

REFLEXIONES ACERCA DE LA VALIDEZ DEL CERTIFICADO DE ORIGEN EMITIDO CON POSTERIORIDAD AL EMBARQUE

por NATALIA SLUGA

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Antecedentes de la cuestión.
- III. Algunos aspectos fácticos de las causas aduaneras.
- IV. Régimen legal aplicable.
- V. Incumplimientos formales.- Evolución jurisprudencial.
- VI. Doctrina de la Corte Suprema en la causa: "Mercedes Benz Arg. S.A. c/ D.G.A."
- VII. Conclusiones.
- IX. Últimos comentarios de la autora.

I. INTRODUCCIÓN.

Con motivo de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha recobrado vigor la cuestión relativa a la aplicabilidad de los Certificados de Origen que fueron emitidos con posterioridad a la fecha de embarque de la mercadería en importaciones efectuadas al amparo del Acuerdo de Complementación Económica Número 14 (ACE 14)¹, especialmente durante la vigencia del Decimoséptimo Protocolo Adicional².

II. ANTECEDENTES DE LA CUESTIÓN.

Originariamente los certificados de origen emitidos en las condiciones mencionadas en el párrafo anterior fueron tachados de inválidos

per se por el servicio aduanero. Ello dio lugar a la formulación de cargos por diferencia de tributos muchas veces cancelados por los importadores, quienes posteriormente iniciaron los procedimientos de repetición respectivos. En otros casos, los cargos formulados por la Aduana fueron directamente impugnados por los administrados afectados.

Ambos supuestos implicaron la iniciación de numerosos procedimientos administrativos que fueron objeto de decisiones por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativa Federal y, recientemente, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Mercedes Benz Argentina S.A. c/ D.G.A.*".

Como se verá a lo largo de este trabajo, la jurisprudencia ha ido evolucionando en la materia en aras a propiciar la validez de los certi-

1. Dicho Acuerdo fue firmado por la Argentina con Brasil (en el marco de la ALADI) en diciembre de 1990. El mismo creó un cronograma de reducción de aranceles tendiente a la liberación del régimen importador.

2. El Decimoséptimo Protocolo Adicional al ACE 14 fue firmado el 4 de mayo de 1993, siendo modificado el 26 de julio de 1994 por la firma del Vigésimosexto Protocolo Adicional.

ficados de origen que amparan la importación de mercaderías negociadas al amparo del ACE 14, y el consecuente mantenimiento de los beneficios zonales acordados entre los Estados Signatarios.

En por ello que en ambos supuestos —procedimiento de devolución o de impugnación— debería considerarse seriamente (especialmente en función de la aludida jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la que luego nos referiremos) la viabilidad de la demanda contenciosa ante la justicia o del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación de la resolución aduanera contraria a la pretensión de los contribuyentes; e incluso —eventualmente— la apelación de las sentencias confirmatorias de dicha resolución ante la Cámara de Apelaciones competente.

Del mismo modo, y sin perjuicio del plazo de prescripción que contempla el ordenamiento aduanero, cabría iniciar —de corresponder— el pedido de devolución de los tributos indebidamente abonados en los términos del art. 809 del Código Aduanero.

III. ALGUNOS ASPECTOS FÁCTICOS DE LAS REFERIDAS CAUSAS ADUANERAS.

En la mayoría de los supuestos que versan sobre la cuestión en análisis, el servicio aduanero consideró inaplicables los certificados de origen —agregados como documentación complementaria— por la **sola circunstancia** de haber sido emitidos con posterioridad al embarque de la mercaderías importadas al amparo del ACE 14.

Resulta relevante destacar que en muchos casos, a pesar de que los certificados fueron emitidos por las entidades certificantes con fecha posterior a la del embarque, el exportador había presentado su declaración jurada de origen ante las mismas con **razonable anterioridad** a la fecha de embarque mencionada.

La específica circunstancia relativa a la **fecha de iniciación del trámite** para la obtención del certificado —fecha que en general coincidía con la de emisión de la factura comercial— permitiría propiciar la **aplicación al caso concreto** de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Meta-lúrgica Constitución S.A.*"³.

Más aún, cuando dicha fecha surge fehacientemente del campo 13 de los propios certificados de origen acompañados al momento del registro del despacho de importación, por lo que no podía pasar desapercibida por el servicio aduanero.

Si bien la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa arriba mencionada se refería a licencias arancelarias resulta aplicable —*mutatis mutandi*— al supuesto en análisis desde que la Corte sostuvo que: "...las autorizaciones (o certificaciones) para obtener exenciones u otros beneficios tributarios no impiden su reconocimiento aunque se hayan presentado con posterioridad a la fecha de registro de la importación para consumo «y aún a aquella en que se canceló», pues tales circunstancias fácticas no pueden obstar a la procedencia de la exención de los recargos abonados oportunamente, **toda vez que el certificado se refiere concretamente a la mercadería importada y, además, el trámite para obtenerlo fue iniciado con anterioridad a la presentación de la documentación aduanera, hecho que se hizo constar en el cuerpo del despacho...**" (la negrita es nuestra).

En sustento de lo expuesto cabe destacar que el Tribunal Fiscal de la Nación ha descartado, en numerosas causas, la aplicación de la doctrina mencionada sobre la base de que: "...la propia declaración de origen que se encuentra a cargo del exportador de la mercadería también fue efectuada con posterioridad a la fecha de oficialización del despacho de importación, circunstancia que impediría una posible aplicación de la doctrina sustentada por la Corte en el fallo *Meta-lúrgica Constitu-*

3. Según sentencia del 10 de octubre de 1978, fallos: 300:1079.

ción S.A..."⁴.

En efecto, en virtud del análisis de las circunstancias objetivas de la causa podría sostenerse que el exportador actuó en forma diligente, siendo imputable a la Cámara emisora el defecto del que adolecía el certificado de origen⁵.

Sin perjuicio de lo expuesto en los párrafos anteriores, cabe señalar que incluso, en la mayoría de los casos analizados, la certificación de la entidad habilitada fue efectuada a pocos días del embarque, término que en la generalidad de los supuestos no superaba los diez días posteriores al mismo.

En adición a las circunstancias enumeradas anteriormente cabe destacar que —en su generalidad— los certificados fueron emitidos **con anterioridad al registro del despacho de importación correspondiente**. Por ende, los certificados existían válidamente (conforme al plazo de validez de 180 días exigido por el régimen) al momento del despacho de importación de las mercaderías negociadas, **siendo idóneos para amparar el verdadero origen de las mismas al tiempo de su introducción al territorio aduanero**.

Como consecuencia de los aspectos fácticos reseñados entendemos que el servicio aduanero no puede razonablemente sostener la falta de validez de los certificados de origen por la sola circunstancia de la emisión del mismo apenas unos pocos días posteriores al embarque.

Por el contrario, creemos que en aras a determinar la validez de los certificados emitidos con posterioridad al embarque debería ponderarse en cada caso concreto la presencia de las siguientes circunstancias:

- si la declaración de origen del exportador ha sido presentada a la entidad certifi-

cante con considerable anterioridad a la fecha de embarque;

- si (aunque durante la vigencia del Decimoséptimo Protocolo Adicional) la entidad habilitada emitió el certificado con anterioridad a los diez días posteriores al embarque (cfr. al plazo de flexibilidad reconocido y adoptado por el Vigésimosexto Protocolo Adicional al ACE 14);

- si los certificados han sido emitidos por la entidad certificante con anterioridad al registro del despacho de importación y presentados al momento del mismo;

- si se trata de mercadería negociada al amparo del AAPCE 14;

- si la mercadería introducida al territorio aduanero argentino se encuentra amparada por un certificado emitido en un todo de acuerdo con el régimen previsto en el ACE 14 y Decimoséptimo Protocolo Adicional, salvo en lo atinente a la fecha de expedición por la entidad certificante (campo 14 del certificado) siempre que exceda en pocos días a la fecha de embarque;

- si existe identidad de la mercadería importada (al amparo del certificado agregado) comprobada por la real correspondencia de la descripción de la mercadería en el certificado y la factura comercial, obrando a su vez esta última individualizada (número y fecha) en el mismo. Todo lo cual corroboraría la validez del documento como acreditativo del origen de las mercaderías en el régimen del Acuerdo.

En este orden de ideas, resulta relevante destacar la doctrina que se desprende de los Fallos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (a los que nos referiremos en detalle posterior-

4. "Autolatina Argentina S.A. c/ ANA", 20-4-98, Sala F; "Autolatina Argentina S.A. c/ ANA s/recurso de apelación", 23 de abril de 1998, Sala E y "Mercedes Benz Argentina c/ ANA" 19 de junio de 1998, Sala F, "BASF Argentina S.A. c/ D. G.A. s/recurso de apelación", 4 de junio de 1998, Sala E, entre otros.

5. En la causa "Autolatina Arg. S.A. (TF 8020-A) c/ DGA", sent. del 8 de abril de 1999, la Cámara Nac. Cont. Adm. Fed. sostuvo en forma concordante con la doctrina del Fallo "Ciadea S.A.", sent. del 17 de diciembre de 1997, que no habiéndose acreditado que los defasajes comprobados se debían a un accionar del organismo certificante no correspondía poner en funcionamiento el mecanismo que contempla el art. 16 del Anexo V del ACE 14.

mente y que han dejado sin efecto decisiones prácticamente unánimes del Tribunal Fiscal de la Nación) en cuanto a que **lo esencial y condicionante del beneficio**, es la real correspondencia del certificado con la mercadería amparada y despachada, y que el incumplimiento formal de alguno de los términos del Acuerdo no puede llevar a la directa inaplicabilidad de la preferencia zonal negociada, ya que resultan plenamente aplicables —para resolver precisamente este tipo de casos— los **art. 16 del Anexo V del ACE 14 y art. 12 del Decimoséptimo Protocolo Adicional**.

IV. RÉGIMEN LEGAL APLICABLE.

En virtud de lo expuesto en el párrafo anterior debe mencionarse que con anterioridad a la vigencia del Decimoséptimo Protocolo Adicional no existía en el articulado del Anexo V del ACE 14⁶ ninguna limitación temporal con respecto a la fecha de emisión del certificado de origen, salvo lo previsto en su art. 10, en cuanto establecía:

“...Para que la importación de los productos incluidos en el presente Acuerdo pueda beneficiarse de las reducciones de gravámenes y restricciones otorgadas entre sí por los países signatarios, en la documentación correspondiente a las exportaciones de dichos productos deberá constar una declaración que acredite el cumplimiento de los requisitos de origen...”

En base al artículo transcripto, el Tribunal Fiscal de la Nación interpretaba que el certificado debía necesariamente existir —y por ende haber sido expedido— con **anterioridad al registro del despacho** de importación. Por lo que el certificado emitido con posterioridad a dicho momento era considerado inválido, y consecuentemente inaplicable la preferencia zonal⁷.

Posteriormente, el Decimoséptimo Protocolo Adicional al ACE 14 estableció en su art. 10 que, en todos los casos, el certificado de origen debía ser emitido a **más tardar a la fecha de embarque** de la mercadería, exigencia que, en virtud de los reclamos efectuados por los operadores del comercio exterior, fue **flexibilizada** por el Vigésimosexto Protocolo Adicional prorrogándose hasta los **diez días hábiles siguientes a la fecha del embarque**.

Sin embargo, ni el art. 10 del Anexo V al ACE 14, ni los artículos pertinentes de los Protocolos Adicionales XVII y XXVI prevén la invalidez y consecuente inaplicabilidad del certificado de origen como consecuencia inmediata y directa del incumplimiento del límite temporal establecido por dichos artículos⁸.

En efecto, la cuestión referida a la invalidez del certificado (y el consecuente decaimiento del régimen de preferencia) se encontró en todo momento, —y sin perjuicio de la evolución normativa en lo que respecta al requisito de la fecha de emisión— regulada por lo que se halla dispuesto en el **art. 16 del Anexo V del ACE 14**.

Dicho artículo dispone que: **siempre que un país signatario considere que los certificados emitidos no se ajustan a las disposiciones contenidas en el régimen, lo comunicará al otro con el fin de que se adopten las medidas necesarias para dar solución al problema.**

Asimismo prevé que: **en ningún caso el país importador detendrá el trámite de la importación de los productos amparados, sin perjuicio de otorgarle la posibilidad de adoptar medidas de garantía de su interés fiscal.**

Por su parte el Decimoséptimo Protocolo Adicional **complementó** el Anexo V del ACE 14 estableciendo un régimen armonizado de

6. Dicho Anexo se refiere al Régimen de Origen previsto en el Acuerdo de Complementación.

7. Cfr. doctrina del Tribunal Fiscal de la Nación entre otras, en la causa 6314-A de la Sala G, sent. del 27 de diciembre de 1990 y en la causa 8008-A de la Sala E, sent. del 2 de julio de 1996.

8. Conforme a la doctrina de la Sala II de la Cam. Cont. Adm. Fed. en la causa “Autolatina Argentina SA (TFN 8425) s/ D.G.A.”, sent. del 8 de junio de 1999.

procedimientos y sanciones administrativas aplicables a los casos de falsedad y/o adulteración de los certificados de origen emitidos en el ámbito del ACE 14.

Dicho Protocolo sigue los lineamientos establecidos en el Anexo V mencionado, aunque reglamentando más detalladamente lo relativo a las entidades habilitadas para emitir certificados, las solicitudes de certificados de origen, su emisión, control de autenticidad y régimen sancionatorio.

En lo que aquí interesa, el art. 12 del Decimoséptimo Protocolo Adicional, perfecciona el sistema establecido en el art. 16 del Anexo V del ACE 14 estableciendo que: *"cuando la Administración de un país importador tuviere dudas en cuanto a la autenticidad o veracidad de la certificación, o en cuanto al cumplimiento de los requisitos de origen ... la misma podrá, a través de la repartición oficial responsable de la emisión de los certificados de origen, solicitar en el país exportador informaciones adicionales con la finalidad de aclarar el caso"*.

A los fines de tal comprobación regla un procedimiento específico (previsto en los arts. 12 al 20) autorizando a las autoridades competentes del país importador a adoptar las medidas definitivas que pudieran corresponder en materia fiscal sólo al cabo del mismo.

Del análisis de los artículos referidos se desprende, que la actuación del servicio aduanero, por medio de la cual desechaba sin más —es decir sin analizar ni investigar las circunstancias objetivas del caso— los certificados emitidos con posterioridad a la fecha del embarque, vulnera el procedimiento y finalidad regulado en el propio régimen de origen del Acuerdo para evaluar la validez y aplicabilidad de los certificados.

V. INCUMPLIMIENTOS FORMALES.

EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL.

En el marco de las consideraciones fácticas y jurídicas referidas en los puntos anteriores cabe ahora analizar concretamente: **si el incumplimiento del requisito referente a la fecha de emisión del certificado trae aparejada su directa inaplicabilidad, o si, por el contrario, se trataría simplemente de un incumplimiento formal que no le resta —per se— validez y eficacia, siempre que hubiera sido emitido conforme a los requisitos para acreditar el origen previstos en el ACE 14.**

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha considerado como sustancial el requisito relativo a la fecha de expedición del certificado, por lo que su incumplimiento afectaba la validez del mismo. En tal sentido confirmó —en su generalidad— los cargos aduaneros apelados⁹.

Sin perjuicio de lo expuesto, debe mencionarse que del análisis de los precedentes aludidos en el párrafo anterior surge claramente que existían **circunstancias concomitantes a la fecha de emisión tardía** las cuales indujeron, sin duda, al TFN a la confirmación de los cargos aduaneros.

A modo de ejemplo, puede señalarse que en algunos casos los certificados habían sido expedidos con anterioridad a la fecha de emisión de la factura comercial —en violación del art. 2 del Acuerdo ALADI N° 91—, o bien con considerable posterioridad al registro del despacho de importación.

En otros casos, los certificados se encontraban vencidos —en violación al plazo de 180 días previsto en el art. 12 del Anexo V del ACE 14—, o bien, existía discordancia entre los datos del certificado, factura y declaración de importación en lo referente a la descripción de la mercadería y posición arancelaria.

Bajo tales circunstancias, el criterio del Tribunal Fiscal fue compartido —en algunos ca-

9. Entre otros, la Sala E en la causa: *"BASF Argentina S.A. c/ D.G.A."* sentencia del 4 de junio de 1998, causa N° 9077-A; Sala G en la causa: *"Julio García e Hijos c/ D.G.A."* sentencia del 9 de junio de 1998, causa 8738-A; Sala F en la causa: *"Mercedes Benz Argentina S.A.C.I.F.I.M. c/ D.G.A."* sentencia del 19 de junio de 1998, causa N° 8113-A, y en la causa: *"Autolatina Argentina S.A. c/ D.G.A."* sentencia del 20 de abril de 1998.

sos— por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal¹⁰.

Un importante avance jurisprudencial se produjo a partir de la doctrina sustentada por la Sala V de la CNCAFed. en las causas: “*Autolatina Argentina S.A. (TFN N° 7890-A) c/ A. N.A.*”¹¹ y “*Mercedes Benz c/ D.G.A.*”¹² a través de la cual se sostuvo que: **si bien el certificado de origen se utiliza como forma de acreditar de donde provienen los bienes importados, de la interpretación armónica y teleológica del Acuerdo resulta claro que lo fundamental no es el certificado en sí, sino si las mercaderías incluidas en el mismo pueden ser consideradas como de origen a los fines de la preferencia arancelaria.**

En dicho orden de ideas —en la causa Mercedes Benz— la Excm. Cámara revocó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejando sin efecto el cargo formulado por la Aduana.

Fundamentó su decisión en que el Acuerdo ACE 14 tiende a fomentar la integración económica de los países que lo suscribieron mediante —entre otras medidas— la reducción de los aranceles de los productos originarios de cualquiera de ellos.

Sobre esa base, consideró que el **aparente incumplimiento en alguno de sus términos** (como el hecho de que el certificado de origen de la mercadería sea de fecha posterior a la del registro del despacho de importación, o que aquél no describa “cabalmente” a los productos declarados en éste) **no puede llevar** —como resolvió el Tribunal— a la **directa inapli-**

bilidad del régimen preferencial en cuestión. Por el contrario —a juicio de la Sala— de conformidad con las normas que reglamentan el citado Acuerdo, entre las que se destacan el art. 16 del Anexo V del ACE 14 relativo al Régimen de Origen, y el art. 12 del Decimoséptimo Protocolo Adicional, “*si la Aduana entiende que no se ha acreditado debidamente el origen de las mercaderías ... debe intimar previamente (por medio del requerimiento de informaciones adicionales en el país exportador) a que tal extremo se pruebe, máxime cuando existe concordancia entre las posiciones arancelarias de diversos ítems del certificado, del despacho y de la factura*” (el resalta-do es del presente).

Finalmente, la Cámara destacó que: “...**lo realmente sustancial en el sistema de integración regional es el respeto al verdadero origen de la mercadería en cuestión. Una opinión contraria implicaría una interpretación excesivamente rigorista de las formalidades impuestas. Dicho método, no incluido en el Acuerdo y evidentemente atentatorio de la esencia misma de los fines de integración regional que el país profesa no puede ser sostenido...**” (la negrita es nuestra)¹³.

De la criteriosa doctrina mencionada cabe concluir que los incumplimientos formales referidos al certificado de origen en sí, no son idóneos para tornar inaplicable el régimen preferencial negociado internacionalmente. Más aún cuando el propio régimen contempla el procedimiento a seguir en dichos supuestos (art. 16 del Anexo V y art.

10. Sala IV, *in re* “*Massuh, S.A.*” sentencia del 22 de septiembre de 1999, y “*Aluar Aluminio S.A.*”, sentencia del 30 de diciembre de 1999, entre otros.

11. Sentencia de fecha 23 de mayo de 1997.

12. Sentencia de fecha 23 de mayo de 1997.

13. Con especial referencia al tema en análisis, y en el mismo orden de ideas sostenido por la Sala V —antes mencionado— cabe mencionar lo resuelto por la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos “*Autolatina Argentina SA-TF. 8425-A c/ DGA*”. En dicha causa la Sala expresó que lo fundamental a efectos de decidir la aplicación del régimen preferencial era que los certificados de origen contengan la necesaria correspondencia con la mercadería declarada en los despachos para amparar y satisfacer las razones de su exigencia. En tal sentido la exigencia de efectuar una descripción precisa de la mercadería permite el eficaz control del uso de las ventajas y beneficios que el tratado multilateral acuerda a las actividades productivas de la región. Que por lo tanto si bien el régimen del ACE 14 establece que el certificado de origen debe ser emitido con anterioridad a la fecha del embarque de la mercadería que ampara y, a más tardar dentro de los diez días hábiles siguientes a la referida fecha, el incumplimiento de aquel plazo no le quita validez al certificado habida cuenta que no hay norma alguna que determine esa consecuencia.

12 del Decimoséptimo Protocolo Adicional) resultando que, paradójicamente, es la propia autoridad aduanera quien incumple los compromisos asumidos internacionalmente por la Argentina.

VI. LA DOCTRINA DE LA CORTE EN LA CAUSA : "MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. c/ D.G.A."

Con fecha 22 de diciembre de 1999 nuestro más alto Tribunal confirmó lo resuelto por la Cámara de Apelaciones en la causa "*Mercedes Benz c/ D.G.A.*", resultando la doctrina que emana del fallo en análisis plenamente aplicable a la resolución de la cuestión objeto de estudio.

Como fundamento de su decisión la CSJ destacó que debían desestimarse los agravios del Fisco Nacional, toda vez que la sentencia emitida por el a quo, lejos de forzar la inteligencia de las normas del Acuerdo Internacional y de otorgarles un alcance incompatible con el modo restrictivo de interpretar las franquicias tributarias, había efectuado una exégesis integrativa de sus términos, cuidando de asegurar su efectiva realización.

Por lo tanto la CSJ concluyó que si bien las objeciones puntualizadas por el Tribunal Fiscal relativas al inadecuado cumplimiento de algunos de los requisitos formales exigidos por las disposiciones del Acuerdo (entre los que se encontraba la emisión del certificado con fecha considerablemente posterior al despacho de importación) **no debía prescindirse en la resolución del caso de lo dispuesto por el art. 16 del Anexo V del ACE 14 pues esa norma prevé, precisamente, el procedimiento que debe seguirse en supuestos como el de autos, y —en consecuencia— su cumplimiento resulta obligatorio para la autoridad aduanera.**

Finalmente la Corte Suprema resolvió que resultaba del todo acertado coincidir con la sentencia de Cámara en cuanto a que la mencionada norma (art. 16 Anexo V del ACE 14) impedía que ante defectos formales del certifi-

cado de origen (entre los cuales se encontraba la fecha de emisión), la aduana adopte una resolución que implique excluir definitivamente a la importación del régimen preferencial previsto en el Acuerdo, —claro está— sin recabar previamente de las autoridades gubernamentales del país exportador las informaciones adicionales que correspondan a fin de poder dar solución al problema planteado.

VII. CONCLUSIONES.

En base a todo lo que venimos exponiendo cabe concluir que:

Si bien el régimen del ACE 14 establece que el certificado de origen debe ser emitido con anterioridad a la fecha del embarque de la mercadería que ampara, en la misma fecha o a más tardar dentro de los diez días hábiles siguientes, el cumplimiento de aquel plazo **no constituye un requisito sustancial** que haga a la validez del certificado.

Por lo tanto su incumplimiento no debería acarrear —*per se*— la invalidez e inaplicabilidad del mismo, más aún cuando no existe norma alguna que determine esa consecuencia en el régimen legal en cuestión.

En dicho orden de ideas, el aparente incumplimiento de alguno de los términos del Acuerdo (como el hecho de que el certificado sea emitido con posterioridad al embarque) **no puede llevar a la directa inaplicabilidad del régimen preferencial** en cuestión, aún después de la entrada en vigencia de los Protocolos Adicionales al ACE 14: Decimoséptimo y Vigésimosexto.

Por lo tanto, cuando existan objeciones por parte del servicio aduanero relativas al inadecuado cumplimiento de alguno de los requisitos formales exigidos respecto de los certificados de origen, **no cabría prescindir de lo dispuesto por el art. 16 del Anexo V del ACE 14 y art. 12 del Decimoséptimo Protocolo Adicional al ACE 14**, descartando la aplicación del certificado y reclamando la diferencia de tributos como si se tratara de mercadería extrazona.

Por el contrario, acreditado el origen zonal de la mercadería —**para lo cual resultará esencial la correspondencia entre los datos consignados en el certificado y la factura comercial relacionada en el mismo**— el cumplimiento de los procedimientos previstos en dichos artículos resulta obligatorio para la autoridad aduanera, habida cuenta de la claridad y amplitud de sus términos y del sentido último que guía la sanción del Régimen Preferencial del que forman parte (cfr. sentencia de Corte en la causa "*Mercedes Benz c/ D.G.A.*", del 22 de diciembre de 1999).

Distinto es el incumplimiento del plazo de 180 días, contado a partir de la fecha de certificación por el órgano o entidad competente del país exportador, previsto en el art. 12 del Anexo V, del ACE 14¹⁴ puesto que el mismo se encuentra legalmente previsto como "**plazo de validez**" del certificado en el régimen del Acuerdo.

Claro que, dicho plazo debe ser evaluado al momento del registro del despacho de importación (momento imponible según el art. 637 del Código Aduanero) sin importar el plazo fijado administrativamente para su presentación ante el servicio aduanero¹⁵.

Lo expuesto en el párrafo anterior respecto a la presentación tardía del certificado de origen ante el servicio aduanero y su falta de idoneidad para impedir la aplicabilidad del régimen preferencial fue recién criterio compartido por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación¹⁶ y de Cámara Nacional respectiva con posterioridad a una importante evolución jurisprudencial en torno al análisis de los ver-

daderos alcances y finalidad de los artículos mencionados en el párrafo anterior¹⁷.

En base a lo expuesto en el párrafo anterior, y para concluir, cabe esperar que las decisiones del Tribunal Fiscal de la Nación evolucionen en el mismo orden de ideas que lo ha venido haciendo la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Esto es, otorgando **preeminencia al cumplimiento de los requisitos de origen** de las mercaderías importadas al amparo de los certificados acompañados como documentación complementaria, **por sobre el incumplimiento de los requisitos relativos al certificado en sí**, (especialmente en lo que respecta al verdadero alcance y contenido del requisito relativo a la fecha de emisión previsto en el art. 10 antes mencionado).

Ello por cuanto, sólo los primeros resultan verdaderamente esenciales si lo que se busca es favorecer el real acatamiento a los fines del Acuerdo Internacional.

VIII. ÚLTIMOS COMENTARIOS DE LA AUTORA.

Con posterioridad a la entrega de este artículo el Tribunal Fiscal de la Nación, a través de diversas sentencias ha corroborado el criterio señalado en las conclusiones del presente, especialmente en lo atinente al alcance e interpretación que debía dársele a lo sentenciado por la Corte Suprema *in re* "*Mercedes Benz*

14. Concordante con el art. 7 de la Resolución 78/98 de ALADI.

15. El plazo administrativo fijado reglamentariamente para la presentación del certificado (por ejemplo por Res. 1022/92 Ex ANA) puede determinar que una vez vencido se ejecute la garantía otorgada a la espera de la presentación del certificado que acredita origen y que, además, se aplique una sanción administrativa por el incumplimiento incurrido, pero no tiene la entidad para modificar la situación tributaria de la mercadería al momento imponible (cfr. doctrina de la Cámara Nac. Apel. Cont. Adm. Fed., entre otros, "*Autolatina Argentina S.A. (TFN 7890-A) c/ ANA*", sent. del 23 mayo de 1997, Sala V).

16. Entre otros: "*Pirelli Neumáticos S.A.I.C. c/ ANA s/ recurso de apelación*", exp. 8172-A, sent. del 4 de octubre de 1998; "*Mercedes Benz Argentina*", Sala F, sentencia del 24 de septiembre de 1997.

17. En efecto, la Cámara de Apelaciones logró modificar en este punto la opinión unánime del Tribunal Fiscal de la Nación, revocando las sentencias confirmatorias de los pronunciamientos aduaneros. Entre otros: "*Autolatina Argentina S.A. c/ ANA*", sent. del 23 de mayo de 1997, Sala V.

Argentina S.A.” (sentencia del 21 de diciembre de 1999) y “*Ciadea S.A.*” (sentencia del 21 de diciembre de 1999), a pesar que el Fisco en sus defensas ante el TFN resaltó que la Corte Suprema había establecido que “*los considerandos del fallo «Mercedes Benz» (TFN 8010-A) debían circunscribirse al tema en cuestión*”.

A modo de ejemplo cabe mencionar lo sentenciado *in re* “*Ford Argentina S.A.*” (TFN 12.839-A del 14 de julio de 2000); “*Sevel Argentina S.A. c/ D.G.A.*” (TFN 13.586-A del 5 de septiembre de 2000); “*Sevel Argentina S.A. c/ D.G.A.*” (TFN 13.573-A del 2 de noviembre de 2000) en las cuales se sostuvo “*...Que es evidente entonces que el criterio de Nuestro Más Alto Tribunal ha sido el de privilegiar la comprobación del origen de las mercaderías sin entrar a considerar el cumplimiento, como en la especie, de las normas referidas a aspectos formales o bien que referían propiamente a los plazos de emisión, como en el caso en vista...*” que entonces “*...cabe otorgar igual tratamiento que el que hace ese Alto Tribunal al requisito contemplado por el art. 10 del XVII Protocolo Adicional del ACE 14...*”

En el mismo orden de ideas cabe mencionar lo sentenciado por el TFN *in re* “*Sevel Argentina S.A. c/ D.G.A.*” (13.571-A, 28 de agosto de 2000 - *idem* TFN 13.558-A, 6 de octubre de 2000 y TFN 13.585-A, 28 de agosto de 2000) en cuanto se dispuso “*...Que, sin embargo, este criterio no puede seguirse en el presente, atento a la jurisprudencia de la CSJN in re «Ciadea S.A.», del 21 de diciembre de 1999 en tanto que este Alto Tribunal aplicó la doctrina*

emergente de «Mercedes Benz Argentina S.A.», también del 21 de diciembre de 1999, por lo cual consideró válido el certificado de origen de fecha anterior a la factura comercial. Si bien en esta causa se debatía la cuestión referente a la factura comercial emitida con posterioridad al certificado de origen, entiendo que tal doctrina se aplica a fortiori cuando éste se expida con posterioridad al embarque de las mercaderías, máxime que en el presente la certificación se efectuó el 2 de diciembre de 1993 y el despacho de importación se oficializó el 15 de diciembre de 1993...”

En idéntico sentido en la causa “*Sevel Argentina c/ D.G.A.*” (TFN 13.575-A, 18 de abril de 2001) se señaló “*...Que el presente caso, como ya se ha expresado, en que la fecha de embarque es anterior a la expedición del certificado de origen en contravención al Protocolo 17 del ACE 14, o en su caso al Protocolo 2 del ACE 18, tiene una indudable similitud con lo resuelto en el caso «Mercedes Benz», y también con el precedente «Ciadea», donde se establecen por la misma Corte Suprema, pautas que estiman disvalioso jurídicamente atento lo dispuesto por el art. 16 del Anexo V del ACE 14 y normas similares, el estimar que la preferencia otorgada por dichos tratados internacionales pueda considerarse perdida por la sola circunstancia invocada por el servicio aduanero. La suscripta estima, que corresponde la aplicación de dichas pautas sustentadas en los fallos de la Corte Suprema indicados, por razones de economía procesal y seguridad jurídica*”.