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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-121094490-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2021-25261436- -APN-SGASAD#TFN; ENZA ZADEN ARGENTINA SRL

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 **"ENZA ZADEN ARGENTINA S.R.L. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2021-25261436- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, mediante la cual se le exige a la firma el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. respecto del P.E. 14038EC01009526R y por la infracción al art. 954, ap. 1, inciso c) con relación a los P.E. 14038EC01009526R, 16038EC01004674S, 16038EC01004677V y 17038EC0086068S. Asimismo, se le reclama el pago de diferencia de derechos en relación al P.E. 14038EC01009526R, más intereses.

II.- Fundamentos del recurso de apelación: En IF-2021-25261380-APN-DTD#JGM se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución indicada *ut supra.* Relata que como la Aduana detecta, a través del Sistema INDIRA, que el valor declarado en el documento de importación oficializado ante la Aduana de Brasil es por un valor sensiblemente superior al documentado ante la aduana de exportación en Argentina, le imputa la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A., y le reclama diferencia de derechos. Detalla que el fisco presume que se utilizó a un tercer operador miembro del grupo económico a los efectos de radicar la ganancia fuera del país de producción -léase: de Argentina- y del país de destino -esto es: Brasil-. Sostiene que no hay declaración inexacta, toda vez que se declaró exactamente el precio pagado o por pagar contenido en las facturas correspondiente a cada una de sus operaciones comerciales, con total y absoluta independencia de la relación que *"ENZA ZADEN SEED OPERATIONS BV"* pudo haber tenido con el importador brasilero *"AGRISTAR DO BRASIL"*, quien no es parte de las operaciones cuestionadas por el servicio aduanero. Concluye que no se da ni el efecto del inc. a) ni c) del art. 954, ap. 1. Sostiene que, en todo caso podría haber un ajuste de valor pero no una declaración inexacta. Asimismo, aclara que las operaciones de triangulación son lícitas. Plantea que el fisco no utilizó ningún método establecido en el C.A. para descartar el valor declarado. Hace referencia al rol de *"Enza Zaden Seed Operations B.V."* -empresa holandesa-, que se ocupa de la distribución de la mercadería para distintas empresas del grupo económico ubicadas en distintos países y es quien soporta los costos de investigación y desarrollo. Hace hincapié en que el precio pagado o por pagar constituye la base principal de

valoración. Asimismo, aduce que no procede la aplicación analógica en materia penal. En subsidio, solicita la aplicación de lo dispuesto en el art. 898 del C.A. En forma subsidiaria, peticiona se aplique el "*principio de bagatela o insignificancia*". Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del recurso: En IF-2021-46851760-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una breve reseña de los hechos. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Relata que el fisco detecta la existencia de ventas sucesivas, las que son realizadas a través de empresas vinculadas y concluye que la intervención del tercer operador -empresa holandesa- es a los efectos de dejar la ganancia fuera del país de producción y de destino –esto es: art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.- y reducir el pago de tributos –léase: art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A.-. Concluye que se encuentra debidamente probado que la diferencia de valor entre la Aduana de exportación -Argentina- y la Aduana de importación -Brasil- origina un perjuicio fiscal -al haberse exportado para consumo la mercadería por un valor menor y por ende se abonan menores derechos- e ingresaron menos divisas. Hace hincapié en que no se trata de un ajuste de valor sino de una infracción. Alega que la actora no justificó la subfacturación. Hace referencia a la función de la aduana en el resguardo de la renta fiscal. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, se tiene por contestado el traslado. En PV-2021-54710037-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba, la que luce en RE-2022-31415701-APN-DTD#JGM, IF-2022-70836371-APN-DTD#JGM e IF-2022-102364850-APN-DTD#JGM. Con posterioridad, se certifica la prueba. Después, se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a alegar. Se glosan los alegatos. Se ponen autos a sentencia.

V.- Que, las actuaciones administrativas 17132-4568-2018-1 se inician con la Nota 151/18, de donde surge que la aduana realiza una consulta a través del sistema DISCOVERER, correspondiente a la mercadería SEMILLAS PARA SIEMBRA, PA SIM 1209.91.00.210R, de los P.E. oficializados en el 2014-2017, y detecta que las facturas son emitidas a un país distinto del país de destino de la mercadería y se verifica una subfacturación de u$s1.256.536, sobre un valor FOB total declarado de u$s578.248,39. Asimismo, se agrega que respecto del P.E. 14038EC01009526R, también correspondería abonar la diferencia de derechos de exportación por u$s550,40. A fs. 16/30 lucen los P.E. 14038EC01009526R, 16038EC01004674S, 16038EC01004677V y 17038EC0086068S y facturas 00001-00000011, 00001-00000082, 00001-00000081 y 00001-00000131. A fs. 33/36 se realizan liquidaciones. A fs. 38 se labra acta de denuncia por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. A fs. 43 se instruye sumario por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. A fs. 44, 47 y 50 se efectúa liquidación. A fs. 56 se corre vista. La actora se notifica el 29-7-19 y contesta la vista conferida a fs. 59 y siguientes -sin foliar-. Se tiene por contestada la. Con posterioridad, luce la Resolución apelada.

VI.- Que, corresponde resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, mediante la cual se le exige a la firma el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. respecto del P.E. 14038EC01009526R, e inciso c) con relación a los P.E. 14038EC01009526R, 16038EC01004674S, 16038EC01004677V y 17038EC0086068S. Asimismo, se le exige el pago de diferencia de derechos de exportación respecto del P.E. 14038EC01009526R.

Que, las actuaciones administrativas se inician con la Nota 151/18, donde se dice que: "*se realiza una consulta a través del sistema DISCOVERER, correspondiente a la mercadería SEMILLAS PARA SIEMBRA, PA SIM 1209.91.00.210R, de P.E. para el período 2014-2017, cuya factura fuera emitida a un país distinto del país de destino de la mercadería. En tal sentido, se procedió a consultar los sistemas informáticos y demás bases de datos disponibles en el área, Sistema E-FISCO, Depositario Fiel, ORACLE DISCOVERER y Sistema INDIRA y se detecta: (...) las facturas fueron emitidas a ENZA ZADEN SEED OPERATIONS BV localizada en The Neverland. (…) La cantidad de Permisos de Exportación detectados asciende a 4, por los cuales se detectaría prima facie una subfacturación de u$s1.256.536, sobre un valor FOB total declarado de u$s578.248,39. Cabe aclarar que para el P.E. 14038EC01009526R, el cual tributa derechos de exportación del 5%, también correspondería abonar la diferencia de derechos de exportación por u$s550,40. (...)*"

Que, entonces, sobre la base del informe aludido la aduana presume que en el caso de las exportaciones documentadas por ENZA ZEED ARGENTINA S.R.L. el tercer operador miembro del grupo económico sólo persigue la radicación artificial de la ganancia fuera de la jurisdicción del país de producción -Argentina- y del país de destino de la mercadería -Brasil- y el pago de menos tributos en lo que respecta al P.E. 14038EC01009526R.

Que, en definitiva, la aduana imputa la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. y reclama también diferencia de derechos de exportación con fundamento en que el valor que se debió haber declarado en los P.E. es el declarado en la Aduana de importación de Brasil y no el declarado al exportar en Argentina.

Que, en cambio, la actora sostiene que los valores declarados en los P.E. son veraces, coinciden con lo facturado y con el giro de divisas. Asimismo, hace hincapié en que las operaciones de triangulación son lícitas.

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde, en primer término, aclarar que la existencia de una venta anterior por un precio distinto al de la venta posterior, llevada a cabo por un "*trader*" vinculado, no demuestra por sí sólo que el precio declarado en los P.E. sea inexacto ni que se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un ingreso de divisas al país distinto del que corresponde -inciso c)- ni pagar menos tributos -inciso a)-.

Que además 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 este sentido, corresponde destacar el fallo de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación el 29-02-24 en los autos "*PIONEER ARGENTINA S.R.L. TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"* en donde explica que*: "el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado -tratándose de importaciones- a la última venta en supuestos de ventas sucesivas.*

(...) Cabe también destacar que el texto del art. 954, ap. 1, 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 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. (…) En tal sentido, independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las ventas sucesivas -triangulaciones- que involucren la sobrefacturación de importaciones o subfacturación de exportaciones, que van más allá de la materia aduanera para comprometer aspectos cambiarios y fiscales, no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos la concibieron (arg. Fallos 277:25; 300:700; 340:644)"

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el motivo en el que se basa la aduana para imputar la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A.

VIII.- Que, no obstante, al analizar la documental y la pericial contable realizada en esta instancia, se detecta que no coincide el valor declarado en los P.E. con el facturado.

Que, en consecuencia, corresponde analizar si se configuran las infracciones imputadas a la actora por este motivo.

IX.- Que, el artículo 954 del Código Aduanero tutela el *principio de la veracidad y exactitud* de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. El referido artículo, reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- *al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir*, entre otros supuestos -y en el caso particular del P.E. 14038EC01009526R-: *a) un perjuicio fiscal*, con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio.

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, *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, en lo que aquí interesa, mediante el P.E. referido, oficializado el 5-5-14, la firma ENZA ZADEN ARGENTINA S.R.L. documenta la exportación de 80 kilos de mercadería que clasifica en la P.A. 1209.91.00.210R y se declara como valor FOB total: u$s4.444. En el campo factura se consigna: 0001-00000011 -ver fs. 16 de las actuaciones administrativas-.

Que, la factura referida luce a fs. 17 de las actuaciones administrativas y en la misma figura un valor total: u$s 3.444 -*inexactitud*-.

Que, toda vez que se declaró en el P.E. un valor FOB total mayor -léase: u$s4.444 en lugar de u$s3.444-, se pagaron más tributos; por lo que esta inexactitud en caso de pasar inadvertida no pudo producir o haber producido un perjuicio fiscal.

Que, en consecuencia, se revoca la multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. respecto del P.E. 04036EC01009526R.

X.- Que, sentado lo expuesto, y toda vez que la diferencia de tributos reclamada a la actora es consecuencia del perjuicio fiscal emergente del P.E. 04036EC1009536R –perjuicio fiscal que, como ya se dijo, no pudo haberse producido ni se produjo porque precisamente se declaró un valor FOB total mayor, y por ende se pagaron más tributos-; corresponde revocar también la diferencia de derechos reclamada a la actora.

XI.- Que, a continuación, corresponde analizar si se configura la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto de los P.E. 14038EC01009526R, 16038EC01004674S, 16038EC01004677V y 17038EC0086068S.

Que, como ya se indicó, el art. 954 dispone 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"*, y, en cuanto aquí interesa: *"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, como ya se dijo, mediante el P.E. 14038EC01009526R, se declaró como valor FOB total: u$s4.444 y se consigna la factura: 00001-00000011. En la misma figura el valor de u$s3.444 -*inexactitud*-.

Que, a través del P.E. 16038EC01004674S, oficializado el 3-3-16, se documenta la cantidad de 2.770,8 kilos de semillas de hortalizas, por un valor FOB total de: u$s133.908,06 y se consigna la factura: 00001-00000082.

Que, la factura luce a fs. 24 de las actuaciones administrativas por un valor de u$s133.279,06 -*inexactitud*-.

Que, respecto del P.E. 16038EC01004677V, oficializado el 2-3-16, se documenta la exportación de 736 kilos de semillas de hortalizas, valor FOB total: u$s34.845,99, se declara la factura 000-00000081.

Que, la factura se glosa a fs. 25 de las actuaciones administrativas por un valor de u$s34.216,99 -*inexactitud*-.

Que, entonces, respecto de los P.E. 14038EC01009526R, 16038EC01004674S y 16038EC01004677V, al haberse declarado un valor FOB total que no coincide con el facturado, esta inexactitud, de haber pasado inadvertida pudo haber ocasionado un diferente ingreso de divisas del que efectivamente correspondiere -esto es: art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.-

Que, sin perjuicio de lo expuesto y a mayor abundamiento, resulta pertinente aclarar que esto coincide con la pericia contable que luce en esta instancia, donde se concluye que*: "(...) los ingresos en la cuenta bancaria de la actora, que al menos se han podido verificar, resultan superiores a las operaciones que son objeto de análisis"*.

XII.- Que, corresponde aclarar que no se aplica lo dispuesto en el art. 898 del C.A. toda vez que no hay dudas en cuanto a los hechos; esto es: se declaró un valor FOB total que no coincide con el facturado –ni con los ingresos en la cuenta de la firma, conforme surge de la pericia contable-; por lo que, esta inexactitud de haber pasado inadvertida, hubiera podido producir un diferente ingreso de divisas del que efectivamente correspondiere –esto es: art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.-

XIII.- Que, resta expedirme acerca de la configuración –o no- de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto del P.E. 17038EC010086068S.

Que, mediante el P.E. referido, oficializado el 25-04-17, se documenta la exportación de 5.023,5 de semillas de hortalizas por un valor FOB total de u$s236.296,29 y se declara la factura: 00001-00000131, la que luce a fs. 30 de las actuaciones administrativas. En la misma figura un valor de u$s236.295,29; por lo que *no existe tal inexactitud*.

Que, en consecuencia, no se configura la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto de esta operación.

XIV.- Que, teniendo en cuenta entonces, que el motivo en el que se basa la aduana para imputar la infracción no es correcto, como ya se dijo en el considerando VII, las liquidaciones efectuadas en sede aduanera también son incorrectas. Esto es: la aduana al liquidar se basa en el valor declarado al importar en la aduana de Brasil para así calcular, en lo que aquí interesa, la diferencia de divisas–notése que incluso indica en las liquidaciones las DI documentadas en Brasil, ver fs. 44, 47 y 50 de las actuaciones administrativas-.

Que, entonces, siendo que la configuración al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. se debe a otro motivo –léase: a la diferencia del valor declarado en los P.E. y el facturado, y el consiguiente diferente ingreso de divisas- se debe, a continuación, reliquidar la multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

-P.E. 14038EC01009526R: documentó: u$s4.400 y factura: u$s3.444, diferencia de divisas: u$s956; tipo de cambio u$s1=$8,002.

Total: $7.649,91

-16038EC01004674S documentó: u$s133.908,06 y facturó 133.279,06: u$s629

tipo de cambio: u$s1=$15,66

TOTAL: $9.850,14

-16038EC01004677V documentó u$s34.845,99, facturó: u$s34.216,99; diferencia: u$s629

tipo de cambio: u$s1=$15,66

TOTAL: $9.850,14

Que, en consecuencia, la multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. asciende a VEINTISIETE MIL

TRESCIENTOS CINCUENTA PESOS CON DIECINUEVE CENTAVOS ($27.350,19).

XV.- Que, por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

1.- Revocar la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., con costas.

2.- Revocar la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la recurrente el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto del P.E. 17038EC010086068S, con costas.

3.- Confirmar parcialmente la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto de los P.E. 14038EC01009526R, 16038EC01004674S y 16038EC01004677V, la que asciende a VEINTISIETE MIL TRESCIENTOS CINCUENTA PESOS CON DIECINUEVE CENTAVOS ($27.350,19).

4.- Imponer las costas del punto anterior a la demandada porque resultó sustancialmente vencida.

5.- Revocar la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la actora el pago de tributos, con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Revocar la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., con costas.

2.- Revocar la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la recurrente el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto del P.E. 17038EC010086068S, con costas.

3.- Confirmar parcialmente la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto de los P.E. 14038EC01009526R, 16038EC01004674S y 16038EC01004677V, la que asciende a VEINTISIETE MIL TRESCIENTOS CINCUENTA PESOS CON DIECINUEVE CENTAVOS ($27.350,19).

4.- Imponer las costas del punto anterior a la demandada porque resultó sustancialmente vencida.

5.- Revocar la Resolución 164/2020, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17132-4568-2018-1, en cuanto le exige a la actora el pago de tributos, 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: 2025.10.29 15:20:53 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: 2025.10.29 15:32:28 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: 2025.10.30 21:45:31 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: 2025.10.30 21:46:10 -03:00