Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-139739532-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Diciembre de 2025

Referencia: TFN Nº 39.288-A; M&F Distribuidora SA; Sentencia

Se transcribe a continuación la sentencia dictada en autos en fecha 14/11/25, por los Dres. Garbarino – Vocal titular de la Vocalía de la 16º Nominación – y Soria – Vocal subrogante de la Vocalía de la 17º Nominación –:

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 14 días del mes de noviembre de 2025, reunidos los Sres. Vocales de la Sala "F", Dres. Pablo Garbarino y Christian González Palazzo, para resolver el Expediente **N° 39.288-A**, caratulado **"M&F DISTRIBUIDORA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 7/13 vta., se presenta por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución AD SATO N° 028/2018, dictada el 27/03/2018, en el expediente administrativo SIGEA N° 12321-216-2010, por la presunta comisión de la infracción prevista en el apartado 1, inc. a), del artículo 954 del CÓDIGO Aduanero. Relata que el servicio aduanero habría advertido una diferencia entre el valor documentado en la operación en trato, y unas listas de precios; y que, en virtud de ello, se condenó a la empresa al pago de una multa de $ 16.857,10 y se intimó el pago de tributos por la suma de USD 4.269,86. Sostiene que la operación de compraventa internacional que originó el sumario contencioso debe regirse por un compromiso de precios celebrado entre el Estado Argentino y la empresa brasileña exportadora TRAMONTINA FARROUPILHA SA IND MET de BRASIL, y destaca que este compromiso fue elevado a norma positiva por el Estado Argentino mediante la Resolución N° 401/09 del ex Ministerio de Producción. Controvierte el criterio adoptado por la Aduana para determinar la infracción al comparar lo declarado con las listas de precios, e indica que dicha comparación es un "dislate". Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque el Fallo dictado por la DGA, con expresa condena en costas.

II.- Que, fs. 26/28 vta, se presenta la demandada y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega todas y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de un expreso reconocimiento. Señala que los valores, producto de la comparación de la mercadería importada con la lista de precios n° 24, resultaron superiores a los documentados. Destaca que por ello se procedió al ajuste de la base imponible equivalente a un 37% de aquellos productos que fueron documentados a un valor inferior. En consecuencia, entiende que la infracción impuesta se cometió y que la recurrente no probó las afirmaciones invocadas por ella.

Sostiene que existe una responsabilidad objetiva, y que en ningún momento la recurrente se esforzó por desvirtuar el informe producido por el área denunciante, ni tampoco la imputación que se le endilgó. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas a la contraria.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA n° 12321-216-2010 se inician, a fs. 1 ref., con la Nota E-Mail Sección "V" N° 240/2010 (AD SATO) de fecha 18/10/2010, por posible Dumping de la destinación 10 084 IC05 002403 J. A fs. 4 ref. luce el sobre contenedor con la DI 10 084 IC05 002403 J y su documentación complementaria. A fs. 5/9 ref. obra el Informe técnico N° 16/2013 (SE FVIM) con el Estudio de Valor y Fiscalización externa. A fs. 11 ref. consta el acta de denuncia por la presunta declaración inexacta en el D.I. 10 084 IC05 002403 J. A fs.15/16, en fecha 17/05/2013, se dispone la apertura de sumario y la corrida de vista de lo actuado en relación a la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA, notificándose a la actora el 12/09/2013 (ver fs. 19). A fs. 22/30 luce la contestación de vista y a fs. 31/45 ref. obra la documentación acompañada como prueba. A fs. 48 se apertura la causa a prueba, se hace lugar en forma parcial a su producción, y se cierra dicha etapa procesal. A fs. 50/52 obran impresiones de pantalla del registro general de infractores, evidenciando antecedentes en contra de la recurrente. A fs. 53/54 luce el Dictamen N° 036/2018 (AD SATO). A fs. 55/61 se dicta la Resolución Fallo N° 028/2018, del 27/03/2018, apelada en autos. Asimismo, se deja constancia de que se han tenido a la vista las actuaciones administrativas n° 12321-216-2010/3, a fs. 66 se informa la interposición del recurso de apelación a la Resolución en controversia, a fs. 67 consta el Formulario F4 presentado ante el Tribunal Fiscal de la Nación y a fs. 69/82 luce la apelación interpuesta.

IV.- Que, corresponde dilucidar en autos si se ajusta o no a derecho la resolución apelada en autos, por la que se condena a la firma al pago de multa y tributos por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, ap. 1, inc. a), del CÓDIGO Aduanero, en relación a la operación documentada por el DI 10 084 IC05 002403 J.

Que la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras, mediante el Informe de valor n° 16/2013 de (ver fs. 5/9 de las actuaciones administrativas), determinó que "los valores de la Lista de Precios n° 24, en general, [eran] superiores a los documentados", y agregó que se procedía al ajuste de la base imponible de aquellos productos que fueron documentados a un nivel inferior, equivalente a un 37%, considerando que la referida diferencia – que habría originado un perjuicio fiscal – configuraba una inexactitud pasible de sanción.

Que, por su parte, la firma recurrente refuta la existencia de una declaración inexacta, atento a que los valores declarados serían coincidentes con aquellos que surgen la documentación complementaria (factura comercial n° 19.435, carta de porte Internacional N° BR-4690-00325 y Certificado de Origen M 6677/10).

V.- Que el artículo 954 del Código Aduanero, en su encabezado señala: "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 inciso a), del apartado 1, continúa: "a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio (...)". Asimismo, el inciso c), del mismo apartado 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, de la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

VI.- Que, en el caso bajo examen, corresponde adelantar que no es acertado hablar de una inexactitud – y mucho menos de la configuración de una infracción –, habida cuenta que, si bien el servicio aduanero efectivamente tiene facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde, ello no implica que el precio declarado en autos por el importador sea inexacto o no sea el precio real de la operación en cuestión.

Que resulta imprescindible señalar la diferencia entre declarar – en este caso, en el despacho de importación – un valor distinto del que surja de la documentación complementaria agregada, como ser la factura comercial – circunstancia que sí se interpreta como una inexactitud que puede dar lugar a la configuración de la infracción prevista en el art. 954 –; y declarar un valor que el servicio aduanero considere objetable, dando lugar, en todo caso, a un ajuste y, por ende, un reclamo tributario.

Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas, no se verifica la existencia de una diferencia entre lo declarado por la firma importadora y la documentación complementaria de dicha operación (ver fs. 4 de las actuaciones administrativas), sino que la diferencia a la cual refiere el servicio aduanero tiene su origen en una "lista de precios" general provista por la empresa vendedora, y empleada por esta al sólo fin de informar a sus clientes o potenciales clientes los diferentes importes que estaría dispuesto a cobrar para comercializar la mercadería en cuestión.

VII.- Que, resuelto lo anterior, corresponde pronunciarse acerca de si se ajusta o no a derecho el reclamo tributario que se le exige a la recurrente, como consecuencia del ajuste de valor practicado.

Que cabe señalar que, de la investigación de valor llevada a cabo por el servicio aduanero, se advierte que el rechazo del valor de transacción contemplado en el criterio principal no se debió a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1º, párrafo primero, del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, del que nuestro país es parte, conforme lo establece la ley 24.425 (B.O. 05/01/95), como impedimento para su aplicación, a saber: a) que no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercaderías por el comprador; b) que la venta o el precio no dependan de condiciones o prestaciones, cuyo valor no pueda determinarse; c) que ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de la mercadería por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor y d) que no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, aun existiendo, no haya ejercido ninguna influencia sobre el precio.

Que tampoco se observa que de la investigación de valor surja la existencia de alguno de los elementos enunciados en el artículo 8, susceptibles de producir un ajuste del precio realmente pagado o por pagar.

Que, efectuadas las aclaraciones que anteceden, puede afirmarse que el descarte del primer método de valoración, es decir el rechazo del precio que surge de las facturas relativas a las operaciones de importación de la mercadería de que se trata (valor de transacción), se ha fundado exclusivamente en que aquél resulta inferior respecto del valor de transacción de mercancías idénticas o similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, artículo 2º, párrafo 1 a), del Acuerdo citado.

Que el Comité Técnico, a través de la Opinión Consultiva 2.1, sostiene el criterio de que "el mero hecho de que un precio sea inferior a los precios corrientes de mercado de productos idénticos, no es razón suficiente para rechazarlo, a efectos del artículo 1, sin perjuicio, desde luego, de lo dispuesto en el artículo 17 del Acuerdo", norma esta última que expresamente dispone: "Ninguna de las disposiciones del presente acuerdo podrá

interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentadas a efectos de la valoración en aduana".

Que se deduce de lo expuesto que las normas del Acuerdo determinan, en consecuencia, que si la diferencia de precio se debe a que se haya incumplido alguna de las condiciones del artículo 1, no será aplicable el método del valor de transacción y si el motivo de la diferencia reside en que no se haya incluido en el precio pagado o por pagar alguno de los elementos que enumera el artículo 8, la Aduana deberá efectuar un ajuste para tener en cuenta la diferencia de precio. Pero, conforme se desprende de la litis, la diferencia que estima la Aduana, en el caso, no se debe a esos motivos. Luego, si la diferencia se debe a cualquier otro motivo distinto de aquellos, el precio, en principio, será aceptable como valor de transacción, aunque sea inferior a los precios corrientes de mercado para artículos idénticos.

Que, precisamente, para poder rechazarse el precio por "otros motivos" – ésta sí es la situación bajo examen –, es necesario que la Aduana determine la falta de veracidad o exactitud de las informaciones, documentos o declaraciones que se hayan presentado y recién en este supuesto se legitima la utilización de un método distinto al del artículo 1 del Acuerdo.

Que, en caso de contar con la información y los antecedentes utilizados para la recomposición de valor efectuada por el servicio aduanero, correspondería determinar si los mismos resultan suficientes, a la luz del procedimiento de valoración previsto en el Acuerdo del GATT, para desestimar el valor declarado en los D.I. involucrados en autos.

Que, en el caso de autos, según resulta del informe obrante a fs. 5/9 ref. de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero se basó, para descartar el valor declarado, en el listado de precios n° 24 – la cual si quiera se encuentra agregada en las actuaciones administrativas – sin especificar, en ningún caso, el origen de la mercadería "similar", las fechas o volumen de las operaciones ni los DI involucrados.

Que, al no ser suficientes y relevantes, los supuestos antecedentes tenidos en cuenta por el servicio aduanero para efectuar el ajuste respectivo, el suscripto se encuentra impedido de efectuar el debido análisis de los mismos.

Que, en definitiva, la deficiente fundamentación por parte de la Aduana de la adopción de los métodos alternativos de valoración en antecedentes reales, demuestra que la sustitución del valor en aduana de la mercadería importada, resulta, en el caso totalmente infundada y arbitraria.

Que dicho proceder resulta abiertamente contradictorio con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, que podrían sintetizarse en la finalidad de un sistema "equitativo" de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia, (conf. Sala "F" in re: "KREVISKY IMPORT S.R.L.", expediente nº 10.318-A, sentencia de fecha 18/05/01, entre otros).

Que lo que acontece en el presente caso es que el servicio aduanero no efectuó una investigación complementaria idónea que justifique la duda inicial y que denote que el valor documentado resultó considerablemente inferior a precios o a valores de "antecedentes", o a los precios corrientes o bien a la cotización internacional de la mercadería.

Que de todo lo expuesto, resulta ajustado a derecho concluir que no existen, en el caso, circunstancias probadas que justifiquen descartar el valor de la mercadería declarada por la importadora, apareciendo el valor atribuido por el servicio aduanero como caprichoso e incierto.

VIII.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho revocar la infracción endilgada en la litis por el servicio aduanero, dejando a salvo el criterio asumido por el suscripto- por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala - en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes ("Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación", Expte. N° 24.840, del 02/12/13; "Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación", Expte. N° 24.553-A, del 03/12/13 y "Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación", Expte. N°36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

Por ello, **VOTO** por:

Revocar la Resolución (AD SATO) N° 028/2018, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 12321-216-2010, con costas a la DGA.

El Dr. Soria dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución (AD SATO) N° 028/2018, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 12321-216-2010, con costas a la DGA.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dra. Lidia Adelaida Propato (23-10423758-4). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Garbarino y Soria, en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.17 11:41:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.17 15:43:51 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.17 15:45:00 -03:00