República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-20441264-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Febrero de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2022-17633282- -APN-SGASAD#TFN; "RAIZEN ARGENTINA S.A.U. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados "RAIZEN ARGENTINA S.A.U. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", EX-2022-17633282- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Mediante la presentación IF-2022-17633208-APN-DTD#JGM se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2021-8317-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en el SIGEA n° 16587-8-2016, en cuanto resulta condenada por la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc c) del C.A., con relación a las operaciones documentadas mediante las destinaciones nros. 14 001 IC65 000030 C, 14 001 IC04 000031 D y 000216 X. En primer término, efectúa una breve reseña de los antecedentes que dieron origen al dictado de la resolución apelada. Manifiesta la inexistencia de la declaración inexacta endilgada. Realiza consideraciones respecto de los arts. 894 y 954 del CA. Expresa que la Aduana no puede basar la imputación en una comparación entre facturas comerciales que pertenecen a transacciones comerciales distintas. Considera que el precio que debe declarar la empresa frente al servicio aduanero es el de transacción y no el que deriva de otra transacción. Afirma que el precio declarado es el coincidente con el precio de la factura emitida por el vendedor extranjero. Se refiere el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y a las opiniones consultivas 14.1 y 22.1. Sostiene que la Aduana no ha cuestionado expresamente la veracidad del valor declarado en los términos del Acuerdo. Relata que si bien adquirió las mercaderías de una empresa vinculada, ésta no influyó en los precios ya que las partes se desenvuelven en sus negocios como partes independientes. Agrega que el precio de venta se pactó tomando en cuenta como base la cotización internacional de las

naftas y el gas oíl en el golfo de México (EEUU). Sostiene que la Administración no ha seguido el procedimiento de investigación de valor estipulado en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración de la OMC. Asimismo, manifiesta que nunca se le requirieron explicaciones o aclaraciones sobre los precios declarados. Insiste en que las mercaderías importadas fueron adquiridas de acuerdo con la fórmula de determinación del precio de venta convenida en los contratos de compra venta celebrados entre las partes, uno para las naftas y otro para el gas oíl, que incluye para su determinación la cotización en ese momento en el mercado internacional de los productos importados (PLATTS). Considera que las declaraciones involucradas reflejan el precio debidamente pagado respaldado por documentación comercial, bancaria y contable. Refiere a las ventas trianguladas y remarca que estas transacciones son legales y están reglamentadas en el ámbito del ALADI y el MERCOSUR, por ello, ninguna imputación de ilegalidad o infraccional puede derivarse de su utilización. Expresa que la Aduana pretende que se declare un precio de transacción desconocido en lugar del precio de venta que establece el Acuerdo. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A través del IF-2022-40031718-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Expresa que la Aduana ha probado acabadamente que la operatoria realizada por la recurrente es una maniobra fraudulenta. Realiza consideraciones respecto de los fines de la triangulación. Manifiesta que la vinculación entre las empresas actuantes en la operatoria influenció definitiva y negativamente en el precio, siendo subfacturado en nuestro país. Considera que el valor FOB de las operaciones de venta no fue debidamente declarado al manipularse la cifra final por conducto de un intermediario. Hace referencia al art. 2 de la Ley n° 11.683. Expresa que surge palmariamente que la firma es responsable de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc c) del C.A. Señala el carácter objetivo de las infracciones aduaneras. Sostiene que ha quedado totalmente probado que existe una diferencia en el valor declarado y, en consecuencia, un perjuicio en orden de un egreso hacia el exterior de un importe pagado distinto del que efectivamente correspondía, lo que hace que se configure la infracción endilgada. Refiere a la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA n° 16587-8-2016 se inician, a fs. 1, con el Acta de Denuncia n° 6/16. A fs. 2, 10 y 17, obran los sobres contenedores de las destinaciones nros. 14 001 IC65 000030 C, 14 001 IC04 000031 D y 14 001 IC04 000216 X. A fs. 34/36, consta la Nota n° 16/16 de la División Combustibles y Energía. A fs. 40, luce la liquidación de la multa. A fs. 41/41 vta., se dispone la apertura de sumario y se corre vista de todo lo actuado a la firma SHELL C.A.P.S.A. (hoy RAIZEN ARGENTINA S.A.U.) y al despachante JORGE LUIS DI FIORI. A fs. 57, se notifica a la aquí recurrente (5/1/17). A fs. 60/67, la firma contesta la vista conferida. A fs. 173, obra la Nota n° 5/18 de la División Combustibles y Energía. A fs. 179/181 vta., se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 5202/18. A fs. 182/183, obra el Dictamen n° 57/19. Finalmente, a fs. 200/201 vta., se dicta la RESOL-2021-8317-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, aquí apelada.

Respecto de lo actuado en esta instancia, mediante PV-2023-12583096-APN-VOCXVII#TFN la causa se declaró de puro derecho. Mediante el auto PV-2024-88100662-APN-VOCXIV#TFN se elevaron los autos

a la Sala "F". Conforme IF-2024-128983738-APN-VOCXVII#TFN los autos quedaron en estado de dictar la sentencia.

IV.- Que corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada, por la que se condena a la firma importadora recurrente al pago de una multa por la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

A través de las destinaciones nros. 14 001 IC65 000030 C, 14 001 IC04 000031 D y 000216 X, la recurrente documentó la importación a consumo de las mercaderías ubicadas en la posiciones arancelarias 2710.12.59.121D y 2710.19.21.000H, por una cantidad total de 27.189.110 litros y con un valor FOB total de 20.871.902,50 dólares estadounidenses.

La División Combustibles y Energía mediante la Nota n° 16/16 observó que las mercaderías mencionadas tenían como país de procedencia el Reino de Holanda mientras que la factura comercial correspondiente era emitida desde otro país (Barbados). Por consiguiente, al realizar una fiscalización de las destinaciones originarias y precedentes de Holanda detectaron diferencias, bastante considerables, entre los valores FOB documentados entre las destinaciones de exportación de Holanda con los declarados en los despachos de importación a nuestro país, corroborándose que la mercadería exportada a la Argentina tenía un valor FOB inferior en las operaciones de importación documentadas. De este modo, la Aduana entendió que se encontraba en presencia de una refacturación por parte del vendedor de la mercadería, el cual era perteneciente al mismo grupo económico que el importador, lo que en definitiva permitió el egreso de divisas injustificado por importes superiores a los efectivamente registrados por las exportaciones documentadas a la salida del territorio aduanero holandés.

Por ese motivo, se instruye sumario por la presunta infracción al artículo 954, ap. 1, inc. c) del C.A, en virtud de las diferencias entre los valores FOB documentados aludidos en la nota precedente.

La recurrente al contestar la corrida de vista manifestó que el servicio aduanero incurría en un error al considerar un precio que no era el de la “venta para exportación al país de importación”, es decir, un precio distinto al que exige el Acuerdo de Valoración.

Sin embargo, por medio de la Nota n° 5/18 del Departamento de Valoración y Comprobación Documental precisó que la denuncia respectiva tenía sustento en un reproche de tipo infraccional relacionada con la conducta del importador y del grupo económico al que pertenece y no en un ajuste de valor, ratificando la mencionada denuncia preliminar.

Debe señalarse que si bien la Resolución (DE PRLA) n° 5202/18 absuelve a la firma recurrente, al someterse dicha decisión a la aprobación del superior, de conformidad a lo establecido en el art. 1115 del CA, el Jefe de Procedimientos Legales Aduaneros resolvió, mediante la RESOL-2021-8317-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, condenar a la actora en los términos del art. 954, ap. 1, inc c) del CA.

V.- Ahora bien, en lo que respecta a la infracción endilgada, el Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas.

Específicamente el art. 954, ap. 1, inc c), del C.A. dispone: “El que, para cumplir cualquiera de las

operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia".

En el caso de autos, el fundamento de la infracción imputada -art. 954 inc. c) del C.A.-, radica en la existencia de una presunta subfacturación por parte de la aquí recurrente. El razonamiento sentado por la Aduana se argumenta en supuestas consultas al sistema ORACLE DISCOVERER sobre destinaciones de importación cuyo país de procedencia de las mercaderías fuere distinto del país emisor de la factura comercial, habida cuenta de que las operaciones involucradas tenían como país de procedencia Holanda y las facturas comerciales respectivas eran emitidas en Barbados y, en comunicaciones con el servicio aduanero Holandés requiriéndole información relacionada al valor declarado en las operaciones de exportación emitidas en ese país por la firma en cuestión.

De allí fue que el servicio aduanero detectó –según sus propios dichos- diferencias considerables entre "los valores FOB documentados en las destinaciones de exportación de Holanda con los valores FOB declarados en los despachos de importación en nuestro país…". Seguidamente, interpretó que la metodología descripta comportaba una refacturación por parte del vendedor de la mercadería, del cual pertenecía al mismo grupo económico que el importador, estando vinculados en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valoración.

En definitiva, entendió que había existido una "intermediación motivada por la intervención de un operador radicado en Barbados, cuyos márgenes de refacturación no encuentran fundamento alguno dentro de lo que resulta ser una operatoria comercial habitual o normal con la participación de un intermediario" (a fs. 34/35 de las act. Adm.).

En principio cabe aclarar que, la triangulación no es una operatoria ilícita en sí misma, por lo tanto, para llegar a la conclusión de que este tipo de actividad comercial oculta o solapa una planificación fiscal nociva tendiente a manipular los precios de venta con el fin de engañar a la administración aduanera, resulta, cuanto menos, imperioso que ciertas cuestiones de hecho y prueba se hallen demostradas en la causa, que desde ya adelanto, no se encuentran probadas.

No obra en el expediente administrativo elementos que permitan determinar que la triangulación se estructura de manera anómala, la Aduana sostiene sobre elementos que ni siquiera obran agregados al expediente administrativo (consultas al sistema ORACLE DISCOVERER – comunicaciones con la Aduana Holandesa), que el vendedor de la mercadería al pertenecer al mismo grupo económico que el importador y al estar vinculados en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valoración, ha influenciado sobre el precio declarado.

La Administración equivoca el camino cuando considera que no es necesario analizar la prueba presentada por la recurrente relacionada con el precio declarado en aspectos relativos al Acuerdo de Valor, pues para realizar una investigación relacionada a la operatoria comercial y la influencia de la vinculación en el precio, el servicio aduanero debe examinar las circunstancias de la venta a los fines de poder comprobar

efectivamente que se ha producido una refacturación del precio.

Por otro lado, los esquemas de triangulación conforman “ventas sucesivas” y el Comité Técnico de Valoración Aduanera es claro al determinar que es el precio de la última venta es el que debe prevalecer frente al precio de ventas anteriores, en el Comentario 22.1, señaló que “…es posible que un valor de transacción basado en la primera venta no refleje completamente lo esencial de la información que se desprende o forma parte de la serie comercial completa existente en el momento de la importación, tal como prevén la Introducción General y los Artículos 1 a 8 del Acuerdo. Por el contrario, un valor de transacción basado en la última venta reflejará más completamente la esencia del conjunto total de la transacción en la forma prevista.” (Párrafo 20). Posteriormente, advierte que, “En una situación que presenta una serie de ventas, el Comité Técnico concluye que el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación al país de importación es el precio pagado en la última venta que se produce antes de la introducción de las mercancías en el país de importación, y no en la primera venta (o venta anterior). Esto es conforme con la hipótesis subyacente y con los objetivos y el texto general del Acuerdo.” (Párrafo 27).

Por ende, al ser los precios declarados en los despachos de exportación coincidentes con el precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente (el de la última venta), no se dan los elementos del tipo que permitan imputar la infracción endilgada en los términos del inc. c) del art.954 del C.A.

En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia en el caso “Pioneer Argentina SRL TF 38.718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, del 29/2/24, en un caso de similares características sostuvo que *“…en el tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, el hecho de que la última de las ventas sucesivas entre partes vinculadas hubiese venido precedida por una venta a un precio menor, o incluso sustancialmente menor, no alcanza para desplazar la carga de la prueba hacia el importador a fin de que éste demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías importadas”*.

Sentado lo que antecede, no configurándose el presupuesto exigido por la norma –una diferencia entre lo declarado y lo constatado pasible de ocasionar un egreso de divisas distinto del correspondiente-, considero que la resolución apelada en autos debe ser revocada, con costas.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la RESOL-2021-8317-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en la Actuación SIGEA n° 16587-8-2016, en cuanto condena a la recurrente al pago de una multa en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

2.- Costas al Fisco.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto que antecede, en tanto recepta adecuadamente la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sustentada en el fallo “Pioneer Argentina SRL" del 29 de febrero de 2024. ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la RESOL-2021-8317-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en la Actuación SIGEA n° 16587-8-2016, en cuanto condena a la recurrente al pago de una multa en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

2. Costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.25 13:53:47 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.25 17:13:47 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.25 17:13:48 -03:00