Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-125567634-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Noviembre de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 33.429-A; GRUPO AGROS S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: "**GRUPO AGROS S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente N° **33.429-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 9/21, se presenta la firma GRUPO AGROS S.A. (en adelante "GRUPO AGROS", "apelante" o "actora"), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución n° 524/2013 (AD PASO)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Paso de los Libres el 14 de mayo de 2013, a través de la cual, en virtud de lo estipulado por el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante "Acuerdo de Valor"), se resuelve confirmar la liquidación del cargo n° 21/2012, por un monto igual a **U$S 44.150,40**, en concepto de diferencia de tributos liquidados como resultado del correspondiente ajuste de valor FOB.

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes y de los hechos que dieron origen al *sub examine*, comienza por resaltar la inexistencia de vinculación alguna entre la recurrente y las otras dos firmas involucradas en la operación de compraventa internacional. Entiende que el cargo formulado resulta nulo de nulidad absoluta, por cuanto su dictado infringe lo expresamente previsto por el art. 226 del C.A. En este sentido, agrega que el servicio aduanero no podía en su oportunidad, formular el reclamo tributario en cuestión por cuanto, conforme lo establece la Ley, debía necesariamente aguardar el dictado del pronunciamiento final y/o definitivo que recayere en las actuaciones objeto de controversia. Agrega que el haberse exigido el cargo en tales condiciones, implica que este deba ser considerado como nulo, de nulidad absoluta, debido a que, ante la supeditación efectuada con relación a la controversia, existía la posibilidad de decisiones contradictorias; situación, esta última, que afectaría la "seguridad jurídica" de la recurrente. Aclara, por otra parte, que el hecho de que la aduana haya autorizado, mediante la Resolución n° 336/2010 (AD PASO), a que la recurrente efectúe los posteriores despachos de importación del producto *Finish* de modo "supeditado" a las resultas de la controversia generada, para luego reclamar el pago de un importe tributario, atentaría contra la "teoría de los actos propios". Adiciona que los argumentos empleados por el servicio aduanero para emitir la Resolución condenatoria resultan confusos, contradictorios y deficientes, ya que se estaría omitiendo un pronunciamiento con relación a los planteos vertidos por la recurrente en el recurso de impugnación interpuesto oportunamente. En este sentido, subraya el haberse vulnerado el derecho de defensa (art. 18 de la CN) y el principio del debido proceso adjetivo (ley 19.549), y, por consiguiente, el haberse emitido un acto carente de motivación suficiente. En lo que respecta específicamente al ajuste efectuado, observa que este se habría hecho en forma contraria a lo estipulado por el Acuerdo de

Valor. Considera absurdo el deber tributar sobre el valor de exportación supuestamente documentado por un tercero; máxime, si para arribar a dicha conclusión, se acudió a supuestos antecedentes que no responden a ninguno de los métodos subsidiarios del mencionado Acuerdo. Afirma el haberse demostrado oportunamente que el precio declarado en el despacho es el efectivamente girado al vendedor del exterior. Adiciona que las operaciones efectuadas entre *Bayer* Brasil y *Bayer* Alemania no pueden ser consideradas como las ventas a las que se refiere el art. 1° del Acuerdo. En este sentido, hace referencia al comentario 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana y considera que el precio de venta declarado por la firma importadora se ajusta plenamente a las disposiciones del Acuerdo de Valor, con apoyo en el mencionado comentario, cuya función principal consiste en lograr, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación del citado Acuerdo. Adiciona que la venta para su exportación al país de importación es la concertada entre GRUPO AGROS y *Bayer CropScience* (Alemania), y no la pactada entre empresas vinculadas. Cita jurisprudencia. Sostiene, en forma subsidiaria, que correspondería reliquidar y reducir sustancialmente el importe tributario reclamado, en virtud del criterio intempestivamente modificado por la Aduana. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 23, mediante providencia del 24 de junio de 2013, se ordena, entre otras cuestiones, correr traslado a la DGA del recurso presentado oportunamente por el apelante por el término de treinta días. A fs. 28, debido a no haberse presentado contestación alguna al traslado correspondiente, se presenta la firma GRUPO AGROS con la finalidad de que se tenga a bien emplazar nuevamente a la DGA. A fs. 29, visto el estado de autos, se emplaza a la DGA para que, dentro del término de diez días, conteste el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. A fs. 32, mediante providencia del 12 de mayo de 2017, se declara la rebeldía de la representación fiscal, y se intima a esta última a que, en el plazo de diez días, acompañe al TFN las actuaciones administrativas relacionadas con la presente causa. A fs. 42, mediante providencia del 14 de junio de 2017, se resuelve, entre otras cuestiones: 1) declarar el cese de la rebeldía de la representación fiscal y; 2) en virtud del principio de preclusión procesal, por Secretaría de Vocalía, desglosar el escrito de fs. 35/41 y devolver al presentante dejando en autos la debida constancia. A fs. 43, mediante providencia del 24 de mayo de 2019, se resuelve: 1) abrir la causa a prueba por setenta días; 2) con relación a la prueba documental, estarse a las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que corren por separado y; 3) en cuanto a la prueba informativa, que la actora libre el oficio correspondiente.

III. En virtud de los argumentos presentados, corresponde determinar si la **Resolución n° 524/2013 (AD PASO)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Paso de los Libres el 14 de mayo de 2013, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar, en primer lugar, la cuestión preliminar presentada por la apelante, consistente en considerar la resolución objeto de la presente apelación como nula, de nulidad absoluta, por contradecir tanto el régimen de supeditación estipulado mediante los arts. 226 y siguientes del C.A., como lo determinado por la Resolución n° 336/2010 (AD PASO), dictada por la misma autoridad el 31 de marzo de 2010. Luego, solo en caso de que esta primera cuestión sea finalmente desestimada, resulta pertinente analizar si los ajustes de valor efectuados oportunamente por el servicio aduanero fueron llevados a cabo de conformidad con el Acuerdo de Valor.

En este sentido, me parece oportuno recordar que los jueces no se encuentran obligados a tratar todos los argumentos presentados oportunamente por cada una de las partes, sino tan sólo aquellos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada; tampoco el magistrado se encuentra constreñido a ponderar todos los elementos y pruebas aportados en el juicio y basta tener en cuenta aquellos que sean conducentes para fundar las correspondientes conclusiones (Fallos: 253:461; 272: 226; 278:271; 291:390, entre muchos otros). A su vez, resulta pertinente recalcar que el procedimiento ante este Tribunal Fiscal se encuentra regido por el principio de la verdad jurídica objetiva. Consecuentemente, la búsqueda de la verdad material, el establecimiento de los hechos y de todas las circunstancias que rodean al caso resultan esenciales para evaluar sus circunstancias concretas y la legislación aplicable y, en base a todo ello, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

IV. A los fines de poder examinar la cuestión preliminar presentada por la apelante, incumbe presentar una sucinta descripción de los hechos involucrados. En este sentido, la presente *litis*, encuentra su origen en el Informe n° 011/2012 (SE FVIM) del 1° de marzo de 2012, mediante el cual la Dirección Regional Aduanera decidió, sobre la base del estudio

de valor correspondiente, no solo realizar determinados ajustes al importe oportunamente declarado mediante la destinación de importación n° 11 042 IC05 004118 J, oficializada el 15 de marzo de 2011, sino también encuadrar los hechos involucrados en la infracción prevista por el art. 954, ap. 1, inc. *a)*, del C.A. (a fs. 1/8 de las actuaciones administrativas n° 12312-370-2011). Sin embargo, corresponde resaltar que, junto con los originales tanto de la destinación citada, como de la documentación complementaria pertinente, figuraba una copia de la Resolución n° 336/2010 (AD PASO) del 31 de marzo de 2010; acto administrativo en virtud del cual el Sr. Administrador de la Aduana de Paso de los Libres autorizaba a la firma importadora GRUPO AGROS a declarar en forma supeditada a la destinación mencionada (DI n° 11 042 IC05 004118 J) "…a las resultas [de una causa sumarial instruida contra la DI n° 10 042 IC05 002902 H] por la presunta comisión de la infracción al art. 954 apartado 1 incs. *a)* y *c)* del C. Aduanero […] siempre y cuando se compruebe a satisfacción del servicio aduanero la existencia de identidad de causa litigiosa…". Lo dispuesto por esta última resolución implicó que el servicio aduanera aceptara finalmente la solicitud de la firma importadora consistente en someter a la DI n° 11 042 IC05 004118 J al régimen de supeditación reconocido por los arts. 226 y siguientes del C.A. y, por consiguiente, a subordinar el tratamiento tributario de la mencionada destinación a lo que fuera dictaminado por el Sr. Administrador de la Aduana de Paso de los Libres con respecto a la DI n° 10 042 IC05 002902 H. Todo ello, en tanto y en cuanto, como bien lo estipula el art. 227 del C.A., exista identidad de la correspondiente causa litigiosa.

Al respecto, debe observarse que los agravios esgrimidos por la apelante no tienen entidad suficiente para considerar la posibilidad de revocar el acto administrativo sin pronunciarse sobre la legalidad de los ajustes de valor en sí mismos, so pretexto únicamente de la violación del régimen de supeditación del art. 226 C.A. y del principio de confianza legítima. Es cierto que el vicio formal puede tornarse invalidante si afecta el debido proceso, pero cabe preguntarse si - en este caso - no se ha sobrevalorado una irregularidad procedimental cuando, en realidad, la cuestión sustancial radicaba en determinar si el valor declarado por la empresa respondía o no a una transacción genuina. Efectivamente, si los ajustes de valor hubiesen estado justificados materialmente, ¿acaso no se impone aplicar el principio de conservación del acto administrativo en lugar de su anulación? Tratándose de una materia eminentemente reglada como la tributaria, por ventura no existe un deber de mayor profundidad analítica a la luz del principio de legalidad tributaria e igualdad ante las cargas públicas por el que se impone un enfoque más sustantivo que procedimental. En ese sentido, no debe perderse de vista que el recurso construye buena parte de su razonamiento sobre argumentos lindantes con la construcción teórica de la protección de la legítima confianza, pero el contexto fáctico no parece del todo equiparable al de los paradigmas clásicos de ese principio (por ejemplo, el caso de la "viuda de Berlín"). Sucede que, en efecto, la Aduana no otorgó un beneficio concreto ni consolidó una posición jurídica individual definitiva. La Resolución 336/2010 sólo autorizó declarar "con carácter supeditado", lo que implica una suspensión de efectos, no una convalidación anticipada. No hay, en rigor, promesa estatal incumplida, sino una simple autorización provisoria. Por tanto, el Tribunal transforma una expectativa procesal en una expectativa sustancial, algo que podría erosionar el principio de legalidad tributaria y generar un antecedente peligroso: que el Estado quede atado no a actos firmes, sino a trámites en curso. El recurso se agravia respecto de que la administración quebrantó la legalidad por no respetar el régimen de supeditación y por modificar sin justificación su conducta anterior. Pero olvida que el principio de legalidad en materia tributaria tiene un contenido primario: la sujeción del tributo a la ley sustancial, no a formas administrativas. De este modo, declarar la nulidad de un cargo tributario por vicios formales en el procedimiento puede sacrificar la potestad fiscal del Estado sin haber indagado si la obligación material existía o no. El planteo, al evitar el análisis de fondo, podría estar privilegiando la forma sobre el contenido.

V. Corresponde, a continuación, centrar la atención —sin concesiones ni distracciones— sobre la cuestión sustantiva vinculada con la validez de los distintos ajustes de valor efectuados por el servicio aduanero. A tal efecto, resulta imprescindible considerar los elementos expuestos en el Informe N.º 011/2012 (SE FVIM), fechado el primero de marzo de 2012, cuyas conclusiones, lejos de ser meras conjeturas administrativas, constituyen un cuerpo indiciario sólido y articulado.

El mencionado documento hace referencia, en primer lugar, a un conjunto de observaciones preliminares en torno a la

naturaleza de las operaciones investigadas y a la identidad societaria de la firma involucrada, CIAGRO S.R.L.; persona jurídica luego denominada “GRUPO AGROS”. A partir del examen documental practicado y de las actuaciones previas desarrolladas en sede administrativa, la Dirección Regional Aduanera arriba a un diagnóstico que no puede ser desoído:

i) el valor declarado en el país de exportación resultaba notoriamente superior al informado en las destinaciones presentadas ante la aduana argentina, circunstancia que no sólo vulnera el principio de veracidad de la declaración, sino que habilita —*prima facie*— la aplicación de métodos secundarios de valoración;

ii) si bien la firma importadora sostuvo, en un primer momento, que no mediaba entre ella y la casa matriz relación contractual alguna, lo cierto es que, luego de la visita practicada por el servicio aduanero, aportó un contrato de desinversión, cuyo contenido permitió establecer que, al menos hasta el año 2009, la firma *Bayer* S.A. (Argentina) suministraba el producto *Finish* SC a CIAGRO S.R.L. para su comercialización local, en el marco de una licencia exclusiva que involucraba también la titularidad marcaria;

iii) en cuanto a las operaciones efectuadas durante el año 2009 por *Bayer* S.A. (Argentina), se constató que los embarques eran efectuados por *Bayer* S.A. (Brasil), y que intervenía como tercer operador *Bayer CropScience* AG (Alemania). Tales operaciones fueron objeto de ajustes de valor por las diferencias advertidas entre los precios declarados y los consignados en el país de origen; ajustes estos que fueron abonados sin objeción por parte de la propia firma importadora;

iv) a partir del año 2010, se verifica un cambio operativo: el producto comienza a ser importado directamente por CIAGRO S.R.L., bajo un esquema comercial análogo, aunque —y este es el punto crítico— sin invocar ni cumplir la cláusula II del contrato de desinversión, según la cual *Bayer* S.A. conservaba la titularidad de la marca y CIAGRO debía restituirla en forma irrevocable al término de la relación contractual. En este nuevo escenario, las diferencias entre los valores documentados en origen y los informados ante la aduana argentina no desaparecen: persisten, e incluso se tornan más pronunciadas;

v) por último, cabe destacar que el propio contrato de desinversión presentado por la empresa reconoce expresamente —sin ambigüedad posible— que las operaciones implicaban el pago de regalías, ajuste que encuadra de forma directa en lo dispuesto por el artículo 8, párr. 1, inciso *c)*, del Acuerdo de Valor. Sin embargo, y aquí se configura el núcleo de la inconducta fiscal, dicho ajuste no fue declarado en el formulario de valor, lo que equivale a una omisión sustancial que afecta la exactitud del precio declarado y, por ende, la legalidad del valor en aduana.

En virtud de los antecedentes previamente expuestos, puede constatarse —sin espacio para conjeturas— que la firma GRUPO AGROS oficializó una operación de importación el día 15 de marzo de 2011, identificada bajo la Declaración de Importación N.º 11 042 IC05 004118 J, a través de la cual se introdujeron al territorio aduanero argentino 15.000 litros del producto *Finish*, a un precio unitario declarado de USD 11,22878, configurando un valor FOB total equivalente a USD 168.431,70. Si bien, formalmente, la operación de compraventa internacional se habría celebrado con la firma *Bayer CropScience* AG, domiciliada en la República Federal de Alemania —conforme lo indican las facturas N.º 8031009124 y 8031009126 adjuntas al despacho—, lo cierto es que la mercadería fue físicamente enviada desde la República Federativa de Brasil, por intermedio de *Bayer* S.A. Este dato no es menor. Gracias a la información proporcionada por el sistema INDIRA —producto de la cooperación interaduanera en el ámbito del Mercosur—, se verificó que Bayer S.A. declaró ante la autoridad aduanera brasileña, respecto de la misma mercadería exportada a nuestro país, un valor FOB total de USD 360.581,70. Así las cosas, la comparación entre el monto declarado en origen (Brasil) y el informado en destino (Argentina) arroja una diferencia del 53% en perjuicio de la base imponible nacional. Es decir, la mercadería fue registrada en la aduana de importación a casi la mitad del valor que la misma firma exportadora consignó ante el fisco de su propio país.

Como si ello no bastara para encender todas las alertas institucionales, se verificó además que GRUPO AGROS efectuó un pago adicional de USD 18.090 a favor de *Bayer CropScience* AG, en concepto de regalías derivadas de la misma operación, circunstancia que surge documentada y no fue negada. Sin embargo, ese monto —cuyo carácter adicionable al

valor en aduana es indiscutible conforme al artículo 8, párr. 1, inciso *c)*, del Acuerdo de Valor— no fue incluido en el formulario de valor presentado ante la aduana de Paso de los Libres. La omisión, por tanto, no es sólo formal: altera sustancialmente la composición del valor declarado, desnaturaliza la base de cálculo y compromete la integridad del sistema.

A causa directa de los hechos verificados y detallados con anterioridad, la autoridad aduanera procedió a realizar dos ajustes de valor perfectamente fundados en normas y precedentes, ambos orientados a recomponer la base imponible distorsionada por las inconsistencias declarativas de la firma importadora. El primero de ellos tuvo por objeto corregir la brecha entre el valor FOB declarado en la República Argentina (USD 168.431,70) y el que fuera informado por la misma mercadería ante el servicio aduanero brasileño (USD 360.581,70), lo cual implicó un ajuste de **USD 192.150**; monto cuya diferencia, por su magnitud y origen documental, no admite justificación comercial seria. El segundo ajuste se fundó en la omisión del importe abonado en concepto de regalías —**USD 18.090**— que, pese a haber sido efectivamente pagado a la firma *Bayer CropScience* AG, no fue incorporado en el formulario de valor de la DI N.º 11 042 IC05 004118 J. Así, al considerar los elementos que componen la valoración aduanera de la operación (FOB, flete, seguro y ajustes específicos), el nuevo valor en aduana asciende a USD 383.414,28, frente a los USD 173.174,28 inicialmente declarados. Ello impacta en el IVA cuyo monto actualizado —a la alícuota del 21%— pasa de USD 36.366,60 a USD 80.517,00, generando una diferencia tributaria a regularizar de USD 44.150,40. Ciertamente, estos datos no son meramente contables: son la manifestación objetiva de una subfacturación que, de haber sido tolerada, habría significado una lesión directa al erario público. La intervención de la Aduana no es, pues, expresión de arbitrariedad ni de rigorismo: es la respuesta racional de un Estado que, frente a evidencias flagrantes, elige cumplir su deber fiscal y restaurar el principio de igualdad tributaria.

DI 11 042 IC05 004118 J			
Concepto	**Declarado en Arg. (U$S)**		**Ajuste de Valor**
FOB	**168431,70**	**360.581,70**	
Flete	5568,30	5.568,30	
Seguro	1740,00	1.740,00	
Ajuste – (fletes)	2565,72	2565,72	
Ajuste + (regalías)		**18.090,00**	
V. Aduana (base imponible)	**173.174,28**	**383.414,28**	

IVA 21%	**36.366,60**	**80.517,00**	**44.150,40**

VI. En lo que respecta al primer ajuste mencionado, encuentro menester señalar que el dato objetivo de una **diferencia sustancial de precios entre operaciones aparentemente homogéneas** no puede ser soslayado con invocaciones meramente formales. Cuando un operador declara un valor FOB significativamente inferior al que emerge de una cadena comercial previa o paralela, ello genera, sin más, una **zona de sospecha legítima** que habilita la razonable exigencia de una **explicación satisfactoria y verificable por parte del importador.** No se trata aquí de invertir la carga probatoria en perjuicio del contribuyente, sino de reconocer que el principio de veracidad en la relación fiscal impone **un deber de colaboración razonada**, más aún en la configuración fáctica de la operación bajo estudio. En este sentido, si bien **la utilización de esquemas de triangulación comercial no es *per se* ilícita ni sospechosa**, sí requiere, en cada caso, una justificación clara de su lógica económica. El operador que se beneficia de un precio sustancialmente inferior en el tramo final de la operación debe poder **explicar por qué y cómo** esa diferencia encuentra sustento en elementos objetivos —condiciones de pago, volúmenes, plazos, riesgos asumidos, bonificaciones comerciales, estructura de costos—, y no simplemente acogerse a la literalidad de un instrumento contractual cuya autenticidad formal no se discute, pero cuya **congruencia económica debe resistir un escrutinio razonable**. La ausencia de dicha explicación, o su carácter genérico y evasivo, impone al órgano fiscal la obligación de dudar.

En ese orden de ideas, debe observarse que la postura según la cual **debe atenderse exclusivamente al "último tramo" de la venta - es decir, a la relación directa entre el exportador formal y el importador -, con prescindencia de la dinámica comercial previa**, resulta tan formalista como desconcertante. La aplicación rígida y descontextualizada del principio de valor de transacción, erigido en dogma absoluto, **encorseta la realidad bajo una presunción *iure et de iure*** que no admite matices, ni permite la penetración de la verdad material. Ello desnaturaliza el espíritu mismo del Acuerdo de Valor, cuyo propósito no es blindar ficciones jurídicas sino **determinar con objetividad el valor real de la mercadería en condiciones de libre competencia. Con toda verdad,** el análisis técnico no puede transformarse en una **zona franca de la lógica**, donde el operador se escuda en formalidades documentales para evitar toda obligación de rendición racional. El derecho aduanero —como rama del derecho público económico— **no puede permitir que la presunción de legalidad se convierta en un automatismo que anule el principio de razonabilidad.** La Aduana, en tanto garante del equilibrio entre facilitación del comercio y tutela del interés fiscal, **no está obligada a aceptar, sin más, una versión documental de los hechos que contradiga ostensiblemente las condiciones usuales del mercado**. En tales casos, corresponde requerir una **verificación sustancial**, con apertura probatoria y criterio de ponderación prudente. Ya que, en efecto, no se trata de presuponer mala fe ni imponer al operador una presunción negativa, sino de recordar que **la verosimilitud de una declaración no puede construirse exclusivamente sobre la coherencia interna de los documentos**, sino que debe también medirse en función de **la plausibilidad externa de la operación**, es decir, de su **compatibilidad con la lógica económica, los antecedentes del operador, y los parámetros del mercado.** Allí donde la documentación es formalmente válida pero económicamente anómala, **la carga argumentativa se activa**, y corresponde al importador **explicar razonablemente por qué las cosas sucedieron de ese modo, sin que ello implique una regresión autoritaria del derecho tributario, sino el ejercicio de un principio de control legítimo y equilibrado.**

En esa comprensión del asunto no me resulta ajeno que la Corte Suprema de Justicia, en el conocido fallo *Pioneer*, propugne una interpretación según la cual el valor en aduana de las mercaderías debe determinarse exclusivamente con base en la última transacción —es decir, atendiendo solo al precio pactado entre el exportador inmediato y el importador— sin escrutar la cadena de operaciones precedente. Según esta tesis, la ley aplicable no contemplaría expresamente las ventas sucesivas de una misma mercadería, de modo que nada autorizaría a ignorar el precio final y recurrir a valores intermedios anteriores. Así, aun si la última venta ha sido precedida por transferencias a un valor menor (incluso sustancialmente menor) entre empresas vinculadas, dicha circunstancia no desplazaría la atención del valor declarado por el importador en la etapa final. Antes bien, se asume que mientras el precio consignado en la declaración aduanera coincida con el efectivamente pagado en *esa* última venta, no cabría reproche alguno por inexactitud. En suma, la postura del fallo *Pioneer* erige la factura final y el pago exterior correspondiente en prácticamente la única medida de

verdad, relegando a un segundo plano cualquier análisis sobre cómo se formó ese precio en el entramado comercial previo. Esta concepción reduccionista se apoyó incluso en estándares internacionales de valoración, invocando el Comentario 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA. Dicho comentario concluye que, en una serie de ventas sucesivas, el "precio realmente pagado o por pagar" relevante es el de la última venta antes de la introducción de las mercaderías en el país de importación, y no el de la primera venta. A juicio de la Corte, tal directriz técnica —destinada a uniformar la aplicación del Acuerdo del Valor de la OMC— reforzaría la idea de ceñirse al tramo final de la cadena. De este modo, el criterio *Pioneer* clausura el debate al afirmar que la ley doméstica, en sintonía con aquella interpretación internacional, no obliga al importador a considerar valor alguno previo a la última transacción, por más drástica que sea la diferencia de montos entre esa venta final y las anteriores. La Aduana, por lo tanto, no podría presumir irregularidad únicamente a partir de la constatación de que el proveedor extranjero adquirió la misma mercadería a un precio inferior antes de revenderla al importador argentino.

Semejante enfoque legal, pretendidamente literal, incurre en un reduccionismo que roza el ilógico. Sostener que el valor en aduana brota puro y veraz únicamente del último eslabón de la negociación es como afirmar que la calidad de un libro depende solo de su capítulo final, ignorando el desarrollo completo de la trama que lo antecede. Equivale a proclamar, con ironía apenas velada, que el río nace en su desembocadura y que todo su cauce anterior es irrelevante para entender la pureza de sus aguas. En la lógica del fallo *Pioneer*, poco importa si el precio final declarado es fruto de un recorrido comercial plagado de manipulaciones o ajustes artificiales; bastaría la *puesta en escena* de una factura y una transferencia bancaria en la etapa postrera para santificar la declaración aduanera, así el monto duplicara o triplicara el valor original de fábrica. Se invita así a una suerte de miopía jurídica: mirar con lupa el último tramo y hacer de cuenta que los anteriores no existen, no importan, o son *misterios intocables*.

Desde luego, esta visión ignora la realidad económica subyacente. No considerar la dinámica previa de la cadena de comercialización implica desentenderse de la *verdad material* del negocio. En el afamado caso, la Aduana había advertido que entre el precio FOB de exportación declarado por la filial en Brasil y el valor CIF de importación declarado en Argentina mediaba una brecha notable, sin que existieran aportes tangibles de valor agregado que justificasen tal incremento. Las tres empresas involucradas (fabricante, intermediaria y compradora final) pertenecían al mismo grupo multinacional, circunstancia que históricamente enciende una luz de alerta para el control aduanero. Sin embargo, el criterio consagrado por la Corte dispensa al importador de explicar seriamente esa disparidad: se le permite escudarse tras la última venta compraventa, como si el precio allí pactado fuese una verdad sacrosanta e independiente de cualquier influencia externa. La interpretación reduccionista, tomada al pie de la letra, invitaría a escenarios insólitos: bastaría intercalar una sociedad vinculada en la cadena comercial para que, por arte de birlibirloque, el valor declarado ante la aduana quedara blindado frente a cualquier indagación ulterior. El *truco* queda a la vista, pero la mano de la justicia se ata a sí misma diciendo que, mientras el acto final luzca en regla, la magia empresarial debe ser aceptada sin más. La parodia se torna evidente: el mismo Derecho Aduanero termina, con esta lectura, protegiendo las apariencias formales, aunque detrás de ellas subyaga una alteración sustancial de los valores. Se consagra así una *ficción legal* que reduce el examen a un mero cotejo numérico superficial, desconociendo que el flujo de divisas observado (el pago final) es solo la consecuencia visible de una secuencia de actos cuyo contenido real podría haber desnaturalizado el régimen aduanero.

El postulado fundamental del régimen de valoración aduanera - consagrado en el Acuerdo del Valor - es que el valor en aduana debe reflejar el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para la exportación al país de importación. Esa noción, en su espíritu, busca aproximarse lo más posible a la realidad económica de la transacción, desterrando valores ficticios o manipulados. La finalidad del Acuerdo de Valor no es otra que garantizar una tributación aduanera equitativa y basada en hechos verídicos, evitando que artificios contables o vínculos societarios distorsionen la base imponible. Desde esta perspectiva, interpretar el valor de transacción con apego ciego a la última venta, sin contemplar la influencia que relaciones especiales o ventas previas pudieron ejercer en el precio, significa anteponer la *verdad formal* a la *verdad material*. Tal lectura corre el riesgo de subvertir los objetivos del propio Acuerdo de Valor: se aplicaría la letra para traicionar el espíritu. De nada sirve proclamar que el valor en aduana es el "precio realmente pagado" si aceptamos como realmente pagado un importe fijado entre partes relacionadas que, puertas adentro,

pudieron convenir un precio distinto al de mercado. Precisamente por ello, el mismo Acuerdo de Valor prevé en su art. 1.2 que, cuando comprador y vendedor están vinculados, el valor declarado debe examinarse y compararse con criterios de independencia, a fin de comprobar que la vinculación no haya influido en el precio pactado. En armonía con este principio, los estándares internacionales actuales —incluso aquellos que establecen la preeminencia de la última venta como regla general— enfatizan la necesidad de examinar las transacciones entre empresas vinculadas para valorar si han influido en el precio. Es decir, el mundo jurídico-comercial reconoce que la última cifra de la factura no es incuestionable oráculo de verdad cuando existen indicios de manipulación: corresponde sondear más hondo, so pena de convertir el mecanismo de valoración en un facilitador involuntario de fraudes o planificaciones elusivas.

Sin duda alguna, la coherencia del sistema aduanero exige, por tanto, equilibrar la aplicación literal de las normas con la búsqueda de la autenticidad económica. Ya la jurisprudencia clásica de nuestro país había advertido que *"la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería"* es el bien jurídico tutelado por la infracción aduanera, y que sobre la confiabilidad de lo declarado *"reposa todo un régimen dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación… se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan"*. Esa amplia perspectiva –que trasciende lo meramente recaudatorio– ilumina la verdadera finalidad del control aduanero: no se trata solo de recaudar los derechos correctos, sino de impedir que mediante ficciones o engaños se desvirtúe la esencia de la operación de comercio exterior. Visto a la luz de estos principios, el criterio adoptado en *Pioneer* luce cuanto menos incoherente. Protege al declarante que oculta tras estructuras trianguladas la *verdad económica real*, y debilita la potestad fiscalizadora del Estado, al imponerle una carga probatoria casi inalcanzable antes de poder desenmascarar la simulación. ¿No resulta contradictorio que, invocando la seguridad jurídica, se termine brindando un sendero seguro a las prácticas de sub- o sobrevaloración encubierta? La finalidad material de las normas de valoración —asegurar que el valor declarado corresponda a lo que efectivamente valen las mercaderías en condiciones de mercado— queda desdibujada cuando se abdica de examinar los indicios que surgen de la propia cadena de comercialización.

Es por ello que la recepción acrítica de la tesis del "último tramo" no ha pasado inadvertida para este Tribunal que ha subrayado que la simple exhibición de la factura final y del comprobante de pago no debería ser considerada una *prueba irrefutable* de veracidad cuando existen elementos objetivos que sugieren lo contrario, habidas cuentas de que el importador no puede limitarse a una postura pasiva ni eludir su responsabilidad probatoria aportando apenas los documentos formales de la transacción impugnada. Si verdaderamente su operación no es un montaje artificioso, debería estar en condiciones de presentar elementos de convicción adicionales que disipen las dudas razonables sobre la correspondencia entre el precio declarado y el que efectivamente correspondería en una negociación independiente. Después de todo, la información detallada de cómo y por cuánto se adquirió inicialmente la mercadería está más cerca de sus manos que de las de la Aduana. Ignorar este *principio de facilidad probatoria* es darle a la parte que posee los datos clave un incentivo para ocultarlos, sabiendo que la autoridad fiscalizadora cargará con un fardo probatorio prácticamente insuperable. En rigor de verdad tal desequilibrio termina premiando la opacidad por sobre la transparencia, resultado difícil de conciliar con un ordenamiento que proclama la buena fe y la lealtad declarativa en materia aduanera.

En ese mismo sentido, el derecho comparado ofrece lecciones elocuentes sobre la necesidad de no absolutizar el criterio de la última venta. En los Estados Unidos, por ejemplo, se ha admitido tradicionalmente la posibilidad del ***first sale rule***, permitiendo al importador utilizar el valor de la primera venta en la cadena (usualmente más bajo) como valor en aduana, siempre que se demuestre que dicha venta inicial se realizó con destino a la exportación final y en condiciones de plena competencia. Esa flexibilización —que parecería lo opuesto al caso *Pioneer*— no obedece a un afán de facilitar subvaluaciones, sino a un reconocimiento de la realidad comercial: a veces el auténtico valor de mercado surge en una etapa previa, y forzar la aplicación del último precio conduciría a un resultado artificioso. La propia Unión Europea, si bien unificó a partir de 2016 el criterio de la *última venta* como regla obligatoria, no deja de exigir la investigación de los lazos de vinculación y otras circunstancias que pudieran *influir en el precio de la mercadería*. Esto evidencia que incluso bajo el paradigma de la venta final, subsiste internacionalmente la preocupación por captar la verdad económica: las autoridades aduaneras de diversas jurisdicciones conservan la potestad —y el deber— de penetrar las apariencias cuando existan indicios de fraude o manipulación valorativa en la cadena de suministro. En contraste, la interpretación local

objeto de análisis parecería, por momentos, divorciada de esa tendencia a salvaguardar la sustancia por encima de la forma. El fallo *Pioneer* traza una línea tajante que impide valorar integralmente operaciones comerciales complejas, como si temiera que indagar más allá de la última factura fuese extralimitarse. Pero esa línea divisoria es artificial: no hay verdadera seguridad jurídica en un criterio que, bajo la bandera de la literalidad, posibilita resultados injustos y contrarios a la finalidad del régimen. La seguridad jurídica no puede ser excusa para abdicar de la búsqueda de la verdad. Muy por el contrario, la seguridad duradera se alcanza cuando las decisiones jurisdiccionales armonizan la letra de la ley con sus objetivos subyacentes, evitando interpretaciones que lleven al *reductio ad absurdum* de vaciar de contenido las normas de control.

En síntesis, la tesis sostenida en *Pioneer* —esa idea de que el valor aduanero se fija mirando exclusivamente el último tramo de la transacción, sin importar la historia que lo precede— se revela insatisfactoria y peligrosa a la luz de una visión jurídica genuinamente orientada a la verdad material. Con tono sobrio pero firme, cabe señalar la endeblez de un razonamiento que pretende honrar la letra de la ley, mientras degenera en una suerte de ceguera autoimpuesta ante fraudes sutiles. La interpretación reduccionista aquí cuestionada equivale a juzgar la sinceridad de una novela leyendo solo su epílogo: es cómodo, sí, pero mutila la comprensión real de los hechos. El derecho aduanero —como cualquier rama del ordenamiento— no puede renunciar a desentrañar la *sustancia* de las operaciones bajo su órbita. El aforismo jurídico *"no se debe confundir el contenido con el continente"* cobra plena vigencia en este contexto: una declaración aduanera puede estar formalmente en orden y, sin embargo, ocultar tras de sí un contenido irregular. Por todo ello, una exégesis equilibrada del régimen de valoración demanda algo más que la lectura aislada de un párrafo legal o de un comentario técnico: exige volver la mirada a los principios informadores, a la teleología de las normas y a la lógica económica de las operaciones. Solo así se evita que el árbol del último precio oculte todo el bosque de la transacción. Insistir en la sola *verdad formal* del "último tramo" conlleva el riesgo de consagrar la incoherencia y minar la confianza en el sistema. Afortunadamente, el ordenamiento ofrece las herramientas para rectificar el rumbo: la integración de la letra con la finalidad, el análisis contextual de la prueba y la cooperación leal del importador en el esclarecimiento de los hechos. Al fin y al cabo, el propósito último del Acuerdo de Valor y de nuestra legislación aduanera no es otro que alcanzar una valoración aduanera justa, basada en la verdad real de cada operación. Cualquier interpretación que se aparte de esa senda —por sutil y técnicamente fundada que parezca— merecerá siempre la más rigurosa de las revisiones, so pena de convertir en mero formalismo lo que debe ser instrumento de justicia en el comercio internacional.

Planteado en estos términos, el interrogante insoslayable es entonces cómo debe determinarse la base imponible aduanera en contextos de operaciones complejas o trianguladas, y cuál es el margen —y los límites— que el ordenamiento jurídico, particularmente a través del Acuerdo de Valor, concede a la discrecionalidad administrativa en esa tarea. Esta cuestión reviste especial trascendencia en la medida en que, lejos de operar como una facultad libre o arbitraria, la determinación del valor en aduana constituye una actividad reglada, sujeta a normas internacionales de jerarquía supralegal que exigen una aplicación secuencial, documentada y razonada de métodos normativamente jerarquizados.

Como es ampliamente conocido, conforme al artículo 1 del Acuerdo de Valor, la base imponible debe establecerse, como regla general, sobre el valor de transacción, entendido como el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas, en una venta efectuada para exportación hacia el país de importación. Sólo cuando este método resulte inaplicable por causa debidamente fundada —por ejemplo, existencia de vinculación no neutral, ausencia de pago real, falta de fiabilidad o simulación—, puede la Administración avanzar hacia los métodos subsidiarios: mercaderías idénticas (art. 2), similares (art. 3), método deductivo (art. 5), valor reconstruido (art. 6) o de último recurso (art. 7). En consecuencia, el servicio aduanero no puede omitir esta secuencia sin justificar fehacientemente su imposibilidad, ni puede reemplazarla por precios de referencia, listas comerciales u operaciones ajenas sin demostrar su comparabilidad. Toda intervención administrativa en la determinación de valor debe respetar el marco metodológico y probatorio que impone el Acuerdo, so pena de devenir no en un ajuste técnico sino en un acto discrecional contrario al principio de legalidad tributaria. La administración no está habilitada a "suponer" una subvaluación a partir de diferencias de precios sin probar concretamente que se han incumplido las condiciones que hacen aplicable el método de valor de transacción.

En ese sentido, traído el caso al terreno de los hechos, cabe preguntarse si el ajuste realizado por la Aduana en perjuicio

de la firma recurrente obedeció a una reconstrucción metódica de la materia imponible, conforme a las pautas del Acuerdo de Valor, o si, por el contrario, se trató de una intervención discrecional sin sujeción clara a las normas que rigen la determinación del valor en aduana. Desde ya, la respuesta impone examinar la actuación administrativa a la luz del principio cardinal de legalidad tributaria, el cual exige no sólo que toda obligación fiscal tenga fuente en la ley, sino también que los actos de determinación de deuda se sustenten en parámetros objetivos, normativamente previstos y comprobables, y no en juicios de valor basados en intuiciones, analogías o presunciones no desvirtuadas por prueba suficiente.

VII. Así las cosas, el presente caso plantea como cuestión central si se procedió a la determinación del valor en aduana conforme a métodos previstos en el Acuerdo de Valoración de la OMC. Particularmente es relevante destacar que el valor de transacción fue desestimado a causa de la compulsa realizada mediante el sistema INDIRA. En ese sentido, debe tenerse presente que la operación cuestionada se configura como una típica triangulación comercial, en la cual la mercadería —idéntica a la de operaciones anteriores— fue declarada a través de un intermediario con sede en un tercer país, lo que derivó en un precio sensiblemente inferior al registrado en operaciones previas, sin que se ofreciera explicación satisfactoria respecto de dicha discrepancia. Si bien con toda lógica, el artículo 1° del Acuerdo de Valor constituye la base primaria para la determinación del valor en aduana, siempre que se verifiquen los requisitos de una venta real para la exportación a título oneroso entre partes independientes y sin restricciones o condiciones que distorsionen el precio, va de suyo que, no obstante su primacía, dicho método no es un dogma inmutable, sino un punto de partida que exige como condición su correspondencia con la realidad económica de la operación, tal como lo establece el propio artículo 1.1 en su texto y notas interpretativas, habilitando el rechazo cuando existan motivos fundados para dudar de la veracidad del precio declarado. Efectivamente, conforme al artículo 17 del Acuerdo de Valor y a la Decisión 6.1 (norma internacional, esta última, que integra la nueva versión del Acuerdo General y que posee el mismo valor jurídico que el Acuerdo de Valor), la autoridad aduanera no solo está facultada, sino obligada a verificar la veracidad y exactitud del valor declarado, y a solicitar al importador la documentación que acredite su legitimidad en caso de detectarse inconsistencias. Precisamente, en el caso *sub judice*, la diferencia entre el valor declarado y lo constatado mediante el sistema INDIRA no es marginal ni circunstancial, sino sustancial, sistemática y objetivamente constatable, lo que justifica plenamente la actuación fiscalizadora de la administración. En efecto, la clave del caso GRUPO AGROS reside en que la diferencia de valor detectada por la Aduana no fue leve ni anecdótica, sino profundamente significativa, tanto en términos cuantitativos como en su frecuencia. Esa diferencia no obedecía a una oscilación razonable del mercado, sino que denotaba un patrón sistemático de precios declarados sustancialmente inferiores a los usuales, lo que activó con fundamento el mecanismo de fiscalización.

Con toda verdad, en el expediente correspondiente al caso GRUPO AGROS (como se describió ut supra, mediante el considerando V), se verifica que la firma declaró, para una operación de importación del producto *Finish*, un precio por tonelada sustancialmente inferior — en el orden 53% menos — al declarado en la Aduana brasileña. Esta disparidad no se encontraba justificada documentalmente, habidas cuentas de que no se verificó constancia de promociones excepcionales, ni contratos con precios diferenciados por volumen, ni descuentos comerciales, ni operaciones con bienes deteriorados, ni remates por liquidación. Tampoco se alegaron razones de urgencia, ni beneficios de exclusividad ni bonificaciones logísticas que pudieran explicar una diferencia tan profunda en el precio unitario. Por tanto, lejos se trataba de una fluctuación puntual del mercado, ni de una divergencia razonable en los términos de intercambio, sino de una alteración significativa del precio declarado, sin respaldo económico aparente. La diferencia fue detectada a partir del cruce con información contenida en el sistema INDIRA, que permitió constatar que se trataba de una mercadería idéntica en cuanto a origen, proveedor, tipo, características técnicas y presentación; que el precio declarado se ubicaba sensiblemente por debajo de las operaciones anteriores registradas para esa misma mercadería; que no existía cambio alguno en las condiciones contractuales, aduaneras ni comerciales que justificara la alteración del precio y que la diferencia no era aislada, sino que respondía a un patrón sistemático de subvaluación en operaciones trianguladas, donde el vendedor formal era un intermediario sin otra función aparente que la emisión de la factura a menor precio. Y visto así**,** esta información no fue obtenida siquiera mediante presunciones, estimaciones ni conjeturas, sino del propio sistema de gestión de la administración aduanera, que registra —con precisión, fecha y trazabilidad— los valores declarados y

verificados en operaciones pasadas.

De esta manera, frente a una evidencia que no admite eufemismos ni escapatorias, la Aduana no hizo más que cumplir con el mandato insoslayable del Acuerdo Valor: corroborar la autenticidad del valor declarado (artículo 17), y, ante la persistencia de dudas razonables —no caprichosas ni antojadizas, sino ancladas en datos empíricos concretos—, acudir a los métodos subsidiarios de valoración. Porque, digámoslo con todas las letras, a poco que se aprecia la abismal diferencia de precios entre la operación Brasil-Alemania y la operación de compraventa Alemania-Argentina no soporta ni el más indulgente análisis de racionalidad económica. Ningún comerciante con vocación de permanencia —salvo que se trate de un filántropo con tendencias suicidas— revende sistemáticamente por debajo del costo sin un motivo económicamente explicable. Aún más revelador resulta el hecho de que la mercadería jamás pisó suelo alemán. Ese "país vendedor", en rigor, no vendió nada. No almacenó, no transportó, no adicionó valor alguno. En suma, no intervino sino como sombra en el papel membretado. La "reventa" fue, en esencia, una ficción contable con fines optimizadores en materia fiscal. Y por si quedaran dudas, la documentación presentada por el importador brilla más por lo que omite que por lo que explica: no ofrece razón alguna que justifique por qué paga casi la mitad del precio que su supuesto proveedor declara ante la Aduana brasileña. Silencio que, en este contexto, no puede interpretarse sino como confesión por omisión. En consecuencia, la declaración aduanera pierde toda la presunción de veracidad que la amparaba, desmoronándose como castillo de naipes en plena tormenta.

Desde ese atalaya de cooperación intergubernamental que constituye el sistema INDIRA —instrumento técnico pero también político del Mercosur—, la información suministrada no deja margen para la duda razonable, habidas cuentas de que se acredita, con precisión documental y objetividad irrefutable, la existencia en el mismo momento de una operación respecto de la misma mercadería. De hecho, ello basta para constatar, sin necesidad de apelaciones metafísicas, que algo efectivamente olía mal, aunque no en la Corte de Dinamarca, como suponía el atribulado príncipe *Hamlet*, sino aquí mismo, en la Aduana de Paso de los Libres, donde las planillas aduaneras transpiran dobleces bajo la forma de precios convenientes. Es que, por cierto, si alguien adquiriera un queso a diez pesos en el supermercado y decidiera, en un rapto de aparente generosidad, revenderlo a su vecino por cinco, la hipótesis más benigna lo ubicaría en una sala de salud mental; y la más jurídica, en el ámbito de la subfacturación. Porque vender sistemáticamente por debajo del precio de compra no es un acto de caridad, sino de ocultamiento, o bien una donación simulada, un ardid contable o, lisa y llanamente, una defraudación fiscal, lo cual —desde el punto de vista jurídico— viene a ser todo lo mismo.

En consecuencia, exigir al Estado que pruebe el dolo subjetivo con la nitidez de una confesión notarial es tanto como pedirle al funcionario público que adivine la intención del importador con bola de cristal. No se trata de conjeturas ni de prejuicios, toda vez que cuando los hechos —facturas, valores, rutas comerciales, márgenes inexplicables— gritan alerta a los cuatro vientos, el silencio del importador se vuelve estruendo y la carga probatoria no puede transformarse en una penitencia inquisitorial. Porque el derecho no exige milagros, sino inferencias razonables a partir de evidencia concreta. Y eso es, precisamente, lo que aquí sobra.

VIII. Por otra parte, la invocación del método de valoración basado en mercaderías idénticas —previsto en el artículo 2 del Acuerdo de Valor — se revela como un recurso inútil, casi grotesco, frente a la realidad de este caso, a poco que se repare que cabe suponer que el importador, amparado por un contrato de licencia, ostenta el monopolio del ingreso al país del producto en cuestión. *Ergo*, si nadie más puede importar, nadie más puede servir de término de comparación legítimo. Por ello, en rigor, pretender aplicar el método del artículo 2 en este contexto es tanto como preguntarle al espejo si hay otro igual. Y no por falta de imaginación, sino porque el mercado, acallado por la exclusividad contractual, no produce ecos. La comparación —por definición— requiere pluralidad de referentes; aquí, en cambio, hay uno solo, y es el mismo que pretende validarse a sí mismo. En línea con lo anterior, el artículo 3 —que permite recurrir a mercaderías similares— también queda descartado: no hay mercado de referencia en condiciones comparables porque no hay competencia, no hay pluralidad de importadores, no hay precios alternativos. Toda gira en torno a la exclusividad del operador local, que, cual oráculo autoerigido, pretende ser su propia vara de medición. Tampoco el método deductivo del artículo 5 aporta soluciones útiles. Éste exige, entre otras condiciones, que el bien haya sido revendido en el país con márgenes y condiciones conocidas, lo cual resulta inviable tratándose de operaciones recientes o con estructuras de comercialización

deliberadamente opacas, como suele ocurrir en contextos de planificación fiscal agresiva o de reorganizaciones societarias que esconden más de lo que revelan. Finalmente, ni siquiera resulta razonable hacer referencia al método emergente del artículo 6 frente a la clara imposibilidad de acceder a la información necesaria para la reconstrucción de los valores involucrados. Justamente, frente a semejante panorama —ausencia de datos comparables, falta de ventas internas trazables, negativa o desinterés del importador en esclarecer la operatoria—, no queda más que aplicar el método previsto en el artículo 7 del Acuerdo: el llamado "último recurso", que no es un salto al vacío sino un procedimiento guiado por la razón, la objetividad y la compatibilidad con los principios fundacionales del sistema de valoración.

En ese marco, el precio declarado por el exportador brasileño ante su propia aduana —dato público, oficial y verificable— se erige como un faro de sentido en medio de la niebla. Frente a esa cifra objetiva, el silencio del importador argentino no es prudencia, es estrategia. Se refugia en la ignorancia como quien se esconde tras una cortina sabiendo que, del otro lado, todos ven sus pies. Porque, cuando se trata de verificar el valor de una operación internacional, no hablar no es neutralidad: es una toma de posición. Y es, además, una admisión tácita de que no hay cómo sostener la ficción.

Para quienes aún necesiten una metáfora más cercana al corazón popular, baste imaginar lo siguiente: una figura estelar del fútbol brasileño —de esas que cuestan millones, hacen jueguito con un limón y tienen contrato con marcas de relojes suizos— no es transferido directamente a un club argentino, sino que, en una maniobra intermediada, es adquirido por un club de un tercer país que nunca lo hace pisar el verde césped. Y, misteriosamente, en ese fugaz tránsito de escritorio, su cotización se desploma un 53%. No erró un penal decisivo, no se lesionó entrenando en la arena de Copacabana, no insultó al técnico por *Instagram*. Simplemente, su precio cayó por el solo hecho de haber pasado por una jurisdicción interpuesta ¿De verdad vamos a sostener, con seriedad profesional, que ese pase refleja el "valor real" del jugador? ¿O acaso alguien se animaría a llamar a eso otra cosa que un pase fantasma, montado para licuar valores y optimizar impuestos? Si eso no es simulación, la palabra ha perdido su sentido.

Acaso podría decir el club argentino —con cara de inocencia y voz de tenor administrativo— que nada sabe, nada vio, nada oyó sobre lo que hicieron el club brasileño y el ignoto club del tercer país, acaso fundado ayer y con sede en una oficina de *coworking*. Podría, incluso, ensayar la clásica defensa de manual: "nosotros sólo contratamos al jugador en la segunda transferencia, lo demás no nos incumbe". Pero la realidad tiene una manera infalible de filtrarse entre los intersticios del discurso: da la casualidad —una casualidad que ya no resiste el azar estadístico— que ese tercer club extranjero, cuya camiseta nadie conoce y cuya hinchada entra en un ascensor, opera sistemáticamente como una estación de paso para devaluar jugadores y facilitar transferencias baratas. Siempre compra caro y revende barato, como si su modelo de negocios fuera el altruismo. Como si su objeto social fuera perder dinero para que otros lo ganen. Como si la FIFA fuera una ONG y el mercado de pases, una colecta solidaria. Pretender que esa estructura no tiene relevancia jurídica es tanto como negar la existencia de la simulación en el derecho privado, o declarar la muerte del principio de razonabilidad en el derecho público. Si la única constante en esas triangulaciones es que el jugador termina en el mismo club argentino, pero a mitad de precio, entonces ya no hablamos de coincidencias: hablamos de un patrón, y donde hay patrón, hay diseño.

Ahora bien, si todo lo anterior ya rozaba lo inverosímil, este caso va mucho más allá: no se trata aquí de una triangulación con terceros desconocidos ni de clubes satélites con sede en paraísos fiscales. Aquí la operación fue diseñada dentro del mismo *holding*, entre dos sociedades que no sólo se conocen, sino que forman parte del mismo árbol genealógico corporativo: el grupo *Bayer* (cabe recordar, como bien lo mencioné *ut supra*, mediante el considerando V, hasta el 2009, las operaciones de importación discutidas eran oficializadas por *Bayer* S.A. en Argentina). En términos futboleros, ya no estamos ante el pase sospechoso de un jugador por un club ignoto de Eslovenia, sino frente a una jugada armada entre el Barcelona y su filial B, en la que el jugador es vendido, repentinamente, a una fracción de su valor, sin haber pisado jamás la cancha intermedia. Y luego aparece, flamante, en el equipo titular. ¿De verdad vamos a sostener —con semblante académico— que esa transferencia refleja el valor real del jugador? ¿Que no hay simulación, ni planificación fiscal agresiva, ni desnaturalización del valor en aduana? El mismo grupo transnacional decide cuánto factura, a quién, en qué país y con qué margen. Y luego pretende que la Aduana argentina acepte ese precio como si fuera el resultado limpio de una puja de mercado. La única puja que hay aquí es la del contribuyente por imponer su ficción contable, con la

expectativa de que el Estado se limite a mirar desde la tribuna.

Bajo ese mismo prisma de razonabilidad, si un ciudadano argentino declarase haber adquirido un automóvil de alta gama —nuevo, importado y sin rasguños— por la módica suma de USD 15.000, cuando en su país de origen consta vendido por USD 40.000, y encima omitiera cualquier explicación sobre semejante ganga, no habría contabilidad creativa ni asesor fiscal que pudiera defender esa declaración sin ruborizarse. Salvo, claro está, que se trate de uno de esos contadores con fe en milagros aduaneros. Desde esta perspectiva, la subfacturación grosera no requiere una confesión firmada del importador ni una cámara oculta con fondo de tango. Su existencia se desprende, sin más, del absurdo económico que brota de los propios documentos: una rebaja sin causa, una brecha sin fundamento comercial, un precio que se despega de la lógica del mercado como un globo suelto en la estratósfera. El fraude, en estos casos, no se declara: se evidencia.

En tales condiciones, exigir un desarrollo litúrgico del sistema escalonado de valoración —reverenciar cada artículo del Acuerdo de Valor como si se tratase de una procesión legal— no aporta garantías al debido proceso. Muy por el contrario, lo convierte en su parodia. Porque insistir en métodos jurídica y fácticamente inaplicables es como pedir un ADN en un caso donde ya se encontró al imputado con la billetera ajena en la mano. Seamos honestos: requiere más fe aceptar sin reparos un precio declarado que representa apenas la mitad del valor objetivo, que creer en cualquier dogma teológico. La diferencia —sustancial— es que el dogma se profesa en los templos, mientras el fraude se esconde en las planillas, en los despachos, en los casilleros de importación y no pocas veces, también, en la connivencia del silencio. Además, no se puede perder de vista un principio rector del derecho público y privado: la buena fe objetiva. Ésta no exige heroísmos ni confesiones. Tan solo impone, como mínimo, un deber de colaboración. Y colaborar no es admitir culpa, sino ofrecer una hipótesis razonable, algo más que ese ya célebre y risueño “no sé por qué me venden tan barato”. Porque si el importador no lo sabe, y el proveedor tampoco lo declara, alguien miente. Justamente en esta historia, como en las viejas novelas de detectives, cuando todos callan, es porque ya se ha dicho todo.

Es por ello que, bajo ningún concepto puede tolerarse que el Estado quede rehén de la voluntad omisiva del contribuyente, como si el silencio deliberado funcionara como una suerte de amparo fiscal automático. La estrategia del mutismo, en contextos donde los hechos claman por una explicación, no es un derecho sino un privilegio inmerecido y quien se refugia en el vacío argumental no debe pretender la presunción de legalidad como escudo. En esa misma inteligencia, cabe señalar que no se vulnera la legalidad tributaria cuando se ajusta con base en datos oficiales, razonables y disponibles, sino —paradojalmente— cuando se los ignora en nombre de formalismos secuenciales que terminan blindando el artificio. La garantía no está en exigir pasos vacíos, sino en honrar el principio rector del sistema que no es otro que la equidad fiscal basada en hechos y no en ficciones.

Indudablemente en esta instancia, el Derecho Aduanero no puede convertirse en escribano de la evasión ni en testigo complaciente de la simulación. Su rol es, precisamente, evitar que la dogmática metodológica termine prestando su firma a maniobras que horadan la base imponible y desangran al fisco por vías que parecen legales. Desde ya, convalidar la operación declarada no solo significaría avalar una ficción grosera, sino institucionalizar el disparate. Sería, en los hechos, enseñar a los futuros contribuyentes una fórmula infalible: triangulación sin tránsito, facturación inversa, silencio administrativo y rostro imperturbable ante los requerimientos del Estado. Un manual práctico de ahuecamiento deliberado de la base de imposición. Con toda verdad, un instructivo en cuotas para erosionar la renta fiscal mediante triangulaciones artificiales, contratos intragrupo sin sustancia económica, y silencios calculados en sede administrativa. Tengo para mí que el derecho tributario no nació para asistir a esta ceremonia de vaciamiento con toga y martillo.

Merece particular detenimiento —y no mera alusión pasajera— una circunstancia que, si bien suele ser asumida con automatismo doctrinario, en el presente caso revela una inversión lógica tan grosera como alarmante. En efecto, los supuestos tradicionales de ventas sucesivas, sobre los que este Tribunal ha construido buena parte de su jurisprudencia en materia de valoración, parten de una secuencia comercial típicamente ascendente: con cada intermediación, el precio de la mercadería tiende a aumentar, sea por márgenes comerciales, costos logísticos o servicios agregados. Desde esa óptica, el dilema radica en determinar cuál de esas operaciones puede erigirse en “venta para la exportación al país de importación” según la definición aduanera.

Pero el expediente que nos ocupa subvierte por completo ese razonamiento. Aquí no estamos frente a un precio que escala, sino ante una contracción llamativa, abrupta y —permítaseme el término— escandalosa del valor declarado en la última transacción. Aplicar, sin más, la lógica jurisprudencial de las ventas encadenadas a este escenario implica no ya un error metodológico, sino una renuncia al ejercicio mismo del control aduanero. Porque, seamos claros: nadie en su sano juicio comercial supondría que una mercadería vale menos a medida que avanza hacia el consumidor final, salvo que medie una catástrofe, una donación o, como en este caso, una maniobra.

Y si la disparidad de precios ya despierta sospechas cuando se produce en un mercado competitivo, adquiere ribetes institucionales aún más graves cuando ocurre bajo la sombra de un régimen de control de cambios. Allí, el precio declarado no es solo un número anodino: es una herramienta para acceder a divisas a tipo de cambio oficial —cuando conviene sobrefacturar— o para fugar divisas al exterior —cuando conviene subfacturar—, eludiendo el escrutinio del fisco y comprometiendo los equilibrios macroeconómicos.

Permitir entonces, en nombre de la doctrina Pioneer, que el valor declarado escape a todo análisis del contexto anterior, equivale a blindar jurídicamente la última transacción, aunque ella se sustente en un artificio contable y en un borrado deliberado del rastro comercial. La aduana, lejos de ser cómplice pasiva de estos juegos de espejos, tiene el deber constitucional de mirar más allá del contrato exhibido, especialmente cuando el precio allí consignado no resiste la más elemental comparación con antecedentes idénticos o similares. En definitiva, ignorar estos indicios en nombre de una pretendida ortodoxia valorativa no es aplicar la norma: es dejarla sin alma.Así, en términos pedagógicos —porque cada decisión judicial lo es, lo quiera o no— se estaría enviando a la ciudadanía un mensaje claro: declarar valores a la mitad es posible, siempre y cuando se lo haga con cara de póker, sin papeles explicativos y con la tranquilidad de quien sabe que el derecho, si exige demasiado, termina sin reclamar lo que corresponde. Si el Derecho se retira ante estas operatorias, lo que queda no es libertad económica, sino una impunidad sofisticada, tarifada y societaria. Justamente esa arbitrariedad, con sello, CUIT y formulario, es más corrosiva que el contrabando a granel, porque no opera en los márgenes del sistema: se instala en su centro, lo desnaturaliza, y lo convierte en instrumento de lo que debía combatir. Precisamente por ello, la aplicación del artículo 7 del Acuerdo de Valor y la utilización del dato oficial provisto por el sistema INDIRA no sólo resultan jurídicamente válidas, antes bien se tornan jurídicamente obligatorias. No como una opción discrecional del Estado, sino como un deber de coherencia institucional frente a situaciones sofisticadas que —de no ser enfrentadas con firmeza— convierten al sistema aduanero en un testigo mudo de su propia degradación. Porque si el orden jurídico no reacciona, abdica de su función y deja al contribuyente honesto compitiendo en desigualdad con el personaje metódico.

En suma, ante una subfacturación grosera, una triangulación sin sustancia económica y una actitud deliberadamente apática por parte del importador —que prefiere el silencio como estrategia y el artificio como argumento—, corresponde afirmar, sin eufemismos ni tecnicismos anestésicos, que el Estado tiene no sólo la facultad, sino el deber de ajustar el valor declarado. No como castigo, sino como acto de soberanía fiscal. No como reacción caprichosa, sino como afirmación del principio de justicia tributaria que justifica la existencia misma del sistema impositivo.

IX. Al respecto, conviene enfatizar un punto que, por obvio, suele pasar inadvertido: el uso de información contenida en el sistema INDIRA, que arroja precios sustancialmente distintos respecto del valor declarado, no constituye una infracción al método del valor de transacción, sino precisamente la activación legítima de los métodos subsiguientes que el propio Acuerdo de Valor consagra. Esto es, no se trata de una ruptura del sistema, sino de su funcionamiento reglado. En efecto, si se acepta esa línea argumental, se verifica que el control basado en el sistema de datos no es expresión de arbitrariedad ni de automatismo, sino una herramienta racional, proporcional y fundada en evidencia objetiva, que permite al Estado reconstruir el valor imponible de modo coherente con el texto del Acuerdo, garantizando la equidad tributaria y la neutralidad competitiva del sistema aduanero. Más aún, cabe preguntarse si se rechaza esta prueba como indicio de subvaluación, ¿qué otra podría superarla en calidad, transparencia y objetividad? No se trata de estimaciones hipotéticas, ni de precios mínimos, ni de presunciones generales, toda vez que se trata de datos reales, históricos, auditables y registrados por el propio sistema aduanero, sobre mercaderías efectivamente importadas en condiciones equiparables. Va de suyo que, si esos datos no bastan para generar una duda razonable, estaríamos ante un sistema de valoración donde el principio de veracidad del declarante se convierte en presunción *iuris et de iure*, lo que no solo es contrario al texto del

Acuerdo, sino que lo priva de toda eficacia como instrumento de control.

Más aún, se ha vuelto habitual —en ciertos rincones de la academia tributaria— exigir al Estado que despliegue recursos investigativos comparables a los de una causa penal compleja para verificar la veracidad de un valor en aduana. Como si comprobar una subfacturación flagrante exigiera el mismo aparato procesal que investigar una asociación ilícita transnacional. El dislate no sólo es técnico: es económico. Porque pretender que la Administración demuestre con pericias contables, inspecciones presenciales y análisis forenses lo que salta a la vista mediante el sistema INDIRA, es como pedirle al inspector de tránsito que contrate un laboratorio para medir la velocidad de un vehículo captado por radar. Hay en esta exigencia una desconexión profunda con la economía institucional del derecho público: no todo control exige rituales sacramentales. En cuestiones de fiscalización aduanera —donde se maneja volumen, no únicamente singularidad— el principio de razonabilidad exige ponderar el costo de verificación frente al beneficio fiscal comprometido. Precisamente esa ecuación, lejos de ser un desvío autoritario, es el corazón mismo del control eficiente. La teoría jurídica, si quiere ser útil y no apenas decorativa, debe colegir también estos aspectos básicos de diseño estatal. Porque de lo contrario, acabaremos con un Estado ideal, impecablemente impotente.

Al respecto, no debe soslayarse que el principio de proporcionalidad impone límites no sólo al contribuyente, sino también al Estado: las cargas probatorias que se exigen a la Administración deben ser compatibles con sus capacidades técnicas, sus medios legales y su función constitucional. Pretender, entonces, que para impugnar un precio notoriamente irrisorio —que se desvía de toda lógica comercial y de todos los antecedentes disponibles en sus propios sistemas— el fisco deba desplegar recursos periciales, contratar expertos contables, realizar entrevistas testimoniales o activar mecanismos de investigación propios de la justicia penal, equivale a exigirle que dispare una bazuca para atrapar una mosca. Esa visión —aparentemente garantista— desnaturaliza el equilibrio básico entre control y operatividad, y termina ahogando al sistema bajo el peso de una tutela mal entendida.

Pero, además, conviene recordar que el responsable tributario no es un reo penal, ni un imputado constitucionalmente protegido por el derecho a guardar silencio o a mentir sin consecuencias. Nos encontramos aquí en el ámbito del derecho público económico, donde la colaboración es un deber, y la buena fe no es un adorno moral, sino un principio estructural del sistema. Por eso el modelo se asienta en la autodeclaración: porque se parte de la premisa de que el contribuyente dice la verdad. Si esa premisa se cumpliera, el servicio aduanero sería casi invisible, y su impacto en el presupuesto del Estado, marginal. Pero no es así. La verdad es otra: la mayoría de los costos del aparato de verificación y fiscalización existen porque muchos declaran mal sus posiciones. Y ese desvío, lejos de ser una cuestión privada, tiene un costo público. Es decir, lo pagan todos los ciudadanos: los que no triangulan, los que no simulan, los que no trasladan utilidades entre sociedades del mismo grupo. Exigirle más al Estado —cuando ya carga con esa mochila— no es garantizar derechos: es premiar al infractor.

En ese orden de ideas, cabe señalar que, cuando la administración exhibe —sin ademanes dramáticos, sin conjeturas— que la misma mercadería, del mismo origen, con el mismo proveedor, ha ingresado regularmente al país a un precio notablemente diferente del declarado en el país de exportación, el argumento defensivo no triunfa sino explica dicha diferencia y menos todavía si se conforma en atacar la metodología de control. Se impugna la lupa, no la imagen. Se cuestiona al termómetro por mostrar fiebre. Por eso aquí conviene hacer una pausa, toda vez que, si el importador considera legítimo su precio, nada le impide —ni en derecho ni en hecho— acreditar las razones de la diferencia. Puede explicar, por ejemplo, que se trata de un remate por cierre de planta, una venta de stock discontinuado, un contrato de exclusividad con condiciones excepcionales, un subsidio del proveedor, o cualquier otra circunstancia económicamente verificable que justifique ese valor inusualmente bajo. Pero si guarda silencio, evade la carga de la prueba o ensaya explicaciones inverificables, ¿acaso la aduana debe aceptar su palabra como dogma de fe? En definitiva, si el uso de antecedentes verificables, oficiales y objetivos no puede fundar una duda razonable sobre el valor declarado, entonces quizás debamos admitir —con la misma ironía con la que fue planteado este argumento— que el Acuerdo de Valoración no regula el comercio internacional, sino el arte de fingir confianza ciega.

X. En esas circunstancias, llama poderosamente la atención —por no decir que seduce en su candor— el razonamiento

según el cual la mera existencia de una cadena comercial que incluye más de un operador, incluso si estos guardan, o no, vínculos societarios, no constituiría fundamento suficiente para que la administración aduanera siquiera sospeche que podría haber una distorsión en el valor declarado. Como si la presencia de una estructura triangulada, entre empresas, con movimientos documentales entre distintos países, fuera una expresión espontánea del comercio internacional desregulado y no, como suele ocurrir en la práctica, una arquitectura pensada para optimizar fiscalmente —léase: reducir artificialmente— el valor imponible. En este panorama, el reproche recurrente que se hace al accionar del servicio aduanero por haber basado su análisis en "la mera existencia de más de dos operadores" o por haber recurrido a "la vinculación societaria" entre ellos, denota una curiosa ceguera metodológica, toda vez que se exige a la aduana que no infiera lo evidente, que no conecte puntos que están trazados con línea gruesa, y que ignore —por respeto al formalismo documental— lo que grita la economía sustantiva del negocio. En otras palabras, se pretende que frente a un montaje comercial que altera los papeles, pero no las mercaderías, la administración deba resignarse a ser notaria del fraude técnico, y no su fiscal.

Además, como bien lo hizo notar un colega del tribunal, aún más entrañable resulta que se descarte sin más la apelación al entonces artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias como vicio original de la imputación, y la posterior denuncia de que ello implicaría una aplicación "por analogía" vedada. Pasa que, en verdad, se cuestiona el hecho de que la normativa fiscal califique con cierto rigor el valor de una exportación entre empresas vinculadas como si fuese, en sí mismo, un acto ilegítimo del que debiera prescindirse en el análisis aduanero, aunque de su lectura se derive, con naturalidad, un indicio serio de subfacturación. Efectivamente, para seguir la línea argumental propuesta, si la vinculación societaria entre empresas no autoriza a la Aduana a cuestionar el valor de transacción, y si la existencia de un circuito comercial inusual —facturación desde un país, despacho desde otro, destino final no declarado— tampoco lo hace, y si además la administración debe abstenerse de inspirarse en criterios tributarios o contables para verificar si hubo o no una disminución artificiosa de valor, entonces sólo resta concluir que la única prueba legítima para impugnar una declaración inexacta sería la confesión voluntaria del declarante.

En lo que concierne a esto, la alusión reiterada al principio de legalidad y a la prohibición de incriminación por analogía, verdaderamente sería enteramente razonable si estuviéramos frente a una conducta de frontera interpretativa, de aquellas que oscilan en los márgenes de la tipicidad. Pero no es el caso. Aquí hablamos de una operación cuyo diseño mismo —su ingeniería comercial— resulta funcional a la disminución del precio declarado, y cuya desproporción respecto del valor de mercado ha sido documentada por el sistema INDIRA. No hay en esta causa una aplicación creativa de la ley, sino que existe una verificación técnica del artificio. En suma, el argumento según el cual no puede afirmarse que se trate de una subfacturación porque no hay una norma aduanera que diga, textualmente, que esa triangulación concreta está prohibida, exige un grado de literalidad incompatible con el deber de control. Exige que la ley describa con nombre y apellido cada esquema de ingeniería fiscal posible. Exige que la aduana suspenda su juicio cada vez que el comercio simule buena fe con una factura y una ruta repleta de desvíos. Ciertamente esa exigencia, noble en su pureza, pero ingenua en su aplicación, no es derecho: es dogmatismo disfrazado de legalidad.

XI. En ese orden de ideas, no me escapa que hace más de un lustro y antes de mi incorporación a este Tribunal en un expediente de igual carátula, la Sala F actuó en consonancia con todo lo que aquí resulta objetado, habidas cuentas que los sistemas de intercambio de información tributaria son tratados como rumores de pasillo, las triangulaciones como casualidades logísticas, y las regalías como gestos voluntaristas del comprador argentino hacia la multinacional alemana (ver: TFN, Sala "F", *Grupo Agros SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, sentencia del 8 de marzo de 2018). Uno de los argumentos centrales del voto del Dr. Basaldúa es que "no se observa que se haya agregado antecedente alguno al expediente administrativo del que resulte de dónde se obtuvo el precio utilizado para ajustar el valor de la mercadería, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como arbitrario e incierto". Más lo cierto era, según se desprende del mismísimo relato de la causa a partir de los agravios expresados por el recurrente en orden a que "el servicio aduanero detuvo el despacho por haber constatado, mediante el sistema INDIRA, que la mercadería habría salido de origen (Brasil) a un valor diferente del declarado por la importadora, en virtud de una operación ajena a aquella y que se habría efectuado entre *Bayer CropScience* (Alemania) y *Bayer* (Brasil)". Claramente a partir de esa omisión, lo

sentenciado no estaba en condiciones de explicar por qué deberían ser descartados automáticamente esos antecedentes, cuando se trata de la misma mercadería, de la misma marca, despachada desde el mismo país, con el mismo proveedor fáctico y con el mismo canal logístico. ¿Qué sería, entonces, un antecedente relevante? ¿Una operación realizada simultáneamente en otro plano espacio-temporal por una empresa gemela? La diferencia de valor es objetiva, masiva y sistemática, y está acreditada —no mediante "rumores", sino mediante datos oficiales— a través del sistema INDIRA.

Otra manifestación del fallo radica en su afirmación de que no puede inferirse alteración en el valor porque la empresa argentina no tiene vinculación societaria directa con la exportadora brasileña ni con la licenciante alemana. Es decir, se toma una interpretación literal y escolar del concepto de vinculación, como si el control societario fuera el único mecanismo posible para alinear intereses económicos. Esta visión omite que la posible integración horizontal y vertical de las corporaciones trasnacionales suele operar mediante acuerdos contractuales, licencias, cesiones de uso, exclusividades, joint ventures y otros instrumentos jurídicos que no requieren participación accionaria. Reducir la injerencia a la tenencia de acciones es un criterio propio del siglo XIX. Un análisis serio de la influencia económica exige mirar la estructura del negocio, no la forma del papel.

Consecuentemente, en virtud de lo desarrollado con anterioridad, corresponde confirmar el primer ajuste de valor llevado a cabo por la correspondiente autoridad aduanera.

XII. En cuanto al segundo ajuste finalmente efectuado por el servicio aduanero, vinculado con el importe abonado por GRUPO AGROS a *Bayer CropScience* (Alemania), en concepto de regalías, me remito a lo oportunamente afirmado en el precedente del 17 de mayo de 2023 (TFN, Sala "G", *Grupo Agros S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación*, Causa n° 33.091-A, sentencia del 17 de mayo de 2023). En efecto, siendo sustancialmente análogas las cuestiones discutidas en los presentes autos a aquellas examinadas en dicho antecedente, y al no haberse presentado en esta instancia ningún elemento probatorio adicional o diferente capaz de conmover o modificar la justicia de los argumentos ya esgrimidos, corresponde aplicar aquí idéntico criterio jurisprudencial, confirmando la justicia y legitimidad del acto administrativo recurrido.

Al respecto, no puedo hacer caso omiso a las consideraciones realizadas en el voto de la mayoría en otro precedente, donde no tuve la oportunidad de expresar mi opinión (TFN, Sala "G", *Grupo Agros S.A., c/DGA s/recurso de apelación*, Causa n° 33.435-A, sentencia del 12 de julio de 2024). Resulta llamativa y jurídicamente debatible la postura sustentada por mis colegas cuando afirman que la ausencia del contrato impide determinar la procedencia del ajuste de valor practicado por la Aduana. Esta afirmación presenta, al menos, dos puntos conceptuales que merecen ser cuidadosamente revisados por su relevancia en la resolución del caso. En primer término, es fundamental destacar que la parte recurrente no ha negado la existencia del contrato; por el contrario, implícitamente ha reconocido su existencia y relevancia jurídica en el marco de las operaciones cuestionadas. El cuestionamiento, en este caso, no reside tanto en la existencia o inexistencia material del documento, sino en su accesibilidad y disponibilidad efectiva en el contexto del proceso. En segundo lugar, y en un aspecto aún más relevante desde la perspectiva procesal, es necesario resaltar la distribución adecuada de la carga de la prueba. Como lo expresé en la causa *Papelería Francesa S.A.*, al establecer que quien funda su pretensión en un acto contractual debe necesariamente incorporarlo al expediente si lo considera determinante para resolver el litigio. En consecuencia, si la recurrente estimaba que el contrato apoyaba su posición, tenía no solo el derecho sino también la responsabilidad procesal de hacerlo constar en autos.

A mayor abundamiento, cabe señalar que en el informe obrante a fs. 5/6 de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero enumeró, citó y describió las cláusulas relevantes del contrato celebrado entre el actor y el vendedor. Sin embargo, el importador no formuló objeción alguna respecto del contenido de tales estipulaciones, ni expresó agravios en relación con el análisis efectuado en el mencionado informe; por el contrario, guardó silencio.

Por ello, resulta jurídicamente discutible afirmar que la falta del contrato perjudique la posición de la Administración, cuando era justamente la recurrente quien tenía pleno dominio sobre dicho documento y optó, por razones propias, no aportarlo al procedimiento. Aceptar el razonamiento propuesto podría incentivar conductas procesales contrarias a los principios de colaboración, transparencia y buena fe que deben guiar todas las actuaciones judiciales. En definitiva, y

respetuosamente, considero que sería procedente revisar la argumentación mencionada, con miras a asegurar que la resolución final respete plenamente los principios procesales esenciales y garantice la debida coherencia jurídica.

Además, debo invitar a mis colegas a la reflexión y a un cambio de posición. Las causas del *Grupo Agros S.A.* citadas para sostener una revocación del ajuste son improcedentes. Permitidme hacer notar que en el caso de la Causa n° 33.435-A, mis colegas sostuvieron que no pueden determinar ciertos aspectos esenciales del ajuste de valor porque el contrato necesario para analizar tales condiciones (referido a las regalías y su relación con la mercadería importada) no fue aportado al expediente administrativo, por lo que no cuentan con los elementos documentales suficientes para afirmar que los cánones o regalías fueran una condición de venta, ni si estaban incluidos en el precio pagado. Esto implica, desde esa crítica perspectiva, que la ausencia de este documento impedía concretar válidamente el ajuste tributario, razón por la cual deciden revocar el cargo formulado.

Sin embargo, lo que ese temperamento no dio cuenta fue que en un expediente anterior (Causa n° 33.091-A), el contrato estaba expresamente agregado a las actuaciones administrativas (fue aportado por GRUPO AGROS S.A.). En este caso, el Tribunal -con votos de todos los vocales- analiza detalladamente el contenido del contrato denominado "Compromiso Preliminar de Desinversión" suscrito entre *Bayer* S.A. y CIAGRO, donde se establece explícitamente el pago de regalías por la licencia exclusiva del producto y marca *Finish*. Allí se consideró que existía una obligación de pagar regalías en forma directa y como condición para la compra del producto, validando así en el ajuste tributario sobre la base del artículo 8, párr. 1, inciso *c)*, del Acuerdo de Valor.

En ese orden de consideraciones, cabe señalar que ambos expedientes refieren al mismo tipo de operación y con el mismo contrato. Lo único en que difieren es respecto del período de ajuste. (en la Causa n° 33.091-A, se trató una operación de 2010; en cambio, en la Causa n° 33.435-A, se examinó una operación de 2011). Tan sustancialmente análogos son esos casos que versaban sobre operaciones que fueron explícitamente declaradas como supeditadas en términos del artículo 226 del Código Aduanero argentino, por lo que resulta enteramente lógico presumir que el contrato original—analizado y valorado en el expediente del período anterior (Causa n° 33.091-A)—es el mismo y permanece vigente para el período posterior (Causa n° 33.435-A). Esto es especialmente válido si la parte recurrente no cuestiona ni niega la continuidad o existencia del mismo contrato. Por ello, la postura adoptada en el segundo expediente (Causa n° 33.435-A) debe ser revisada. Al sostener que sin la presencia material del contrato no pueden decidir válidamente, podría entenderse como una interpretación excesivamente formalista. Más aún si consideramos que existe ya una prueba documental y resolución judicial previa que validaba sustancialmente la existencia, condiciones y vigencia de dicho contrato.

Como resultado de lo desarrollado precedentemente, resulta pertinente considerar que los dos ajustes efectuados por la autoridad aduanera sobre el valor declarado en la Declaración de Importación N.º 11 042 IC05 004118 J oficializada el 15 de marzo de 2011 y, por consiguiente, entender que la Resolución n° 524/2013 (AD PASO) del 14 de mayo de 2013 fue dictada de conformidad con lo estipulado por el Acuerdo de Valor.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Confirmar la **Resolución n° 524/2013 (AD PASO)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Paso de los Libres el 14 de mayo de 2013.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que, por economía procesal, doy aquí por reproducidos los Considerandos relativos a los hechos y al derecho, reseñados en el voto del Vocal instructor. Particularmente, adhiero en cuanto se refiere a la aplicación del criterio ya adoptado por la Sala en la causa homónima 33.091-A.
En dicho antecedente -que adjunto como parte integrante de este voto (archivo embebido)-, el 17 de mayo de 2023, la Sala G resolvió por unanimidad confirmar el art. 2do. de la Resolución apelada -referida al aspecto tributario de la

cuestión-, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 8 inciso c) del Acuerdo de Valor, "correspondiendo entonces el pago de los cargos formulados por tal concepto" (Ver allí el Considerando XI y el punto 2. de la parte resolutiva del Voto del Dr. Segura). Allí se analizaron las cláusulas del contrato celebrado entre la parte actora y su vendedor, que se tuvo a la vista por haber estado incorporado en aquellas actuaciones administrativas.

A la misma conclusión, confirmatoria, arribó el Dr. Licht en el Considerando XLI de su voto, al cual adherí. Dicho pronunciamiento ha quedado firme.

En la causa que hoy nos ocupa, la accionante no aportó el contrato al procedimiento. Pero tampoco ha negado su existencia, ni la continuidad de tal convenio. Por el contrario, las operaciones aquí en análisis están supeditadas en los términos del art. 226 del Código Aduanero.
En virtud de lo expuesto, "mutatis mutandis" considero que aquí, debe aplicarse el mismo criterio. Como consecuencia, adhiero también en este caso al voto del Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que, en honor a la brevedad, me remito a lo expuesto por el Dr. Miguel N. Licht en los Considerandos I a IV de su Voto en cuanto relata las posturas de las partes y los hechos involucrados.

II.- Que, en definitiva, lo que en el caso se trata de resolver es si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 524/2013 (AD PASO), dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación SIGEA N° 12312-370-2011, mediante la cual se resuelve no hacer lugar al procedimiento de impugnación impetrado por la firma GRUPO AGROS S.A., confirmando en consecuencia el cargo N° 21/2012, formulado en concepto de ajuste de valor en relación a la operación documentada mediante DI N°11 042 IC05 004118 J.

III.- Que, preliminarmente, y más allá de las salvedades que expondré en los considerandos a continuación, considero oportuno reseñar que, en la sentencia recaída en la Causa N° 33.435-A, se resolvió -con la firma del suscripto y de la Dra. Sarquis, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Licht- revocar la resolución aduanera que rechazaba el procedimiento de impugnación impetrado por la firma GRUPO AGROS S.A. contra el cargo formulado por la Aduana de Paso de los Libres por un ajuste de valor relacionado a una destinación oficializada en el año 2011. En este caso, el pronunciamiento quedó firme en cuanto el fisco desistió del fondo y apeló sólo los honorarios.

Por su parte, en la sentencia recaída en la Causa N° 33.091-A se resolvió -con la mayoría obtenida de los votos de mis dos colegas de Sala- confirmar parcialmente la sanción impuesta en los términos del art. 954 incs. a) y c) del C.A. respecto de una de las destinaciones y revocarla respecto de las restantes, a la vez que confirma los tributos, con el alcance dado en la propia sentencia. Mientras que en mi voto en minoría dispuse revocar la multa y confirmar los tributos, con el alcance dado allí especialmente. En el caso se trataba de operaciones oficializadas en el año 2010. Tal sentencia no fue apelada y quedó firme.

IV.- Que, en adición a lo reseñado en el considerando precedente, y en virtud de que en el voto del Vocal instructor se considera que la cuestión de autos y la resuelta por el voto mayoritario en la Causa N° 33.091-A resultan ser “sustancialmente análogas”, cabe efectuar algunas consideraciones al respecto.

En primer lugar, en la Causa 33.091-A se trató de un procedimiento infraccional, a diferencia de lo acontecido en el presente caso, donde únicamente se reclama una diferencia de tributos a raíz del ajuste de valor efectuado por la Aduana. De este modo, y teniendo en cuenta que en el juzgamiento de las infracciones (en razón de la naturaleza punitiva de la sanción) resultan de aplicación los principios generales del derecho penal, no cabe la incriminación por analogía (conf. art. 895 del C.A.).

En segundo lugar, en la Causa 33.091-A se contaba con el contrato donde específicamente surgía su vigencia y las pautas específicas respecto del pago de regalías, mientras que en el presente caso (y al igual que en la otra Causa resuelta por

esta Sala, la N° 33.435-A) no se cuenta con el contrato, aunque mis colegas pongan en cabeza de la importadora la carga de aportar el mismo al procedimiento, invocando que la parte no ha negado su existencia, como tampoco su continuidad. Postura a la que me referiré especialmente más adelante, al analizar cómo juega la carga de la prueba en estos casos, cuestión que –por lo demás- se encuentra zanjada a nivel jurisprudencial.

Que, no obstante, y a mayor abundamiento, procederé a esbozar la solución propuesta en mi voto en minoría en oportunidad de resolver en la referida Causa N° 33.091-A. Allí, dispuse revocar la multa impuesta en los términos del art. 954 incs. a) y c) y confirmar los tributos. En tal caso, la solución a la que arribé se basó fundamentalmente -y en honor a ser breve- a que no se encontraban reunidos los elementos configurativos de la infracción sino que de lo que se trataba era una situación que podía haber dado lugar a un "ajuste" o recomposición del valor documentado (en términos más propios o estrictos, una "desestimación" del valor documentado y su sustitución por el valor determinado por la aduana), a los fines de la determinación del valor en aduana, pero no ante una declaración inexacta como ilícito aduanero. Habiéndose destacado en tal oportunidad, que el servicio aduanero inicialmente había aperturado el sumario por infracción de declaración inexacta para recién luego efectuar el estudio de valor. Una vez arribado a tal conclusión, y por las razones expuestas oportunamente en mi voto, procedí a rechazar el ajuste efectuado en lo que respecta a la desestimación del valor FOB declarado por la firma importadora, en virtud de haberse limitado a comprobar a través del Sistema INDIRA que la mercadería fue exportada desde Brasil por un valor superior al que fuera importada en Argentina, sosteniendo que tal circunstancia *"… no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para concluir que el valor declarado por la firma resulta inexacto o que no es el precio real de la operación. …"*. Sin embargo, en relación al ajuste fundado en lo dispuesto en el inciso c) del artículo 8 del Acuerdo de Valor del GATT, el cual prevé específicamente la cuestión de las regalías, sostuve que la obligación al pago por dichos conceptos surgía claramente de las disposiciones del contrato agregado a las actuaciones administrativas.
De este modo, consideré procedente el ajuste de valor efectuado con fundamento en lo dispuesto por el referido artículo 8 inciso c) para los despachos de importación involucrados en dicha Causa, y, en consecuencia, la confirmación de los cargos formulados por tal concepto.

Que, por su parte, cabe poner de resalto que en el caso de la Causa N° 33.435-A, donde por unanimidad se resolvió revocar la resolución aduanera y dejar, por ende, sin efecto el cargo formulado en concepto de ajuste de valor, dicho pronunciamiento se fundamentó, por un lado, en el hecho de que tanto en el informe técnico como en la propia resolución aduanera aduanera se aludía a antecedentes del año 2009 (que, por lo demás, no habían sido agregados), cuando la operación allí involucrada databa del año 2011. Por otro lado, no se habían agregado los contratos que supuestamente vinculaban a las firmas involucradas -BAYER (Brasil), BAYER CORPSCIENCE AG (Alemania) y/o GRUPO AGROS SA, anterior CIAGRO SRL- ni tampoco surgía de documentación alguna que existieran dichos contratos, ni que se encontraran vigentes a la fecha en que se había realizado la operación de importación involucrada en la causa. Asimismo, el servicio aduanero hacía referencia en el Informe (que resulta ser el mismo en que se basa el ajuste de valor de autos) que la firma había aportado cierta documentación que finalmente no se encontraba agregada y, justamente, que ante la inexistencia de la documentación señalada (obviamente, y como más relevante el contrato) se estableció que *"… en el caso de autos no puede determinarse si existen cánones o derechos de licencia ni si, en caso de existir, están o no incluidos en el precio, si existe relación entre aquellos y las mercaderías y si el pago de los mismos ha sido condición de venta de la mercadería importada.*

"Que, ante la ausencia, tanto en las actuaciones administrativas como en la presente causa, de la documentación necesaria, no cabe sino concluir que el ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre la destinación de importación aquí involucrada resulta improcedente, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines. …" (ver sentencia recaída el 12/07/24 en la Causa N° 33.435-A: "GRUPO AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación").

V.- Que, tanto en el caso de la Causa N° 33.435-A como en el de autos, es inadmisible presumir que –pese a diferir respecto del período de ajuste- los casos resultan "tan sustancialmente análogos" que *"… el contrato original –analizado y valorado en el expediente del período anterior (Causa n° 33.091-A) – es el mismo y permanece vigente para el periodo posterior (Causa n° 33.435-A). …"*, ya que entrañaría una inversión de la carga de la prueba, fuera de los casos que la ley

lo autoriza, y un atentado a la seguridad jurídica, sólo por perseguir lo que se antoja “tan sustancialmente análogo” (aunque se trate de operaciones de años distintos) y sin respetar el procedimiento de verificación conforme está reglado en los acuerdos internacionales a los que nuestro país se encuentra voluntariamente obligado.

Asimismo, los informes no están sustentados con el respaldo de la documentación que citan, la cual resulta -insisto- indispensable a los fines de la resolución del caso.

Tampoco podría presumirse la vigencia del contrato siendo que las operaciones, como bien lo apunta mi colega de Sala, corresponden a distintos años.

Como tampoco puede considerarse que ambos casos son “sustancialmente análogos” porque las destinaciones fueron declaradas *“… supeditadas en términos del artículo 226 del Código Aduanero argentino, por lo que resulta enteramente lógico presumir que el contrato original (…) es el mismo y permanece vigente para el periodo posterior …”* (sic pto. XII in fine del Voto del Sr. Vocal Instructor); porque la supeditación se refiere a una figura procesal cuya finalidad es evitar la multiplicidad de sanciones (por infracción) y no guarda relación con la reclamación tributaria de autos ni de los expedientes N° 33.091-A y 33.435-A, donde se excluyó deliberadamente el reproche infraccional.

VI.- Que en cuanto a lo sostenido por el Dr. Licht respecto a la “distribución adecuada de la carga de la prueba”, no encuentro asidero al fundamento basado en la compatibilidad con capacidades técnicas, medios legales y función constitucional de la Administración (ver considerandos IX y XII de su voto).

A tal fin, considero pertinente insistir con la cita de jurisprudencia reciente de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, donde refuerza su postura al respecto en casos donde también se discutían cuestiones de ajustes de valor, en los siguientes términos:

“… en el procedimiento de ajuste de valor, quien afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; el cual, por lo tanto, debe probar la veracidad de su cuestionamiento y, sólo en caso de lograrlo, transfiere al importador o exportador la obligación de demostrar la legitimidad de su declaración. Es decir que, mientras aquél no produzca prueba suficiente respecto de la necesidad de un ajuste, ninguna carga pesa sobre el particular …” (CNACAF Sala IV, Expte. N° 2584/2025 “INTEK S.A. (TF 35.167-A) c/DGA”, Sent. del 04/09/25)

“… Que en el procedimiento de ajuste de valor el que afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; quien, por lo tanto, debe probar la veracidad de su cuestionamiento y, sólo en caso de lograrlo, transfiere al importador o exportador la obligación de demostrar la legitimidad de su declaración. Es decir que, mientras aquél no produzca prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste, ninguna carga pesa sobre el particular. …” (CNACAF Sala III, Expte. N° 13047/2024 “CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A. (TF 36.316-A) c/DGA”, Sent. del 26/08/25)

VII.- Coincido parcialmente con lo dicho por el Dr. Licht en su voto en cuanto a que mi postura resulta de una interpretación excesivamente formalista, corriendo por su cuenta el adverbio elegido en dicha oración.

De ninguna manera abriría el camino de presuponer que el contrato analizado y valorado en la Causa N° 33.091-A resulta ser el mismo y que se encontraba asimismo vigente a la fecha de la operación analizada tanto en la Causa 33.435-A como en la presente.

VIII.- Que, a mayor abundamiento, cabe aclarar que la sentencia de la Sala “F”, a la que se alude en el Considerando XI del voto del Dr. Licht, ha recaído en la Causa N° 33.431-A caratulada “GRUPO AGROS S.A. c/D.G.A.”, ya que existe otra sentencia de dicha Sala y de idéntica carátula, a la que me referiré seguidamente.

Que dicha sentencia de fecha 08/03/2018, objetada en el voto de mi colega de Sala, fue apelada por el fisco y la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal resolvió rechazar dicha apelación en fecha 13/06/2019, quedando firme el pronunciamiento unánime de la Sala F, que resolvió revocar la resolución aduanera por similares argumentos a

los esgrimidos en la Causa N° 33.435-A de la Sala “G”. La Alzada específicamente dispuso que “*…los agravios del Fisco no contienen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada, (…) En concreto, no rebate las conclusiones del tribunal a quo en cuanto a no se encontraban reunidas las condiciones para proceder a un ajuste de valor por no encontrarse agregados los antecedentes en que se basara el ajuste y en la medida en que no se respetó el orden de prelación para la utilización de los diversos métodos previstos en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT. En cambio, se limita a señalar aspectos que no fueron negados en la instancia precedente, como el hecho de que el servicio aduanero cuenta con facultades para revisar los valores declarados y efectuar los ajustes que considere pertinentes, pero omite considerar que esa facultad no significa que se halla habilitado para descartar los valores declarados y sustituirlos por otros sin la debida justificación y de conformidad con las pautas establecidas en el Acuerdo de Valor. Asimismo, tampoco se hace cargo de que la denegación del ajuste propiciado por las supuestas regalías no incluídas en el valor declarado se debió a la falta de agregación en la causa de los documentos necesarios para acreditar la existencia del canon o licencia, y si en tal caso aquel se hallaba incluido en el precio, si existía relación entre ese canon o licencia con las respectivas mercaderías y, finalmente, si el pago de los mismos era una condición de venta. …*”.

Que la otra sentencia de la Sala “F”, recaída en la Causa N° 33.436-A en fecha 16/09/2022, de misma carátula que las analizadas en la presente, resolvió revocar la resolución aduanera apelada –y por ende el cargo formulado- con fundamento en que *“… el servicio aduanero no sólo desvirtuó el valor de transacción sin una base de elementos fehacientes, toda vez que se fundó en la “observación” de sistemas informáticos y de destinaciones correspondientes al año 2009 (no siendo contemporáneas a la destinación de trato), sino que, además, una vez descartado el “valor de transacción” como criterio principal, contenido en el art. 1, se desconoció absolutamente la aplicación de los otros cinco métodos de valoración en Aduana, (…) Que, por otro lado, a dicho valor se le incluyeron regalías no declaradas en el valor de transacción sin especificar concretamente como se calcularon, refiriéndose simplemente en el punto 7, del informe de valor n° 11/12 (a fs. 6 de las act. adm.) a que “La firma aporta las DDJJ y facturas en concepto de regalías a favor de Bayer S.A. para los periodos comprendidos desde el 01/06/08 al 31/05/11, las que se encuentran pagadas. (…) Que, por lo expuesto, teniendo en cuenta que la recomposición del valor de transacción del precio pagado se estableció sobre criterios puramente subjetivos y, en lo que respecta a la cuantificación para el pago de las regalías, no se determinó la base de cálculo correspondiente, no es procedente practicar el ajuste de valor pretendido por la Aduana. …*”. Dicha sentencia quedó firme en cuanto al fondo y sólo fueron apelados los honorarios. (ver Sentencia de fecha 18/04/2023, Expte. 16.191/2023 “Grupo Agros S.A. (TF 33436-A) c/ DGA”, Sala II CNACAF)

IX.- Que, de la amable sugerencia del Dr. Licht respecto a que ciertos “puntos conceptuales” esgrimidos en la sentencia recaída en la **Causa N° 33.435-A** merecerían ser “cuidadosamente revisados”, así como que “sería procedente revisar la argumentación” invitando “a la reflexión y a un cambio de posición”, lamento disentir con las conclusiones a las que arriba mi distinguido colega en los ejemplos elegidos a efectos de hacerme reflexionar y cambiar de posición. En efecto, en el abundante VIII considerando de su voto, ejemplifica coloridamente la justeza de su razonamiento y desnuda el “candor” con que aplicamos la ley y seguimos la jurisprudencia; allí nos ilustra con dos supuestos:

a. uno que referencia una venta simulada de un jugador de fútbol (“jueguito con limón”, “contratos con marcas de relojes suizos”, etc., etc.) en el que en pases “fantasma” se simularía una disminución de su valor en un 53% y se (nos) pregunta *“de verdad vamos a sostener con seriedad profesional, que ese pase refleja el “valor real” del jugador?”* (sic).
b. otro, un automóvil de alta gama declarado ante la autoridad aduanera en USD 15.000 cuando en su país de origen consta vendido en USD 40.000 y aquí señala: *“… la subfacturación grosera no requiere una confesión firmada del importador …”*.

Ahora bien, en el ejemplo a) entiendo que nos encontraríamos en un supuesto a investigar al amparo de la Ley 27.430 ante la posible evasión tributaria del pase del jugador de fútbol que, como no es “mercadería”, no tiene un valor revisable en aduana. Mientras que en el b), la “subfacturación grosera” que reconoce, debiera ser analizada bajo la órbita de los arts. 863, 864 y 865 inc. f) del CA. En ambos casos en competencias ajenas a esta Sala aduanera del TFN.

En virtud de todo lo expuesto en los considerandos precedentes, considero debidamente encaminada la reafirmación de la postura asumida en la Causa N° 33.435-A, mereciendo reiterar mismos argumentos a los fines de decidir en la presente.

X.- En estas excepcionales circunstancias, me he visto obligado a distraer de mi voto la concentración en el *"tema decidendum"* a efectos de, espero no necesite repetir, tener que justificar en un expediente lo decidido en otros, como si la sucesión de votos se tornara en un diálogo de tintes doctrinarios o, tal vez, de sugerente imposición.

Como colofón, cabe señalar que, más allá del devenir último de esta sentencia –su revocatoria o confirmación- los justiciables esperan una solución justa, previsible y comprensible al sustento de la legislación y jurisprudencia; y que el hecho de que en las posturas asumidas por el suscripto en ambos casos consentidos por las partes -exptes. 33.091-A y 33.435-A- (en velada señal de incongruencia en las posturas), no es más que el apego a la valoración de las pruebas con que se nutren los hechos sometidos a examen.

Que, en consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución N° 524/2013 (AD PASO) dictada en la Actuación SIGEA N° 12312-370-2011, y por ende el cargo N° 21/2012.

2.- Costas al fisco.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la **Resolución n° 524/2013 (AD PASO)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Paso de los Libres el 14 de mayo de 2013.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

(Archivo embebido correspondiente al Voto de la Dra. Claudia B. Sarquis)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.11 14:29:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.11 15:26:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.11.11 17:06:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.11 17:07:07 -03:00