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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-133588377-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-34176315; VOLVO TRUCKS Y BUSES ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"VOLVO TRUCKS Y BUSES ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2022-34176315- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución 81/2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17995-12-2016, mediante la cual se le exige el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

II.- Fundamentos del recurso de apelación: En RE-2022-34166589-APN-SGASAD#TFN se presenta la referida firma e interpone recurso de apelación contra la Resolución indicada *ut supra*. Relata que mediante los DI, oficializados en el 2013 y 2014, documentó la importación de topadoras frontales y cargadores frontales y declaró el precio concertado entre la firma y el vendedor del exterior - VOLVO CONSTRUCTION EQUIPMENT, empresa radicada en Suecia-. Se agravia porque la aduana descarta el valor declarado, basándose en el sistema Indira, con fundamento en que el valor declarado en la Aduana de Brasil –al exportarse- es menor. Detalla que el servicio aduanero presume que el intermediario –que se encuentra en Suecia- es utilizado para refacturar; y así lograr un egreso de divisas mayor. Asimismo, se agravia porque la aduana no analiza los fundamentos expuestos por la actora ni la prueba. Plantea la nulidad de la apertura de sumario por no cumplir con lo dispuesto en el art. 1094 del C.A. En consecuencia, entiende que al ser nulo, de nulidad absoluta, se encuentra prescripta la acción del fisco para exigir la multa. A su vez, sostiene que la sola información del Sistema Indira –de donde surge la diferencia de valor declarado en la Aduana de Brasil al exportar y el declarado en la Aduana de Argentina al importar-, no es suficiente para aseverar que el valor declarado en los DI es inexacto. Plantea que la Aduana es incompetente para analizar cuestiones cambiarias. A su vez, explica el esquema de negocio adoptado por la firma. Sostiene que como el valor declarado es el real, no hay inexactitud; por lo que no se configura la infracción que se le imputa. Concluye que el precio declarado es el valor de transacción en tanto es el precio realmente pagado por las mercaderías vendidas para su exportación al país de importación. En subsidio, solicita la condonación de la multa. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2022-79986104-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado conferido. En primer término, efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. En cuanto a la nulidad de apertura de sumario, aduce que los actos administrativos se presumen legítimos. Asimismo, alega que la apertura de sumario es válida toda vez que cumple con lo dispuesto en el art. 1094 del C.A. Hace hincapié en que la actora pudo ejercer su derecho de defensa, toda vez que se le corrió vista. En cuanto al fondo, sostiene que la aduana no efectuó un ajuste de valor; sino que le imputa una infracción –léase: art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.- Alega que se declaró un valor FOB superior en los DI oficializados ante la Aduana de Argentina al declarado en la Aduana de Brasil –al exportar-. Concluye que esta inexactitud, de haber pasado inadvertida, hubiera producido un diferente egreso de divisas. Sostiene que no se encuentra justificada esta diferencia de valor. Entiende que la vinculación entre las firmas, dio lugar a la maniobra fraudulenta. Alega que la referida vinculación –la que no negó la actora- desplaza la carga probatoria sobre la veracidad de los valores declarados hacia la actora. Sostiene que el mero hecho de traspasar fronteras, no agrega valor comercial; por lo que la alteración inmotivada del valor FOB no se condice con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Concluye que se configura la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, se tiene por contestado el traslado. En PV-2022-101967220-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba, la que luce en IF-2023-96477171-APN-SGASAD#TFN. En PV-2023-106884559-APN-VOCXVIII#TFN se certifica la prueba. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a alegar. Se glosan los alegatos. Se ponen autos a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 17995-12-2016 se inician con el Acta de Denuncia por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. A fs. 2/5 luce el Informe. A fs. 9/14 se glosan las liquidaciones. A fs. 16 lucen en sobre contenedor los DI 14008IC04003957A, 14008IC04003484S , 14008IC04001150G, 14008IC04001148N, 14008IC04001147M, 13008IC040078979G, 13008IC04007898H, 130008IC04007896F, 14008IC04003957A y 14008IC04003484S, facturas, *print* de pantalla de las operaciones de exportación documentadas en la Aduana de Brasil. A fs. 18 el 31-01-18 se instruye sumario por la presunta infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. y se le corre vista la firma importadora. A fs. 19 se notifica la actora el 31-01-18. A fs. 20/33 contesta la vista que le fuera conferida y adjunta documental -certificación sobre registraciones contables y constancia bancaria-. A fs. 90 se tiene por presentada a la actora, por contestada la vista y por agregada la prueba. Con posterioridad luce el dictamen y la Resolución 81/22, apelada.

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

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

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

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

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

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

Que, con fecha 31-01-18 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto de los DI 14008IC04003957A, 14008IC04003484S, 14008IC04001150G, 14008IC04001148N,

14008IC04001147M, 13008IC040078979G, 13008IC04007898H, 130008IC04007896F, 14008IC04003957A y 14008IC04003484S y se le corre vista a la firma. En el referido auto se hace referencia al informe que luce a fs. 2/5 de las actuaciones administrativas, en donde la aduana detalla los motivos en los que funda la imputación.

Que, considero que el auto de apertura de sumario referido es válido en razón de que el mismo se dictó en virtud del Acta de Denuncia de fs. 1 de las actuaciones administrativas y la Nota de fs. 2/5.

Que, asimismo, con anterioridad se glosan las planillas de liquidación y los DI referidos, facturas y *print* de las operaciones de exportación documentadas en Brasil.

VIII.- Que, sentado lo expuesto, siendo válido el auto de apertura de sumario, corresponde analizar el planteo de prescripción de la acción del fisco para exigir la multa.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 934 del C.A.: *"La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de cinco (5) años."*

Que, dicho plazo comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación –art. 935 del C.A.-

Que, las operaciones analizadas se registraron en el año 2013 y 2014; por lo que el inicio del cómputo de la prescripción es del 1-01-2014 y 1-01-15, respectivamente.

Que, en consecuencia, de no mediar causales de interrupción de su curso, operaría el 31-12-18 –respecto de las operaciones documentadas en el 2013-; y el 31-12-19 –en lo que respecta a las DI registradas en el año 2014-.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 937, inc. a) del C.A., se interrumpe la prescripción de la acción para imponer multas el 31-01-18 con el dictado del auto de apertura de sumario –auto, que como se dijo, es válido-.

Que, en consecuencia, el 1-2-18 se reinicia el cómputo de la prescripción; por lo que de no mediar causales de interrupción y/o de suspensión de su curso operaría el 31-01-23.

Que mediante el art. 17 de la ley 27.562 se dispuso la suspensión *"(…) con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*.

Que, como se dijo precedentemente, el art. 17 de la Ley 27.562 dispuso la suspensión por un año del curso de la prescripción de la acción – en cuanto aquí interesa – para aplicar multas, quedando dicho plazo establecido entre el 26-08-20 al 26-08-21.

Que, en atención a ello, opera la prescripción de la acción del fisco para exigir la multa el 31-01-24; por lo que habiéndose dictado la Resolución apelada el 7-3-22, la misma se dictó dentro del plazo quinquenal.

IX.- Que, seguidamente, se debe analizar el planteo de la actora vinculado a la vulneración del derecho de defensa por no haberse analizado la prueba ofrecida.

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

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

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

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que la D.G.A. al analizar las operaciones de importación documentadas por la firma ante la Aduana de Argentina en el período 2013 y 2014, basándose en el Sistema Indira, detecta una diferencia considerable entre los valores FOB documentados en las destinaciones de exportación de Brasil y los valores FOB declarados en los despachos de importación oficializados ante la Aduana de Argentina.

Que, en efecto, en la Nota que luce a fs. 2/5 de las actuaciones administrativas se detalla que*: "Esta consulta corroboró que la mercadería fue exportada a la República Argentina, a un valor FOB inferior al declarado en las operaciones documentadas en nuestro país por la firma antes señalada. (…)*

La particularidad de los hechos radica en la triangulación de la facturación a través de la empresa VOLVO CONSTRUCTION EQUIPMENT (…) Suecia, dentro de una operatoria de ventas sucesivas, llevadas a cabo por el grupo económico; en tanto que la mercadería solamente ha sido transportada desde Brasil hacia la República Argentina sin observarse elementos que indiquen prima facie la existencia de un aporte tangible de valor agregado por parte de los sucesivos operadores que justifique el incremento de precios y la posterior declaración de valores significativamente superiores ante el Servicio Aduanero Argentino, destacando que la dispersión entre los valores de salida de Brasil y los de ingreso a la Argentina resulta de una magnitud considerable; es decir que dentro de la operatoria descripta no se evidencia ningún tipo de sustancia económica aportada por los intermediarios.

Como consecuencia de la metodología descripta, estaríamos en presencia de una re facturación por parte del vendedor de la mercadería –intermediario en el exterior- y que no se corresponde con un patrón razonable o admisible de intermediación económica y que, habría permitido, entre otras cosas, el egreso de divisas por importes superiores a los efectivamente registrados por las exportaciones documentadas a su salida del territorio aduanero brasileño. (…)"

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

XI.- Que, sentado lo expuesto, corresponde analizar si resulta ajustada a derecho la Resolución 81/2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17995-12-2016, mediante la cual se le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

Que, el artículo 954 del C.A., en el apartado 1, dispone que: *"El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir (...)"*, completando la base fáctica en tres incisos. En cuanto aquí interesa, el inc. c), del ap. 1, señala: *"c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia"*.

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

Que el hecho de que se haya comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA, que en las destinaciones de exportación de Brasil se declara un valor diferente -menor- al declarado en los DI documentados en Argentina no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para poder considerar que el valor declarado en la última venta por la firma aquí recurrente, no resulta ser el valor real de la transacción. Es decir, el hecho de que haya existido una venta anterior -esto es: entre VOLVO DO BRASIL VEHICULOS LTDA de Brasil y VOLVO CONSTRUCTION EQUIPMENT de Suecia- por un precio diferente al de la última venta -esto es: a la importación realizada en Argentina

que involucra a VOLVO CONSTRUCTION EQUIPMENT de Suecia y VOLVO TRUCKS Y BUSES ARGENTINA S.A.-, no implica por sí solo que el precio declarado en la última venta no sea el precio de transacción, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un mayor egreso de divisas del país.

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

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

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

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

Por ello, **voto por:**

Revocar la Resolución 81/2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17995-12-2016, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

Revocar la Resolución 81/2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17995-12-2016, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., con costas.

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

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.02 14:26:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.12.02 17:03:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.02 17:05:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.02 17:05:48 -03:00