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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-106903022-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-149313267- -APN-SGASAD#TFN; COFCO International Argentina S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"COFCO International Argentina S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2023-149313267- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2023-557-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17494-47-2020, mediante la cual se le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

II.- Fundamentos del recurso de apelación: En RE-2023-149312682-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución indicada *ut supra*. Relata que mediante el DIT 18057IT15000345P, documentó la importación temporaria de porotos de soja de origen paraguayo, para su procesamiento y reexportación de los subproductos resultantes en el marco del Régimen de Perfeccionamiento Industrial. Alega que la mercadería fue adquirida de su vinculada Cofco Resources S.A., radicada en Suiza. Aduce que se declaró el precio pactado -esto es: u$s 397,12 por tonelada- y la vinculación entre las firmas. Relata que la aduana detecta que el precio declarado en el DIT -oficializado en mayo de 2018- difiere al declarado en el P.E. de origen en Paraguay -u$s 362,53, registrado en abril de 2018-; por lo que le imputa a la actora la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. por entender que se trata de una maniobra fraudulenta para girar mayores divisas en el exterior. En primer término, aduce que el valor declarado es veraz atento a que es idéntico al acordado con el vendedor en Suiza, facturado, asentado contablemente y pagado. Asimismo, alega que la aduana no es competente para analizar el control cambiario. A su vez, plantea la nulidad del auto de apertura de sumario por no dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 1094 del C.A. También se agravia porque no se analizó la prueba ofrecida en sede aduanera. Asimismo, aduce que la aduana utiliza el *Sistema Indira* en forma abusiva sin fundamentar sus afirmaciones. Entiende que la desestimación del precio como valor en aduana no lo transforma en inexacto. Hace hincapié en que el valor declarado constituye el valor de transacción. Sostiene que no se configura la infracción que se le imputa porque precisamente el precio no es inexacto. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2024-34496540-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Aduce que la firma declaró un precio inexacto incurriendo en una *sobrefacturación,* sin justificar ante el Servicio Aduanero el valor agregado que le daría la empresa vinculada en Suiza a la mercadería importada temporariamente para transformación proveniente desde Paraguay; pese a declarar que la vinculación no incide en el precio. Sostiene que el auto de instrucción de sumario es válido. Alega que la actora pretende la nulidad por la nulidad misma. Respecto a la información obtenida a través del sistema INDIRA, entiende que la misma posee plena validez y eficacia. Asimismo, aduce que la actora no probó que el valor declarado es veraz. Destaca que el Servicio Aduanero no reclama diferencia tributaria alguna; sino que lo que se imputa es una infracción. Sostiene que la vinculación entre las partes sí incidió en el valor declarado en el DIT -contrariamente a lo declarado en el formulario OM-1993-. Aduce que esta inexactitud tiene como consecuencia un egreso de divisas diferente al que hubiera correspondido; por lo que se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. Hace referencia a que el art. 954 del CA da prioridad a la *veracidad y exactitud de la declaración aduanera*. Entiende que el valor en aduana de la mercadería importada es el valor de exportación declarado en la aduana de origen -léase: en Paraguay-; y no el declarado en el DIT. En cuanto al planteo de incompetencia de la aduana, aduce que la DGA imputa una declaración inexacta, que de pasar inadvertida podría significar un egreso de divisas diferente del que efectivamente correspondiere. Es decir, no es ésta la causa que da lugar a la intervención de la DGA. Respecto al planteo de nulidad opuesto por la actora por no haberse analizado la prueba ofrecida, aduce que la recurrente no logra explicar en autos qué no ha podido probarse o de qué prueba no pudo valerse. En cuanto a la nulidad del auto de apertura de sumario, aduce que el mismo cumple los requisitos del art. 1094 del C.A. Hace referencia a que este art. no exige que se reúnan todos los incisos al momento de su dictado. Asimismo, explica que el Sistema INDIRA es un sistema de intercambio *"on line"* de información aduanera de los países del MERCOSUR destinado a prevenir ilícitos mediante la obtención de datos que apoyen los controles sobre las operaciones y que la información obtenida de esta manera es veraz. Es por esto que, sostiene que la actora debe probar que el valor declarado es el real. Adjunta las actuaciones administrativas. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, se tiene por contestado el traslado. En IF-2024-37332772-APN-DTD#JGM la actora hace saber la jurisprudencia de la CSJN en los autos "*Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas 17494-47-2020 se inician con el Acta de Denuncia toda vez que del control *ex-post* realizado al DIT 18057IT15000345P, se observa que difiere el valor FOB declarado con el valor FOB de exportación de la Aduana de Origen -Paraguay-; por lo que se presume la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. A fs. 2/3 luce el Informe. A fs. 5 se glosa el P.E. 18007EC01000364X, oficializado el 12-4-18 y a fs. 6/7 el DIT 18057IT15000345P, documentado el 24-5-18. A fs. 12/13 se instruye sumario por la infracción *prima facie* al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. y se corre vista a la firma. A fs. 41 se notifica de la corrida de vista la firma el 13-4-21. A fs. 19/30 la actora contesta la vista que le fuera conferida. A fs. 42 se tiene por presentada a la firma, por contestada la vista y se rechaza la prueba ofrecida por inconducente. A fs. 76/77 luce la Nota 717/2023 y a fs. 78/81 la Resolución apelada.

VI.- Que, en primer término, corresponde analizar la excepción de incompetencia de la D.G.A. opuesta por la actora.

Que, la firma aduce que la aduana no es competente para analizar el control cambiario.

Que, el control cambiario aludido no es lo que se está cuestionando en el caso de autos. Es decir, la aduna le imputa a la actora una declaración inexacta que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiera podido producir un egreso de divisas distinto del que efectivamente correspondiere.

Que, esto quiere decir que la DGA está ejerciendo un control *ex post* de la mercadería importada, que tiene como consecuencia el efecto del inciso c) del art. 954, ap. 1; no siendo el control cambiario la causa por la que interviene la aduana.

Que, en consecuencia, se debe rechazar el planteo de la actora.

VII.- Que, seguidamente, se debe resolver el planteo de nulidad de la instrucción de sumario por incumplimiento de lo establecido en el art. 1094 del C.A.

Que, con fecha 3-12-20 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto del DIT 18057IT15000345P y se corre vista a la firma. En el referido auto se hace referencia al informe que luce a fs. 2/3 de las actuaciones administrativas en donde la aduana detalla los motivos en los que funda la imputación.

Que, considero que el auto de apertura de sumario referido es válido en razón de que el mismo se dictó en virtud del Acta de Denuncia de fs. 1 de las actuaciones administrativas en el que expresamente obran consignados los hechos -léase: del control *ex-post* realizado al DIT 18057IT15000345P, se observa diferencia de valor FOB declarado y el valor FOB de exportación en Paraguay, esto es: la aduana de origen-; por lo que se presume la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.-. Asimismo, se glosa la documental pertinente -facturas, P.E. y DIT- y a fs. 2/3 luce el Informe ya referido.

VIII.- Que, seguidamente, se debe analizar el planteo de la actora vinculado a la vulneración del derecho de defensa por haberse rechazado la prueba ofrecida.

Que, corresponde precisar que ello no le causa a la aquí actora indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, dado la posibilidad de ofrecer y producir prueba con total amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna; por lo que las posibles nulidades se toman relativas y subsanables.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de nulidad.

IX.- Que, a continuación se debe resolver el fondo de la litis; esto es: si se configura o no la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas se inician con la diferencia detectada en el control ex-post que la aduana realiza sobre el DIT 18057IT15000345P, documentado por la firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A.

Que, mediante el referido DIT se documenta la importación temporaria de 5.000 toneladas *habas de soja*, bajo el régimen de perfeccionamiento industrial -Decreto 1330/04-.

Que, sobre la base de la información obtenida del Sistema INDIRA y de la propia documentación adjuntada por la actora, la aduana detecta diferencia entre el valor FOB de exportación de Paraguay -aduana de origen- y el valor FOB declarado en la Aduana Argentina -es decir, al importar-; siendo el valor FOB declarado en nuestro país mayor -léase: sobrefacturación-.

Que, en el Informe que luce a fs. 2/3 de las actuaciones administrativas la aduana detalla que:

“a) intervienen COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. en calidad de importador, COFCO RESOURCES S.A. -Suiza- como revendedor y AGROFERTIL S.A. como exportador -Paraguay-;

b) la facturación de importación está hecha por COFCO RESOURCES S.A. a COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A.;

c) la mercadería proviene de Paraguay -conforme surge del DIT- a COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A., destino Argentina;

d) la destinación de exportación de Paraguay 18007EC01000364X está hecha por el exportador AGROFERTIL S.A. -

Paraguay- a COFCO RESOURCES S.A. con destino Argentina Condición de venta FOB;

e) el valor FOB unitario por tonelada declarado en la destinación de exportación de Paraguay: u$s362,53 difiere con relación a la facturación de COFCO RESOURCES S.A. a COFCO INTERNACIONAL ARGENTINA S.A. -u$s397,12-" -ver fs. 2 de las actuaciones administrativas-.

Que, la particularidad de la operación está dada porque la mercadería es expedida desde Paraguay hacia territorio aduanero argentino sin pasar por el país vendedor -léase: por Suiza-; por lo que la aduana concluye que: *"(...) la mercadería tiene su origen y procedencia la República del Paraguay, con destino hacia nuestro país, siendo el exportador una firma prima facie no vinculada al grupo COFCO. Posteriormente refactura la operación a un tercer operador -COFCO RESOURCES S.A. de Suiza-, vinculada al importador incrementando el valor unitario original por tonelada."* -ver fs. 79 de las actuaciones administrativas-.

Que, en el Informe se deja establecido que: "*Una de las consideraciones a tener en cuenta es que el valor declarado por el importador COFCO INTERNACIONAL ARGENTINA S.A. es el mismo que se refleja en la factura de venta emitida por la firma COFCO RESOURCES S.A. pero difiere del valor declarado en las EC01 PARAGUAY de donde la mercadería es Originaria y Procedente, con lo cual existe una triangulación comercial* (…) *Esta observación detectada es el egreso de divisas al exterior de la firma importadora, distinta al valor de transacción en el país de exportación. Esto se desprende de cruzar el documento de exportación de Paraguay con la documentación de importación (...)"*

Que, en consecuencia, la aduana concluye que existe una *sobrefacturación* encubierta en Argentina a los efectos de egresar mayores divisas al exterior. Especifica que esta maniobra fraudulenta se puede realizar porque se tratan de empresas vinculadas entre sí -vendedor de Suiza e importador de Argentina, lo que no se encuentra discutido en autos-; por lo que le imputa -y finalmente, condena- la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

X.- Que, entonces, corresponde resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2023-557-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17494-47-2020, mediante la cual se le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

Que, el artículo 954 del C.A. señala en su apartado 1 que: *"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 (...)"*, completando la base fáctica en tres incisos. En cuanto aquí interesa, el inc. c), del ap. 1, señala: *"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"*.

Que, entonces, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera, y el resultado de la comprobación.

Que el hecho de que se haya comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA y la documental adjuntada por la propia actora que en la destinación de exportación de Paraguay 18007EC01000364X se declara un valor diferente -menor- al declarado en el DIT 18057IT15000345P documentado en Argentina no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para poder considerar que el valor declarado en la última venta por la firma aquí recurrente, no resulta ser el valor real de la transacción. Es decir, el hecho de que haya existido una venta anterior -esto es: entre AGROFERTIL S.A. de Paraguay y COFCO RESOURCES S.A. de Suiza- por un precio diferente al de la última venta -esto es: a la importación realizada en Argentina que involucra a COFCO RESOURCES S.A. de Suiza y COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A.-, no implica por sí solo que el precio declarado en la última venta no sea el precio de transacción, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un mayor egreso de divisas del país.

Que, primero, se debe tener en cuenta que no existe norma alguna que limite la cantidad de operadores que puedan intervenir en una operación de comercio exterior, ni que prevea la ilicitud de tal actividad.

Que, en efecto, en el caso en cuestión el precio declarado por la firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. es idéntico al efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente, por ende, no se dan los elementos del tipo que permitan imputar la infracción endilgada en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

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

XI.- Que, ello así, corresponde aplicar al caso de autos lo resuelto por la CSJN en la causa *"Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, de fecha 29 de febrero de 2024 en cuanto se sostuvo que *"(...) el texto del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, tampoco prevé que –a los efectos de establecer el precio que "efectivamente correspondiere"– deba prescindirse del precio de la última venta y atenderse a los precios de las ventas anteriores. Aún más, no surge de dicha norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiese existir obedezca a dicha vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes. En defecto de tales previsiones 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"*.

Por ello, **voto por**:

Revocar la Resolución RESOL-2023-557-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17494-47-2020, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución RESOL-2023-557-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17494-47-2020, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., con costas.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.23 14:56:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.24 17:52:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.25 14:32:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.25 14:33:22 -03:00