cuenta que el certificado es un mero instrumento del que se sirven los estados miembros para controlar la adecuación de una mercadería determinada al acuerdo al amparo de la cual se la pretende importar.

En cumplimiento de esta función tendrá por acreditado el origen de la mercadería y en su caso conformará el arancel preferencial liquidado por el importador o cuestionará la validez del certificado como instrumento para acreditar el origen de la mercadería.

Si la Aduana desestima la aplicación del certificado, se dan tres escenarios de litigio: denuncia por infracción al artículo 954 del C.A., suspensión del registro de importadores, formulación de cargo por la diferencia resultante del arancel preferencial y el Arancel Externo Común.

## **V.I. Denuncia por presunta infracción al artículo 954 del Código Aduanero, presunta comisión de declaración inexacta de origen.**

Cuando la aduana, al verificar una operación de importación y su correspondiente documentación complementaria, encuentra que el certificado de origen no resulta de aplicación y por lo tanto, no ampara el origen de la

mercadería importada, en muchos casos formula denuncia por la presunta comisión de declaración inexacta de origen.

En estos supuestos, la Aduana considera que si el origen no está debidamente acreditado, corresponde el pago del arancel externo común, si corresponde el pago del arancel externo y se liquidó el arancel preferencial existió perjuicio fiscal y dado que no se acreditó el origen existe declaración inexacta de origen, por lo que se configuraría la figura infraccional tipificada en el artículo 954, inciso a), del Código Aduanero.

En primer lugar cabe señalar que debemos tener presente que las certificaciones de origen no son manifestaciones aduaneras, sino que integran la documentación complementaria<sup>3</sup>. Y las manifestaciones punibles de acuerdo al artículo 954 del Código Aduanero son las formuladas en las solicitudes de destinación y no las consignadas por el productor extranjero o las entidades habilitadas en el extranjero al confeccionar los certificados de origen (Fallos 288:356; 290:202).

Por lo tanto, entendemos que corresponde determinar si existió una falsa manifestación de origen, con independencia de la declaración de origen contenida en el certificado.

El hecho de que algún error del certificado lo torne ineficaz para acreditar el origen zonal para así tener derecho al beneficio tributario negociado en el acuerdo, no significa que la declaración de origen contenida en el despacho sea falsa y corresponda sancionar al importador con la imputación infraccional en comentario.

Entendemos que así como es el importador quien debe acreditar el origen zonal de una mercadería para tener acceso a los aranceles preferenciales negociados en el acuerdo; es la Aduana la que debe probar que el origen declarado es falaz para poder imputar la comisión de una declaración inexacta.

Debemos tener presente que si la desestimación del certificado se sustentó en algún

error formal del mismo, no sólo resulta cuestionable la imputación infraccional sino que, como veremos más adelante, resulta también cuestionable la no aplicación del arancel preferencial.

Por otra parte, si en lugar de desestimarse la aplicación del certificado por algún error formal se lo desestima por entender que le mismo es ideológicamente falso, cabe incluso analizar la posibilidad de la comisión del delito de contrabando documental previsto en el artículo 863 del Código Aduanero.

Claro está que en esta última hipótesis habrá que analizar si el importador estaba en conocimiento de la falsedad del certificado de origen y así operó a fin de engañar a la Aduana para lograr un beneficio tributario o si por el contrario es ajeno a la maniobra del exportador.

## VII. Suspensión del Registro de Importadores por falta de agregación del certificado de origen previsto en la Resolución MEOSP 763/96.

Como fuera señalado la Resolución MEOSP N° 763/96 —aclarada en muchos aspectos por la Resolución MEOSP N° 381/96— estableció la obligación de acreditar el origen de la mercadería con preferencias arancelarias o tratamientos diferenciales; mercadería sujeta a derechos antidumping, compensatorios, específicos o medidas de salvaguardias y cuando el origen de la mercadería deba acreditarse a los fines estadísticos.

En nuestra experiencia, en los supuestos en los cuales los importadores deban acreditar origen en función de la exigencia establecida por la citada resolución y no cumplan con esta obligación, la Aduana —en muchos casos— instruye sumario en los términos del artículo 103 del Código Aduanero, encuadrando la conducta del importador en el artículo 97, apartado 2 del Código Aduanero, que prevé la

3. Sortheix, Juan A.: "El origen de las mercaderías y nuestra legislación penal aduanera". Derecho Aduanero, T. III, pág. 887.



posibilidad de suspensión del Registro de Importadores.

La Aduana pues entiende que la falta de presentación del certificado de origen exigido por la Resolución MEOSP 763/96 implica la comisión de falta grave en el ejercicio de la actividad importadora o presupone —en caso de reiteración— una inconducta reiterada del importador, presupuestos de hecho descriptos por el citado artículo 97, apartado 2, del Código Aduanero.

Incluso en algunos supuestos la Aduana suspende preventivamente al importador del Registro de Importadores por 45 días y hasta que el importador aporte el certificado correspondiente.

Respecto del encuadre en la figura prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, nos remitimos a las consideraciones antes vertidas en el punto precedente. La no acreditación de origen no es sinónimo de falsa manifestación de origen. Para sancionar a un importador en los términos del artículo 954 por declaración inexacta de origen, no debe haber dudas sobre la falsedad de la declaración de origen.

En relación a la suspensión preventiva por 45 del Registro de Importadores y Exportadores, entendemos que la sanción propuesta por la norma que comentamos resulta absolutamente desproporcionada con la conducta que se pretende sancionar. Por lo que cabe sostener la aplicación de la teoría del exceso de punición.

No hay dudas que la finalidad de la norma puede ser loable. La debida acreditación de origen en los supuestos en que existan derechos antidumping o compensatorios, permite evitar la introducción de mercadería con dumping o subsidios, bajo la protección de un origen no cuestionable —desde el dumping o subsidios—. Sin embargo, al amparo de tan justificado control se dan situaciones de extrema injusticia.

Un importador que documenta la importación de una mercadería, sin que su proveedor le haya remitido el certificado, podrá ser suspendido del registro de importadores y exportadores por muchos días (hasta 45) si el pro-

veedor se demora en la remisión del certificado.

El daño que esta medida puede causar puede resultar terminante.

Y sobre el punto cabe preguntarse si una resolución administrativa —en el caso la Resolución MEOSP 763/96— puede establecer a priori que conductas se encuadran en la figura del artículo 97 del Código Aduanero. Y cabe incluso preguntarse si una medida como la dispuesta en un caso como el presente en el cual el importador puede ser ajeno a la cuestión —dado que es el exportador el que no manda el certificado— no resulta arbitraria y como tal ilegítima.

¿Realmente existe falta grave en el ejercicio de la actividad importadora?

### VIII. Intimación al pago del arancel externo común.

La gran mayoría de los problemas generados en torno a la acreditación de origen se desarrollan en los procedimientos de impugnación interpuestos por los administrados contra la intimación de pago del arancel externo común formulada por el servicio aduanero, sustentada en la supuesta invalidez del certificado adjunto para acreditar el origen de la mercadería.

En cumplimiento de los deberes de contralor que tiene la Aduana, analiza la documentación adjunta a cada operación de importación y muy especialmente analiza la debida acreditación del origen invocado con el fin de obtener una preferencia tributaria.

Si en cumplimiento de tal labor considera que el certificado es inválido para acreditar el origen zonal de la mercadería, intima el pago del arancel externo común sin la preferencia negociada, invocada por el importador al documentar la operación.

Es claro que si una mercadería no es originaria de un estado miembro, no puede ser importada con el arancel preferencial negociado en el acuerdo. Debe tributar el arancel externo común.

Ahora bien, la Aduana desconoce el origen de la mercadería o rechaza la aplicación del instrumento previsto para acreditar el origen y en este último supuesto, rechaza la aplicación del certificado por cuestiones de fondo o por incumplimiento de formalidades.

Este es el nudo del problema. Una mercadería negociada en el acuerdo, sobre la que no se discute el origen, ¿debe pagar el arancel externo común sin la preferencia negociada? porque el certificado adolece de un error formal en su emisión.

¿Es justo que así sea, cuando el importador es absolutamente ajeno a la cuestión y nadie discute el origen zonal de la mercadería?

La discusión fue y es muy ardua y la jurisprudencia resultó contradictoria, hasta que la Corte zanjó la cuestión sentando una doctrina contundente.

#### VIII. a). La doctrina de la Corte Suprema de Justicia.

Si bien el fallo que marcó una definitiva posición de la Corte Suprema sobre los certificados de origen fue el dictado el 21 de diciembre de 1999 en los autos "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A) c/ANA*", cabe antes referirse a algunos pronunciamientos que fueron delineando la posición allí sustentada.

1. "*S.A. Metalúrgica Constitución v/Nación Argentina*" (Fallos 300:1079). En este precedente la Corte resolvió hacer lugar a una repetición de tributos aduaneros deducido en función de la aplicación del Plan Siderúrgico Argentino.

En el caso la empresa aportó el certificado que acreditaba la correspondencia de la franquicia aduanera del régimen, con posterioridad al registro del despacho de importación.

La Corte señaló que la presentación tardía no obsta a la procedencia de la exención, toda vez que el certificado se refería a la mercadería importada.

Si bien el tema nada tiene que ver con el problema generado con la acreditación del ori-

gen zonal de la mercadería para la obtención del beneficio tributario negociado en el respectivo acuerdo ALADI. La Corte puso de manifiesto que la presentación tardía del documento en cuya función se otorgaba un beneficio no obstaba al otorgamiento del beneficio.

2. Posteriormente la Corte se expidió en autos "*Cocchia, Jorge Daniel c/ Estado Nacional s/acción de amparo*" el 2 de diciembre de 1993 (ED 156-321).

En este precedente, cuya cuestión principal también resultaba ajena al tema que nos ocupa, la corte expresamente puso de resalto que nuestro país está inserto en un régimen de integración regional, con el objeto de lograr un desarrollo económico de los estados partes, proceso que los estados partes no pueden contradecir, entorpecer, dificultar u omitir en su implementación práctica, conforme la doctrina sentada en el fallo "Ekmekdjian".

Está claro pues que la Corte sigue la línea sentada en "Ekmekdjian", "Fibraca", que luego de "Cocchia", siguiera con "Cafés la Virginia", entre muchos otros, con respecto del principio "*pacta sunt servanda*". Y especialmente destaca la importancia de la finalidad perseguida por los estados partes al suscribir el Tratado de Asunción y establecer el Mercosur.

Por lo que si bien no se refiere a los certificados de origen, de alguna manera va marcando una línea de pensamiento similar a la sentada por la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo en el fallo "Kodak".

3. En el fallo "*Miguel A. Dotti y otro s/ contrabando*" del 7 de mayo de 1998, la Corte mantiene la posición sentada en "Cocchia" en el respeto de los compromisos asumidos y en la interpretación y cumplimiento de los acuerdos de buena fe conforme el artículo 31, inciso 1º de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

4. Así llegamos al 21 de diciembre de 1999, fecha en la cual la Corte sentó doctrina en el fallo "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A) c/ ANA*" y también se expi-

dió en autos "*Autolatina Argentina S.A. (TF 7893-A) c/ ANA*", "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8011-A) c/ ANA*" y "*CIADEA S.A. (TF 8091-A) c/ ANA*".

En autos "*Mercedes Benz (TF 8010-A)*", la Corte declaró procedente el recurso extraordinario interpuesto por la Aduana y confirmó el decisorio de la Excma. Cámara, Sala V, que revocara el pronunciamiento del Tribunal Fiscal e hiciera lugar parcialmente al recurso del administrado.

En el asunto se debatía la validez de varios certificados para acreditar el origen. Los supuestos errores planteados por la Aduana eran: emisión del certificado luego del registro del despacho de importación y descripción genérica de la mercadería.

El Tribunal Fiscal confirmó el pronunciamiento aduanero. La Excma. Cámara, Sala V, consideró que los certificados emitidos después del registro del despacho eran válidos. También consideró que eran válidos los certificados en los cuales existía una descripción incompleta de la mercadería, en la medida en que había coincidencia entre las posiciones arancelarias del despacho, de la factura y del certificado.

La Corte confirmó este decisorio, siguiendo la línea sentada en "*SA Metalúrgica Constitución*", "*Cocchia*" y "*Dotti*".

Expresamente destacó la importancia del cumplimiento de los compromisos asumidos, las exigencias de cooperación, armonización e integración que nuestro país ha hecho propias al suscribir los Acuerdos.

También destacó el artículo 16 del Anexo V del ACE 14 (Acuerdo bajo el cual se importó la mercadería involucrada en el asunto), expresamente destaca que si un país considera que un certificado no cumple con las previsiones del acuerdo lo comunicará al estado emisor para que éste adopte las medidas que estime necesarias para acreditar el origen debidamente.

Sobre tales argumentos la Corte declaró la validez de los certificados de origen emitidos después del embarque de la mercadería, emitidos después del registro del despacho de importación y emitidos con una descripción ge-

nérica de la mercadería, en la medida en que exista correspondencia entre las posiciones arancelarias detalladas en el despacho, la factura y el certificado.

5. En la misma fecha declaró procedente el recurso extraordinario interpuesto por la Aduana en los autos "*Autolatina Argentina S.A. (TF 7893-A)*" y confirmó el decisorio de la Excma. Cámara, Sala V. Consideró aplicable la doctrina sentada en autos "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A)*".

En el caso la Corte resolvió considerar válidos los certificados de origen presentados fuera del plazo de 180 días, emitidos después del registro del despacho y emitidos sin fecha de expedición de la entidad certificante (campo 14).

6. En la misma fecha declaró procedente el recurso extraordinario interpuesto por la Aduana en los autos "*Mercedes Benz Argentina SA (TF 8011-A)*" y confirmó el decisorio de la Excma. Cámara, Sala V. Consideró aplicable la doctrina sentada en autos "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A)*".

En el caso la Corte declaró la validez de los certificados emitidos después del registro del despacho de importación y emitidos con una descripción genérica de la mercadería, en la medida en que exista correspondencia entre las posiciones arancelarias detalladas en el despacho, la factura y el certificado. Vemos que el tema era prácticamente idéntico al analizado en el fallo "*Mercedes Benz SA 8010-A*".

7. También declaró procedente el recurso extraordinario interpuesto por la Aduana en los autos "*CIADEA SA (TF 8091-A)*" y confirmó el decisorio de la Excma. Cámara, Sala V. Consideró aplicable la doctrina sentada en autos "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A)*".

En este asunto la Corte declaró la validez de los certificados emitidos en fecha anterior a la fecha de emisión de la factura comercial. (Se trataba de una operación realizada al amparo del ACE 35, suscripto con Chile).



8. La doctrina sentada por la Corte en los autos "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A)*", fue luego ratificada y mantenida en muchos pronunciamientos. Vale destacar solamente algunos de ellos:

Ratificó la validez de los certificados emitidos luego del registro del despacho (y por tanto luego del embarque) en los siguientes pronunciamientos: 2 de agosto de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 8099-A)"*; 24 de agosto de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 7920-A)"*; 24 de agosto de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 8080-A)"*; 9 de noviembre de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 8823-A)"*.

Ratificó la validez de los certificados presentados luego de transcurridos más de 180 días en los siguientes pronunciamientos: 15 de febrero de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 7890-A)"*; 24 de agosto de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 7844-A)"*; 9 de noviembre de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 8750-A)"*; 9 de noviembre de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 8812-A)"*.

Ratificó la validez de los certificados con

una descripción genérica de la mercadería, en la medida en que exista correspondencia entre las posiciones arancelarias detalladas en el despacho, la factura y el certificados, en fallo del 7 de septiembre de 2000 *in re "Autolatina Arg. S.A. (TF 8386-A)"*.

Como podemos apreciar la doctrina sentada por nuestro más alto tribunal en autos "*Mercedes Benz (TF 8010-A)*", resulta aplicable a distintas cuestiones de hecho y para operaciones de importaciones realizadas al amparo de distintos Acuerdos.

La doctrina de la Corte es absolutamente coherente y uniforme.

#### VIII. b). La jurisprudencia de la Cámara y del Tribunal Fiscal.

Resulta interesante analizar la jurisprudencia de nuestros tribunales sobre el tema que nos ocupa e incluso ver en que medida ha variado a raíz del fallo de la Corte Suprema.

Abordaremos el análisis comentado conforme el siguiente esquema:

##### Defectos de los CERTIFICADOS DE ORIGEN en relación a su emisión.

- En relación al embarque/registro del D.I.
- En relación a la factura.
- Sin fecha de expedición (campo 14).

##### Defectos de los CERTIFICADOS DE ORIGEN en relación a su presentación

- Presentados luego de 180 días.

##### Defectos de los CERTIFICADOS DE ORIGEN en relación a su contenido

- Descripción vaga o genérica de la mercadería.
- Error en la Posición Arancelaria.
- Error en las normas de origen/Error en la invocación del Acuerdo.

##### Otros defectos de los CERTIFICADOS DE ORIGEN

- Falta de sello de la entidad/aclaración funcionario.
- Certificado de Origen emitido en idioma inglés.
- Certificado de Origen emitido en formulario copia con firma original/firma no ológrafa.

1. *Certificado de origen emitido después del embarque de la mercadería / después del registro del despacho de importación.*

Con anterioridad al 21 de diciembre de 1999 opinaban en contra de la validez de los certificados de origen así emitidos, las Salas III y IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal y las tres salas del Tribunal Fiscal. Consideraban la validez de los certificados así emitidos las Salas II y V de la Cámara.

La Corte se expidió a favor de la validez de los certificados así emitidos en el fallo "*Mercedes Benz Arg. S.A. (TF 8010-A)*" del 21 de diciembre de 1999.

En el considerando 11º del fallo, la Corte expresamente dejó aclarado que el fallo no analizó el Protocolo Adicional Nº 17 del ACE 14 (que establecía en lo que interesa que el certificado debía ser emitido antes de la fecha de embarque), dado que el despacho allí involucrado se documentó antes de la vigencia del citado protocolo.

Cabe señalar que entendemos que la Corte así lo aclaró por cuanto el fallo de la Sala V que la Corte vino a confirmar, sí se refirió al citado Protocolo, cuando no resultaba aplicable a la operación (la fecha del registro de la operación era anterior a la vigencia del protocolo). Sin embargo ello no significó emitir opinión sobre el punto y mucho menos emitir una opinión contraria a la validez de los certificados.

Esto fue lo que algunos fallos interpretaron entre enero del 2000 y agosto del 2000, fecha en la cual quedó zanjada la cuestión cuando la Corte aplicó la doctrina "*Mercedes Benz*" a operaciones alcanzadas por el Protocolo Nº 17 del ACE 14 y consideró la validez de certificados expedidos después del embarque, en el fallo del 24 de agosto de 2000 in re "*Autolatina Arg. S.A. (TF 7920-A)*".

A partir de estos pronunciamientos de la Corte, la Sala I se expidió reconociendo la validez de los certificados en los autos "*Mercedes Benz SA (TF 8354-A)*" del 2 de marzo de 2000, "*Mercedes Benz SA (TF 7939-A)*", "*Autolatina Arg. S.A. (TF 8427-A)*" del 19 de septiembre de 2000 —incluso en este último pro-

nunciamiento se expidió en relación a operaciones documentadas con la vigencia del Protocolo 26— y "*Autolatina Arg. (TF 8447-A)*" del 13 de marzo de 2001; la Sala IV también se expidió en sentido favorable en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 8890-A)*" del 26 de abril de 2000.

Por su lado la Sala III mantiene su tesis contraria a la Corte en autos "*Autolatina Arg. (TF 8278-A)*" del 3 de mayo de 2001.

Las Salas II y V mantuvieron la tesis favorable. Por citar algunos pronunciamientos cabe destacar de la Sala II "*Autolatina Arg. S.A. (TF 8475-A)*" del 10 de junio de 1999; "*Basf Arg. S.A. exp. 33.784/96*" y de la Sala V "*Julio García e Hijos S.A. (TF 8738-A)*" del 7 de diciembre de 1998, "*Mercedes Benz Arg. SA (TF 7976-A)*", "*Autolatina Arg. SA (TF 7893-A)*" del 16 de febrero de 1998 y "*Autolatina Arg. SA (TF 9005-A)*" del 21 de febrero de 2000, entre muchos otros.

Pusimos de manifiesto que las tres salas del Tribunal Fiscal tenían una posición contraria a la sostenida por la Corte. Luego del pronunciamiento de la Corte las tres salas del Tribunal han acatado su doctrina, dejando expresamente aclarado su posición.

Cabe destacar algunos pronunciamientos. La Sala E se expidió en "*Sevel Arg. S.A. (TF 13.586-A)*" del 5 de septiembre de 2000; "*Frigorífico Entrerriano de Productos Avícolas S.A. (TF 12.525-A)*" del 13 de febrero de 2001; "*Pasa (TF 12.306-A)*" del 6 de febrero de 2001; "*Alpargatas SAIC (TF 11.649-A)*" del 14 de julio de 2000; "*Ford Arg. S.A. (TF 12.839-A)*" del 14 de julio de 2000 —en donde inclusive se expidió en relación al 26º Protocolo—; "*Scania Arg. S.A. (TF 12.346-A)*" del 13 de febrero de 2001, entre muchos otros.

La Sala F, en un primer momento mantuvo su tesis contraria, por considerar que el fallo de la Corte no se había referido a las operaciones documentadas al amparo del ACE 14 en vigencia del 17º Protocolo y el 26º Protocolo. Con los fallos del 24 de agosto de 2000 de la Corte en "*Autolatina*", comenzó a acatar su doctrina, dejando a salvo su opinión contraria. Vale citar "*Integración Turística Hotelera S.A. (TF*

12.060-A)" del 28 de febrero de 2001 y "Autolatina Arg. S.A. (TF 8768-A)" del 22 de febrero de 2001.

La Sala G se expidió en autos "Autolatina Arg. S.A. (TF 8380-A)" del 29 de noviembre de 2000, rechazando la validez de los certificados.

## 2. Certificado de Origen emitido antes de la factura comercial.

Sobre el punto se expidió la Corte en el fallo "CIADEA S.A. (TF 8091-A)" del 21 de diciembre de 1999, al considerar aplicable la doctrina del fallo "Mercedes Benz (TF 8010-A)" de la misma fecha.

El fallo confirmó la validez del certificado de origen adjunto, a pesar de haber sido emitido antes de la factura comercial. En el caso se trataba de una operación de importación realizada al amparo del ACE 35 suscripto con Chile.

En general la posición jurisprudencial que prevalecía era contraria a la tesis de la Sala V de la Cámara que adoptara la Corte.

Las tres salas del Tribunal Fiscal —dejando a salvo su opinión contraria— han acatado la doctrina de la Corte.

La Sala E que antes de pronunciarse en contra de la validez de los certificados en autos "CIMET SA (TF 10.896-A)" del 19 de noviembre de 1999 e incluso en "Frigorífico Rafaela S.A. (TF 12.179-A)" del 11 de febrero de 2000 —que si bien es posterior a CIADEA el fallo aun no era conocido por el Tribunal—; ahora consideró la validez de los certificados en autos "Bridgestone/Firestone Arg. S.A. (TF 12.285-A)" del 23 de junio de 2000.

La Sala F que antes se pronunciara en contra en autos "YPF S.A. (TF 10.363-A)" del 16 de noviembre de 1999, ahora se expidió en forma favorable en autos "Cromos Argentina S.A. (TF 13.281-A)" de abril del 2001.

La Sala G también se oponía a la validez de los certificados emitidos en fecha anterior a la factura, a partir de CIADEA acató la doctrina de la Corte, vale citar "Promesa SA (TF 11.314-A)" del 12 de septiembre de 2000.

## 3. Certificados emitidos sin fecha de emisión / Campo 14.

La Corte también se expidió al respecto al considerar la validez de los certificados sin la fecha de emisión de la entidad certificante.

En efecto en autos "Autolatina Argentina S.A. (TF 7893-A)" la Corte confirmó el decisorio de la Excma. Cámara, Sala V y consideró aplicable la doctrina sentada en autos "Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A)".

En el caso la Corte resolvió considerar aplicable los certificados de origen presentados fuera del plazo de 180 días, emitidos después del embarque de la mercadería e incluso después del registro del despacho y —lo que aquí interesa— emitidos sin fecha de expedición de la fecha certificante (campo 14) (ver el considerando X del fallo del Tribunal Fiscal, Sala G, de fecha 16 de julio de 1997, dictado en la causa).

Las tres Salas del Tribunal Fiscal han acatado la posición de la Corte y reconocen la validez de los certificados sin fecha de emisión de la entidad certificante.

La Sala E se pronunció en autos "Mercedes Benz Arg. SA (TF 13.775-A)" y "Mercedes Benz Arg. SA (TF 13.773-A)" ambos del 19 de febrero de 2001.

La Sala F se pronunció en autos "Integración Turística Hotelera SA (TF 12.060-A)" del 28 de febrero de 2001, antes del fallo de la Corte también se había pronunciado favorablemente respecto de la validez, en la medida de que la entidad certificara la fecha de emisión en autos "Tigre Arg. S.A. (TF 9971-A)" del 25 de junio de 1999.

La Sala G se pronunció en autos "Establecimiento Alimentario Frigorífico Tellier SA (TF 11.652-A)" del 31 de mayo de 2000, "Macamter SA (TF 11.710-A)" del 6 de febrero de 2001 y "Mastellone Hnos. SA (TF 12.902-A)", del 7 de mayo de 2001 —en este caso la entidad certificante dio cuenta de la fecha de expedición en la medida de prueba ofrecida—.

Incluso la Sala III de la Cámara recientemente se pronunció receptuando la posición de la Corte en autos "Macamter SA (TF 10.162-



A)" del 4 de mayo de 2001 —sin embargo en el caso la fecha de emisión se desprendía de otros datos que surgían de la documentación complementaria—.

#### 4. *Certificados presentados luego de transcurridos 180 días.*

La Corte también se expidió al respecto al considerar la validez de los certificados presentados luego de transcurridos más de 180 días desde la fecha de emisión.

En autos "*Autolatina Argentina S.A. (TF 7893-A)*" la Corte confirmó el decisorio de la Excma. Cámara, Sala V y consideró aplicable la doctrina sentada en autos "*Mercedes Benz Argentina SACIFIM (TF 8010-A)*".

En el caso la Corte resolvió —en lo que aquí interesa— considerar aplicable los certificados de origen presentados fuera del plazo de 180 días.

Esta posición fue luego ratificada por la Corte en los siguientes pronunciamientos: 15 de febrero de 2000 in re "*Autolatina Arg. S.A. (TF 7890-A)*"; 24 de agosto de 2000 in re "*Autolatina Arg. S.A. (TF 7844-A)*"; 9 de noviembre de 2000 in re "*Autolatina Arg. S.A. (TF 8750-A)*"; 9 de noviembre de 2000 in re "*Autolatina Arg. S.A. (TF 8812-A)*".

Antes de los fallos de la Corte se pronunciaron en contra de esta tesis las Salas III y IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal y las Salas E y G del Tribunal Fiscal.

A favor de la validez de los certificados se habían pronunciado las Salas II y V de la Cámara y la Sala F del Tribunal Fiscal.

Luego del fallo de la Corte la situación jurisprudencial es la siguiente.

La Sala I de la Cámara se expidió de acuerdo a la tesis de la Corte en autos "*Mercedes Benz Arg. SA (TF 8354-A)*" del 2 de marzo de 2000 y "*Autolatina Arg. SA (TF 8479-A)*" y "*Autolatina Arg. (TF 8424-A)*" ambos del 13 de marzo de 2001.

La Sala II de la Cámara consideró la validez de los certificados aún antes del fallo de la Corte en autos "*Autolatina Arg. (TF 8425-A)*"

del 8 de junio de 1999 y mantuvo su postura en los autos "*Autolatina Arg. SA (TF 8395-A)*" del 26 de septiembre de 2000, "*Autolatina Arg. SA (TF 7957-A)*" del 16 de noviembre de 2000 y "*Autolatina Arg. SA (TF 9575-A)*" del 13 de febrero de 2001, entre otros.

La Sala III de la Cámara sostenía la tesis contraria en los autos "*Mercedes Benz Arg. SA (TF 7937-A)*" del 6 de mayo de 1997, y la mantuvo en autos "*Volkswagen Arg. SA (TF 10.380-A)*" del 3 de mayo de 2001, "*Autolatina Arg. (TF 8278-A)*" del 3 de mayo de 2001 y "*Bridgestone/Firestone Arg. S.A. (TF 10.180-A)*" del 4 de mayo de 2001.

La Sala IV de la Cámara se pronunció en contra de la validez de los certificados presentados luego de los 180 días en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 7920-A)*" del 10 de noviembre de 1998, pronunciamiento que luego fuera revocado por la Corte Suprema en fallo del 24 de agosto de 2000. Recientemente se pronunció receptuando la posición de la Corte en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 8890-A)*" de fecha 26 de abril de 2001.

La Sala V antes se expidió considerando la validez de los certificados presentados luego de los 180 días en autos "*Autolatina Arg. (TF 7845-A)*" del 22 de abril de 1998 y "*Bridgestone/Firestone Arg. SA (TF 9285-A)*" del 9 de junio de 1999 y luego del fallo de la Corte mantuvo su posición en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 8767-A)*" del 14 de febrero de 2000 y "*Bear Service SA*" del 27 de septiembre de 2000, entre otros.

Por su parte la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación en autos "*Pirelli SA*" del 18 de febrero de 1999 propició la confirmación del cargo aduanero por considerar la invalidez del certificado, luego del fallo de la Corte la Sala acató la doctrina sentada y rechazó los cargos aduaneros en autos "*Bridgestone/Firestone (TF 11.032-A)*" del 28 de febrero de 2001 y "*Bridgestone/Firestone (TF 12.285-A)*" del 23 de junio de 2000.

La Sala F consideraba la validez de los certificados presentados luego de transcurridos más de 180 días en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 8573-A)*" del 18 de agosto de 1998, "*Brid-*

gestone/Firestone Arg. SA (TF 9478-A)" del 29 de marzo de 1999 y "Bridgestone/Firestone Arg. SA (TF 9315-A)" del 28 de septiembre de 1998 y por su puesto mantiene su posición en autos "Volkswagen Arg. SA (TF 10.889-A)" del 3 de abril de 2001.

La Sala G por su parte considera la invalidez del certificado presentado luego de transcurridos los 180 días. Así lo señaló en autos "Mercedes Benz Arg. SA (TF 7937-A)" del 2 de septiembre de 1996 y lo mantuvo en autos "Diplomata Arg. SA (TF 10.109-A)" del 14 de julio de 2000, en este último pronunciamiento el Tribunal revocó el cargo aduanero, más así resolvió por cuanto en la operación puntal no era exigible el certificado de origen. Sin embargo, dejó en claro que en opinión de la Sala no resultaba aplicable la doctrina de la Corte.

##### 5. Certificado emitido con descripción vaga o genérica de la mercadería.

El tema fue resuelto por nuestro más alto tribunal en el fallo "Mercedes Benz Arg. S.A. (TF 8010-A)", del 21 de diciembre de 1999.

En el caso la Corte resolvió —en lo que aquí interesa— considerar aplicable los certificados de origen con descripción genérica de la mercadería, en la medida que exista concordancia entre las posiciones arancelarias de diversos ítems del certificado, del despacho y de la factura comercial.

Esta doctrina fue ratificada en autos "Mercedes Benz Arg. S.A. (TF 8011-A)" del mismo 21 de diciembre de 1999 y luego en autos "Autolatina Arg. S.A. (TF 8386-A)" del 2 de agosto de 2000.

En este último pronunciamiento la Corte confirmó el decisorio de fecha 7 de septiembre de 1998 de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, Sala V, que había manifestado: *"En tales términos resulta claro que el anexo forma parte de la Factura Comercial 480/91 y que el Certificado de Origen hace referencia expresa a ella, por lo que corresponde efectuar un análisis conjunto de la documentación con el objeto de observar la verdad objetiva de la cuestión traída a conocimiento de esta Sala ...*

*En definitiva del análisis de las probanzas obrantes en autos surge la coincidencia entre los documentos en cuestión (obviamente dejando de lado los errores materiales que la Sentencia del Tribunal Fiscal admite...); por lo que mal puede entenderse que la mercadería importada no se encuentra amparada por la documentación obrante en estas actuaciones"* (considerando V del fallo).

Sobre el punto hemos encontrado pronunciamientos contradictorios de las mismas Salas. Ello así por cuanto las cuestiones de hecho divergían notablemente.

En gran medida si los datos consignados en los certificados eran coincidentes con los datos consignados en la factura y en el despacho y los datos que faltaban en un documento estaban en otro documento y algún error no hacía dudar sobre la identidad de la mercadería declarada con la importada y con la negociada en el Acuerdo, el origen se tenía por acreditado.

Por el contrario la sola mención del certificado a "partes y piezas" invalidaba el certificado para acreditar el origen.

La Sala V de la Cámara se pronunció sobre la validez de los certificados en autos "Autolatina Arg. SA (TF 8767-A)" del 14 de febrero de 2000; la Sala II en autos "Mercedes Benz Arg. SA (TF 7885-A)" del 8 de junio de 1999 y "Autolatina Arg. SA (TF 7917-A)" del 3 de octubre de 2000 y la Sala I en los autos "Autolatina Arg. SA (TF 8851-A)", "Autolatina Arg. SA (TF 8479-A)" y "Autolatina Arg. SA (TF 8820-A)", todos ellos del 13 de marzo de 2001. En estos supuestos, la mercadería detallada en los certificados detallaba la factura y las facturas describían la mercadería. Había, pues, conexidad entre certificado, factura y despacho.

Por su parte la Sala III se pronunció en contra en autos "Autolatina Arg. SA (TF 8278-A)" del 3 de mayo de 2001.

La Sala E del Tribunal Fiscal que antes se expediera considerando la invalidez de los certificados así emitidos en autos "Mercedes Benz Arg. S.A. (TF 8008-A)" del 2 de julio de 1996 y "Mercedes Benz Arg. S.A. (TF 7935-A)" del 3 de julio de 1996, y se expediera en favor de

la validez de los certificados en autos "*Consortio Argentino Chileno SA*" del 26 de septiembre de 1985 y en autos "*Y.P.F. SA (TF 11.119-A)*" del 9 de noviembre de 1999; luego del fallo de la Corte se pronunció en favor de la validez de los certificados en autos "*Frime-tal SA (TF 12.809-A)*" del 12 de julio de 2000 y en "*Sorlyl San Luis SA (TF 10.929-A)*" del 3 de noviembre de 2000, entre otros.

Por su parte la Sala F se pronunció a favor de la validez de los certificados en autos "*Alpargatas Calzados SA (TF 12.350-A)*" del 2 de marzo de 2001 y "*Autolatina Arg. SA (TF 8573-A)*" del 18 de agosto de 1998.

La Sala G se pronunció en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 7844-A)*" del 16 de octubre de 1997 —en el caso se pronunció sobre la validez de los certificados en función del tema bajo análisis pero confirmó el cargo por otros temas—.

#### 6.- *Certificados de origen emitidos con un error en la posición arancelaria consignada.*

Respecto de esta situación puntual la Corte no se expidió.

La Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, Sala IV, resolvió que "*III. Que en cuanto a la errónea ubicación de la mercadería, conviene reiterar lo afirmado reiteradamente por este Tribunal en cuanto a que no parece razonable sostener que lo tratado por las altas partes contratantes en las negociaciones de la ALALC sean posiciones arancelarias; no resulta dudoso que las preferencias que se conceden mutuamente se refieren a mercaderías a las cuales corresponde determinada ubicación dentro de la nomenclatura, pero no es ésta lo que se negocia en cada caso (16 de febrero de 1982 «Burucuyá SACIF»; 11 de febrero de 1997 «Colorín IMSSA»; 28 de octubre de 1997 «Autolatina Arg. SA»)*". Fallo del 29 de agosto de 2000 in re "*Y.P.F. SA (TF 11.119-A)*".

En igual sentido se pronunció la Sala V, en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 8767-A)*" del 14 de febrero de 2000 y la Sala I en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 8479-A)*" del 13 de marzo

de 2001.

La Sala E del Excmo. Tribunal Fiscal sigue la misma doctrina en autos "*Jablonka SA (TF 11.268-A)*" del 29 de diciembre de 1999 y "*Sorlyl San Luis SA (TF 10.929-A)*" del 3 de noviembre de 2000 e "*Y.P.F. SA (TF 11.119-A)*" del 9 de noviembre de 1999.

La Sala F también se manifestó en forma coincidente en autos "*Equiphotel SA (TF 11.616-A)*" del 15 de mayo de 2000.

#### 7. *Certificados de origen emitidos con un error en la invocación de las normas de origen o del Acuerdo.*

Respecto de esta situación puntual la Corte no se expidió.

La Sala IV de la Excma. Cámara se expidió resolviendo la validez del certificado emitido con un error en la invocación de la norma de origen en autos "*Colorín IMSSA (TF 7767-A)*" del 11 de febrero de 1997.

La Sala II se expidió reconociendo la validez de los certificados expedidos con un error en la invocación del Acuerdo en autos "*Autolatina Arg. SA (TF 7917-A)*" del 3 de octubre de 2000.

La Sala E del Excmo. Tribunal Fiscal se expidió también en sentido favorable en autos "*Colorín IMSSA (TF 7767-A)*" del 5 de agosto de 1996; "*Lonas Sintéticas SRL (TF 12.598-A)*" del 27 de junio de 2000; "*Cafés la Virginia SA (TF 13.060-A)*" del 13 de octubre de 2000 y "*Arcor SAIC (TF 13.373-A)*" del 19 de marzo de 2001, entre muchos otros.

Por su parte la Sala G también se pronunció en el mismo sentido desde antiguo en autos "*Ricardo Almar e Hijos SA (TF 4825-A)*" del 9 de junio de 1987 y recientemente en autos "*Supermercados Norte SA (TF 12.297-A)*" del 6 de septiembre de 2000.

Debemos tener presente que sobre el punto se expidió considerando la validez de los certificados de origen la División Régimen Tributario del Departamento de Asesoramiento de la Dirección de Asuntos Legales de la Aduana mediante Dictamen N° 1801/99 del 12 de julio de 1999, por aplicación de la doctrina sentada



por el Tribunal Fiscal en el fallo "*Colorín IMSSA*" antes citado. También así se manifestó en Dictámenes N° 1152/99 y 1140/99 del 22 de abril de 1999 y 1801/99 del 12 de julio de 1999.

8. *Certificados emitidos sin el sello de la entidad o aclaración del funcionario.*

La Corte tampoco se expidió sobre el punto.

Las tres salas del Tribunal Fiscal se han pronunciado sobre la validez de los certificados así emitidos.

Sala E en autos "*Albalandia SRL (TF 13.488-A)*" del 14 de julio de 2000; "*Cafés la Virginia SA (TF 13.060-A)*" del 13 de octubre de 2000 y "*Pasa SA (TF 12.306-A)*" del 6 de febrero de 2001.

Sala F en autos "*Massuh SA (TF 12.281-A)*" del 3 de abril de 2001 y Sala G en autos "*Mercedes Benz Arg. SA (TF 13.775-A)*" del 19 de febrero de 2001 y "*Mastellone Hnos. S.A. (TF 12.902-A)*" del 7 de mayo de 2001.

9. *Certificados de origen emitidos en idioma inglés.*

La Corte no se expidió sobre el tema puntual.

La Excma. Cámara, Sala IV, se expidió en sentido negativo, antes del fallo de la Corte "*Mercedes Benz*" en autos "*Alecry SA*" del 26 de febrero de 1998.

La Sala E del Excmo. Tribunal Fiscal se expidió sobre la validez por considerar aplicable la doctrina de la Corte en autos "*Cafés la Virginia SA (TF 13.060-A)*" del 13 de octubre de 2000.

La Sala F se pronunció en contra de la validez de los certificados en autos "*Maderera Córdoba SA (TF 11.739-A)*" del 11 de mayo de 2000 —con el voto en disidencia del doctor Basaldúa— y recientemente se pronunció sobre la validez en autos "*Y.P.F. SA (TF 12.313-A)*" del 6 de abril de 2001, aunque hay que destacar que en el caso existían probanzas que acreditaban que la denominación en inglés de

la mercadería era la denominación comercial y científica del producto a nivel mundial.

10. *Certificados emitidos en copia pero debidamente suscriptos.*

El Excmo. Tribunal Fiscal, Sala E, se pronunció sobre la validez del certificado en autos "*Lartex SRL (TF 12.954-A)*" del 23 de agosto de 2000.

Cabe también señalar que sobre el punto se expidió también destacando la validez de los certificados así emitidos la División Régimen Tributario del Departamento de Asesoramiento de la Dirección de Asuntos Legales de la Aduana mediante Dictamen N° 217/2000 del 17 de febrero de 2000.

Por lo tanto, parece que la Aduana no formulará más cargos sobre el punto dado que su asesoría legal considera que los certificados así emitidos son válidos para acreditar el origen de la mercadería.

Respecto la validez de los certificados suscriptos por firma faxsimilar, cabe señalar que la Aduana está requiriendo a los administrados requieran a la entidad emisora de los certificados una ratificación de origen.

## VI. CONCLUSIONES.

1. A pesar de la generalización de la cláusula de la nación más favorecida, la clara determinación del origen de la mercadería sigue siendo de vital importancia, dado la proliferación del comercio entre países miembros de zonas de libre comercio, uniones aduaneras y uniones económicas.

2. El certificado de origen es el instrumento instituido para la correcta acreditación del origen de la mercadería. Es el instrumento que permite el debido control aduanero necesario para la correcta aplicación de las preferencias arancelarias que negociara nuestro país.

3. La validez o invalidez de los certificados fue y es objeto de innumerables planteos y

análisis. Los Acuerdos han reglado en exceso las formalidades que deben cumplir los certificados. Y el análisis del cumplimiento de las mismas ha generado una gran cantidad de litigios.

4. La Corte Suprema sentó doctrina a favor de la validez de los certificados —a pesar de algún error formal que pudiera existir— y esta doctrina se ha ido aplicando a distintas situaciones de hecho.

Definitivamente consideró que el incumplimiento de algún requisito formal en su emisión no era suficiente para considerar la invalidez del mismo y no tener por acreditado el origen.

Todo hace suponer que esta será la posición

de nuestro tribunal superior para la gran mayoría de los temas en debate.

5. Incluso vemos que la Aduana ha tomado nota de la posición de la Aduana y en muchos casos —antes de resolver una impugnación— íntima al administrado a fin de que oficie a la entidad emisora del certificado a fin de que aclare los aspectos oscuros o cuestionables del certificado.

*Nota: Agradezco la colaboración prestada en la búsqueda de jurisprudencia a los Doctores Jorge Sarli, Ricardo Basaldúa y a las Doctoras María Laura Buratini, María Teresita Iturburu y Lorena Bartomioli.*