República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-53370158-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. 39.781-A; PIONEER ARGENTINA S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"PIONEER ARGENTINA S.R.L. c/DGA s/recurso de apelación**" **Expte. 39.781-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** PIONEER ARGENTINA S.R.L. interpone el recurso de apelación contra la resolución 230/18 (AD SAPE), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12634-104-2014, mediante la cual se condenó por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del artículo 954.1 del Código Aduanero ("CA"), respecto de la mercadería que había sido exportada mediante los permisos de embarque ("PE") 13060EC01005817K, 13060EC01005819M, 13060EC01005820E, 13060EC01005816J y 13060EC01005815X. Explica que años más tarde de documentar las operaciones, y sin que se le haya otorgado oportunidad de efectuar justificaciones, fue notificada de la corrida de vista que le imputó la infracción de declaración inexacta, que se basó exclusivamente en la supuesta observación por parte de la Aduana, a través del sistema Indira, de diferentes valores entre el valor FOB de exportación de la mercadería embarcada en Argentina y el valor FOB consignado en la documentación uruguaya en destino. Solicita se declare la nulidad absoluta de lo actuado, por incumplimiento al procedimiento previsto en la resolución general AFIP 620/99. Manifiesta que no existió la infracción de declaración inexacta endilgada. Explica cómo se desarrollaron las operaciones en trato, defendiendo su legitimidad y transparencia. Sostiene que los precios declarados han sido los efectivamente pactados con las compradoras y el efectivamente girado por éstas e ingresado a nuestro país. Indica que no puede considerarse que el hecho de glosar información propiciada por el sistema Indira constituya un antecedente suficiente que permita válidamente descartar el valor declarado como base idónea de valoración y mucho menos para efectuar una imputación infraccional. Plantea la improcedencia de la determinación de valor efectuada por la Aduana y justifica al precio declarado como base idónea de valoración. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. En subsidio, para el caso de que se confirme el ajuste de valor, solicita que se ordene el pago de los reintegros correspondientes o se compense el reclamo de derechos y pago de reintegros entre sí. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 46/50).

Realiza la negativa de rigor y procede a contestar los agravios de la actora. Recuerda que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas. Cita jurisprudencia. Señala que, en el caso, se detectaron ventas sucesivas entre empresas que conforman un mismo grupo económico, surgiendo una diferencia entre el valor FOB declarado ante la Aduana argentina y el declarado en el país de ingreso de la mercadería. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso en el Tribunal Fiscal****:* El 06.04.26 se elevan los autos a la Sala "E". El 27.05.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** Las actuaciones administrativas SIGEA 12634-104-2014 se inician con el informe técnico 1/14 (SE COSU), donde se fiscalizan operaciones de exportación realizadas por la actora con ventas sucesivas o triangulación comercial, entre empresas que conforman el mismo grupo económico (fs. 2/7). A fs. 8/9 lucen actas de denuncia, por presunta comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del artículo 954.1 del CA. A fs. 10/11 lucen planillas donde se determinan las diferencias tributarias detectadas. A fs. 13/18 se agregan copias de los PE 13060EC01005817K, 13060EC01005819M, 13060EC01005820E, 13060EC01005816J y 13060EC01005815X. A fs. 24 se determina el perjuicio fiscal y la diferencia de ingreso de divisas respecto de los citados PE. A fs. 34/113 obran nuevas copias de los referidos PE, con su documentación complementaria. A fs. 114/119 se dispone la instrucción de sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 12.09.15. A fs. 125/148 la actora contesta la vista y a fs. 150/156 acompaña nueva documentación. A fs. 163/166 se emite el dictamen 248/16 y a fs. 167/169 se dicta la resolución 148/16 (AD SAPE), que rechaza el planteo de nulidad interpuesto. A fs. 172/177 la actora interpone recurso de revocatoria, que es rechazado a fs. 178. A fs. 182/198 la actora acompaña nueva documentación. A fs. 199/206 se ordenan las medidas probatorias pertinentes. A fs. 207/211 se incorporan los sobres contenderos de los PE 13060EC01005815X, 13060EC01005817K, 13060EC01005820E, 13060EC01005819M y 13060EC01005816J. A fs. 214/217 se emite la nota 878/17 y a fs. 219/224 la nota 210/17 (SE CLSU), que concluyen que correspondería condenar a la actora. A fs. 229/231 la actora alega. A fs. 233/252 obra el dictamen 66/18 (ASLT), que concluye que se han configurado las infracciones imputadas. Finalmente, a fs. 254/270 se dicta la resolución 230/18 (AD SAPE), apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -230/18-, en cuanto condena a PIONEER ARGENTINA S.R.L. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del artículo 954.1 del CA, se ajusta a derecho.

La Aduana imputó las infracciones en trato luego de determinar diferencias entre el valor FOB de exportación de la mercadería embarcada en Argentina y el valor FOB consignado en la documentación uruguaya en destino, según surge de las constancias efectuadas al sistema Indira, de intercambio reciproco de información aduanera dentro del MERCOSUR.

V.1.- Aclarado ello, si bien en este caso nos encontramos frente a operaciones de exportación, se advierte que, en lo que respecta a la operatoria comercial desplegada, la controversia de autos resulta sustancialmente análoga a la resuelta por la Corte Suprema en la causa "Pioneer Argentina S.R.L. TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 29.02.24 (https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7932063). En aquel caso y en este, nos encontramos frente a un esquema de triangulación, utilizado para realizar operaciones de importación y exportación, en el cual las tres empresas que concretan el esquema de facturación triangular son vinculadas entre sí y pertenecen al mismo grupo económico multinacional.

A su vez, tengo convicción de que se trata de un claro esquema para sobrefacturar importaciones (con alícuota 0% de derechos de importación) y subfacturar exportaciones (gravadas) con el doble fin, para cada caso de destinación, de: **(i)** no ingresar divisas al país (exportaciones) y, **(ii)** egresarlas en exceso (importaciones); lo que claramente refiere a que los *precios declarados* que cuantifican tales divisas (las no ingresadas y las egresadas en exceso) resulta inexactos por no

responder a verdaderos *precios de mercado* –"valor de transacción" en la terminología del Acuerdo del GATT-. En las exportaciones –como es el caso de autos- se ingresan, además, menos derechos de exportación de los que hubiera correspondiendo si se hubiera declarado el precio real y no el subfacturado. Todo lo anterior sin perjuicio de la incidencia doblemente negativa que esta conducta trae aparejada respecto de la justa cuantía del impuesto a las ganancias que debe determinar la actora en el año fiscal de las operaciones examinadas: en efecto, un valor artificialmente incrementado de los precios de importación produce un ahuecamiento en la base imponible del referido tributo; y un valor artificialmente disminuido de los precios de exportación ataca la línea gruesa del ingreso, a partir del cual se calculará la ganancia neta imponible. Sin embargo, por fundamentales razones de economía procesal corresponde aplicar al presente la interpretación allí realizada por la Corte y la señora Procuradora Fiscal; sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión sobre la cuestión expuesta en la misma causa "PIONEER ARGENTINA SRL c/ D.G.A. s/ APELACIÓN", resuelta por esta Sala "E" en marco del expediente 38.718-A, sentencia del 14.06.18.

V.2. De modo adicional, en lo que aquí interesa, el referido precedente de la Corte Suprema señaló que el tipo infraccional del art. 954.1 del CA circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe ingresado –tratándose de exportaciones- a la *última venta* en supuestos de ventas sucesivas. En tal inteligencia, el Alto Tribunal determinó que no correspondía aplicar esta sanción cuando se tiene por acreditado que los precios declarados se corresponden con los efectivamente abonados, *limitando tal análisis a la última venta realizada*, independientemente de cuál había sido el precio pagado en la venta anterior –*o posterior*, e.g. en este caso sería *precio de importación en destino*- . Asimismo, expresó la Corte Suprema que 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 –*en este caso sería un precio mucho mayor en el destino respecto al precio de la exportación en origen*-, no alcanza para desplazar la carga de la prueba hacia el importador –o en este caso el exportador- a fin de que demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías. Vale señalar, en la misma línea crítica del anterior punto **V.1.**, que el antecedente técnico utilizado por la Corte Suprema para fundamentar su decisión y su estándar conceptual y de carga de la prueba (Comentario 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana del Acuerdo del GATT) refiere a ventas sucesivas entre empresas <u>independientes</u> (no vinculadas), mientras que el esquema de comercialización sucesivo del presente caso –que es el mismo sobre el que la Corte Suprema resolvió favorablemente a la actora- se estructura entre empresas <u>vinculadas</u>; esto es empresas con posibilidad cierta de *manipular intragrupo* sus precios de venta -declararlos inexactamente- para obtener ventajas fiscales y cambiarias como las que ilustré en el párrafo anterior, en cualquiera de esas sucesivas etapas de venta y, con precisión, en aquella etapa o venta en que más le convenga realizar tal manipulación.

V.3. Finalmente, no puedo dejar de referirme a algunas notas doctrinales –concretamente a dos- que se publicaron contemporáneamente al dictado de la sentencia en la causa Pioneer por esta Sala el 14.06.18 (expediente 38.718-A) -unánime de los vocales Musso, Juárez y quien suscribe- y cuando ella fue revocada por la sentencia de la Corte Suprema del 29.02.24 que fundamentará esta decisión. El autor de sendas notas, a más de repetir los lugares comunes sobre la figura infraccional de marras -quizás admisibles cuando se trata de precios entre partes independientes- nunca se refirió a lo que constituyó el argumento central que fundamentó aquella primera decisión: **(i)** cómo se explica una *variación* de *precios controlados* de la misma mercadería, en algunos casos del más del 200 %, *en apenas unos días* y siempre en contra del interés fiscal (bajando el precio si es exportación, subiendo si es una importación –gravada con alícuota 0-) y; **(ii)** por qué debería ser la Aduana quien tiene la carga de explicar esa variación cuando se trata de precios controlados fijados entre partes vinculadas. Podrán leerse de arriba abajo dichas notas de doctrina y constatarse que el tratamiento de la cuestión antedicha brilla por su ausencia, pese a pretender presentarse tales opiniones con neutrales oropeles académicos.

V.4. Como surge de todo lo expuesto, la sentencia de la Corte Suprema en la causa "Pioneer" presenta, en mi opinión y para este caso concreto -*triangulación de precios controlados intragrupo*- notables deficiencias técnicas respecto a la cabal comprensión de la figura del art. 954.1 del CA, de sus antecedentes legislativos y jurisprudenciales, como respecto a los diferentes bienes jurídicos que dicha figura infraccional protege desde su concepción en los años 1972/1973 -recogida luego en la fórmula sintética del Código Aduanero del año 1981-.

V.5. Pero, en definitiva, sin perjuicio de lo dicho, al no estar en discusión que el precio declarado en la operación de exportación de marras *se corresponde con el efectivamente abonado*, por aplicación estricta del mencionado precedente de la Corte Suprema y razones fundamentales de economía procesal, corresponde hacer lugar al planteo de la actora y revocar la resolución apelada.

VI.- Por ello, VOTO por:

1.- Revocar la resolución 230/18 (AD SAPE), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12634-104-2014, en cuanto condena a PIONEER ARGENTINA S.R.L. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Soria, en los Considerandos I a IV.

II.- Que a criterio del suscripto, la existencia de una operación triangulada constituye por sí mismo un elemento que habilita al servicio aduanero a investigar y recabar mayor información sobre el valor declarado, a los fines de evaluar la genuinidad de la operación comercial declarada como de base a la destinación aduanera.

En tal sentido, el Sistema Informático INDIRA resulta un medio de prueba absolutamente válido y fehaciente toda vez que extrae la información de los sistemas de registración de las operaciones aduaneras en ambos países, el Sistema Malvina en Argentina, y el Sistema SISCOMEX en Brasil (el web service del país requerido a través de internet utilizando HTTPS con WSSA -Servicio Web de Autenticación y autorización-; informa al requirente en tiempo real y los datos son encriptados en formato XML) y tiene sustento jurídico en el “Convenio de Cooperación, Intercambio de Información, Consulta de Datos y Asistencia Mutua entre las Administraciones Aduaneras del Mercosur” aprobado mediante la Decisión (CMC) Nº 26/06, internalizada en Argentina mediante la Res. Gral AFIP Nº 2495, del 22 de septiembre de 2008 y en Brasil, mediante el Decreto 6870/09 del 4 de junio de 2009 (en la República de Paraguay mediante la Resolución DNA N° 99/12 del 22 de febrero de 2012 y en Uruguay, mediante el Decreto Nº 282/12 del 27 de agosto de 2012).

Que sentado lo anterior y tal como se desprende de los informes técnicos emitidos en las actuaciones administrativas, cuyos términos sirvieron de fundamento para el dictamen jurídico y la resolución apelada, el servicio aduanero, en el ejercicio de sus facultades punitivas como autoridad de contralor del tráfico comercial internacional, impuso a la recurrente -previo sumario donde tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa- la sanción prevista en los incs. a) y c) del art. 954 ap. 1, del CA, pudiendo constatar, que la intervención del tercer operador PIONEER OVERSEAS CORPORATION carece de sustancia económica, lo que da lugar a la no aceptación de los valores de transacción por influencia de vinculación, ello por cuanto no estaría justificado, *prima facie*, el rol de intermediación entre oferta y demanda cuando esas dos partes son empresas vinculadas, máxime considerando que atenta contra el sentido común el incremento de un 34,14% el valor de la mercadería solo por el cruce fronterizo (se encuentra debidamente probado que la mercadería arribó a Uruguay en el mismo estado en que salió de Argentina).

Así las cosas, ante esa situación fáctica, correspondía a la recurrente demostrar la genuinidad de la operación, esto es, que existió una real y efectiva prestación de un servicio o algún otro aporte tangible por parte de la empresa radicada en Estados Unidos que justifique la diferencia entre los precios documentados. Sin embargo, la actora no ofreció ni produjo prueba ni en sede aduanera ni ante este Tribunal tendiente a acreditar aquel extremo, más allá de meras afirmaciones dogmáticas vertidas acerca del rol que cumplen los “traders” en general.

Por lo demás, de la prueba aportada por la propia actora y ratificada por el servicio aduanero en autos resulta que, para el período traído a conocimiento, el destino de las exportaciones de la recurrente resultó ser únicamente Uruguay, lo que

resulta ser otro indicio claro de simulación de la venta a PIONEER OVERSEAS CORPORATION, siendo el verdadero comprador de las mercaderías que exporta la recurrente la firma AGROSAN S.A.

Ha de advertirse que en autos –tal como surge del Dictamen Nro. 248/2016 –ASLT– de fs. 163/166 (refoliado) de las act. adm.– el servicio aduanero no ha efectuado un ajuste o recomposición del valor de acuerdo a lo normado a través de la Resolución AFIP N° 620/99; sino que procedió a realizar una denuncia contenciosa en los términos de los inc. a) y c) del art. 954 de la Ley 22.415, por lo que, ha considerado válidamente que el precio de venta a la firma PIONEER OVERSEAS CORPORATION no constituía el precio realmente pagado o por pagar, sino que aquel lo constituía el pagado por parte del verdadero comprador de las mercaderías: AGROSAN S.A.

Es decir que la base de valoración se ha mantenido incólume, no ajustándose a la realidad el precio FOB documentado, producto de una manipulación de los precios mediante la utilización de una sociedad extranjera, respecto de la cual, como fuera ya expuesto, no se encuentra acreditado que haya agregado valor a las mercaderías, por lo que cabe concluir que se implementó un mecanismo de triangulación nociva mediante la utilización de una empresa pantalla.

Sentado lo que antecede, el presupuesto de hecho del tipo infraccional —una diferencia entre lo declarado por la firma exportadora en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación—, se encuentra acreditado en autos.

Que para configurar el tipo previsto en los incs. a) y c), la declaración inexacta, en caso de pasar inadvertida, debió producir o podido producir un perjuicio fiscal, y/o un egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía, circunstancias que en el caso estarían dadas por la diferencia de valor de las mercaderías.

Que, como se expuso de los informes técnicos emitidos en las actuaciones administrativas se desprende que el servicio aduanero pudo constatar, atento la diferencia de base imponible de la mercadería, que la inexactitud detectada produjo un perjuicio fiscal consistente en la diferencia tributaria derivada de la falta de percepción de los tributos aplicables al valor en aduana correspondiente a las mercaderías documentadas y, asimismo, que el precio pagado o por pagar al vendedor del exterior resultó ser un importe distinto al declarado, es decir, al que efectivamente correspondía a la declaración comprometida por el exportador.

Que la operatoria aduanera está estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior; sistema éste que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del importador-exportador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones.

Que así lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “SUBPGA S.A.C.I.F. c/ Estado Nacional (A.N.A.) s/ nulidad de resolución”, al expresar que “*en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficacia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan.”*

Que se desprende de la Exposición de Motivos del Código Aduanero que el legislador ha querido tutelar en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos -y tal como lo reconoce la propia actora- no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado.

Que siendo ello así, el suscripto concluye que resulta procedente el encuadre penal efectuado por el servicio aduanero, por lo que correspondería confirmar la resolución aquí apelada, en cuanto imputa a la recurrente la comisión prevista y penada en el art. 954 incs. a) y c) del CA.

III.- Que no resulta de aplicación al caso lo recientemente resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 29/02/2024, en los autos "**Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo** " (Expte. TFN nro. 38.718-A / CAF 20/2019/CA1-CS1), en la que se analizó el alcance que debe darse al art. 954 inc. c) del CA en el caso de una **operación de importación**, en tanto en la presente se tratan de **operaciones de exportación** a las cuales les corresponde todo un régimen legal diferente, que entre otros aspectos disímiles, establece un subsistema normativo distinto a los fines de la determinación del valor de las mercaderías exportadas.

Que en virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución nro. 230/18 (AD SAPE) recaída en la actuación SIGEA nro. 12634-104-2014**,** en cuanto imputa a la actora la comisión de la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y c) del C.A. y exige el pago de pesos ochocientos setenta y cuatro mil seiscientos setenta y cuatro con 71/100 ($874.674,71) en concepto multa, y la suma de dólares estadounidenses seis mil ochocientos cincuenta y seis con 99/100 (U$S 6.856,99) en concepto de tributos, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 230/18 (AD SAPE), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12634-104-2014, en cuanto condena a PIONEER ARGENTINA S.R.L. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Segura por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.05.28 18:30:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.05.28 20:27:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.29 11:34:39 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.29 11:36:17 -03:00