República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-57735719-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Junio de 2026

Referencia: (SENTENCIA); AGGREKO ARGENTINA S.R.L.; EX 2023-30499576-APN-SGASAD#TFN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **"AGGREKO ARGENTINA SRL c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, Expte. **EX 2023-30499576-APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La firma AGGREKO ARGENTINA SRL, por intermedio de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 2021-8318-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en el marco de las actuaciones SIGEA N° 13681-153-2015, mediante la cual se la condena por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, inciso *a)*, del Código Aduanero (en adelante "CA"), imponiéndole una multa de $ 8.162.990, en relación con destinaciones de importación temporaria oficializadas durante el año 2010.

II.- Al fundar su recurso, la recurrente señala que documentó diversas destinaciones de importación temporaria bajo el régimen previsto en el artículo 31, apartado 1, inciso *a)*, del Decreto 1001/82, correspondientes al ingreso de equipos de generación eléctrica utilizados en la prestación de servicios, los cuales habían sido alquilados a una empresa vinculada. Sostiene que el servicio aduanero consideró subvalorada la mercadería al momento de su documentación, iniciando un sumario contencioso, pese a que los equipos fueron posteriormente reexportados o nacionalizados. Alega que tanto la acción tributaria como la acción sancionatoria aduanera se encuentran prescriptas, en razón del tiempo transcurrido entre la apertura del sumario y la corrida de vista.

Asimismo, plantea la nulidad del acto administrativo por vicios en sus elementos causa y motivación, al no haberse agregado ni valorado adecuadamente los antecedentes que sustentarían el ajuste. Cuestiona la aplicación del método residual del artículo 7 del Acuerdo de Valoración del GATT (en adelante "Acuerdo de Valor" o "Acuerdo), señalando que no se justificó el descarte de los métodos precedentes y que la valoración efectuada se limitó a sumar los cánones locativos declarados en las Declaración Anticipada de Pagos al Exterior (DAPE), sin discriminar componentes propios de una locación, lo que tornaría al valor fijado arbitrario y ficticio. Por último, destaca que la autorización otorgada por las autoridades administrativas competentes —la Dirección de Aplicación de la Política Industrial y la Dirección de Técnica de Importación— sobre la base de la documentación íntegramente presentada, vedaba cualquier cuestionamiento a posteriori. Ofrece prueba y plantea caso federal.

III.- La representación fiscal contesta el traslado conferido, rechaza los agravios y sostiene la validez del procedimiento.

Niega la prescripción invocada, afirmando que el plazo se inició el 01/01/2011 y que fue interrumpido por la apertura del sumario el 18/12/2015, así como suspendido por normas legales posteriores. En cuanto al fondo, sostiene que, al no existir una operación de compraventa sino contratos de alquiler, no resulta aplicable el método del valor de transacción ni los métodos sucesivos, arribando el servicio aduanero legítimamente al método del artículo 7 del Acuerdo, con apoyo en el Estudio de Caso 2.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana. Concluye que la conducta del importador configuró la infracción del artículo 954, inciso *a)*, del CA, solicitando el rechazo del recurso, con costas.

IV.- Las actuaciones administrativas identificadas como SIGEA N° 13681-153-2015 se iniciaron el 13/08/2015, mediante la Nota 875/15 (DV EMVI) de la División de Empresas Vinculadas, en la que dicha dependencia solicitó información a la empresa importadora y, en particular, que aportara los contratos de locación y los respectivos montos de los alquileres declarados en las DAPE. Mediante presentación obrante a fs. 6/94, la firma AGGREKO adjuntó los contratos de alquiler solicitados (Anexos I, II y III), copias de las destinaciones de importación para consumo 10 001 IC04 099438V (fs. 60/63) y 15 092 IC04 02760IT (fs.64/70) y 15092 IC04 033429B (fs.71/77) mediante las cuales la empresa había nacionalizado equipos similares a los investigados y una certificación de fecha 15/07/2014, realizada por PWC del Reino Unido conteniendo un listado de parte de los equipos en admisiones temporales a nombre de AGGREKO ARGENTINA SRL (fs. 78/97).

A fs. 98 obra el resumen de ajuste elaborado por la Aduana. Mediante la Nota 1085/15 (DV EMVI) del 14/09/2015 (fs. 99/103), la División realizó la investigación de valor sobre importaciones temporales de bienes de capital vinculadas a las posiciones arancelarias 8502.13.19.000T (grupos electrógenos) y 8504.22.00.910F (conjuntos transformadores), oficializadas durante el año 2010. En dicho informe, la dependencia realiza un detalle de la información obrante en el sistema e-FISCO relativa a las DAPE y de los montos de los contratos de alquiler y las destinaciones aduaneras comprendidas. A su vez, indica que de la consulta al sistema DISCOVERER no surgían importaciones de mercaderías idénticas o similares del mismo origen en momentos aproximados por terceros que resultaran aplicables, por lo que descartó los métodos de valoración de mercaderías idénticas y similares (artículos 2 y 3 del Acuerdo). Descartó asimismo el método deductivo y el método basado en el costo de producción (artículos 5 y 6), y concluyó que, al tratarse de contratos de alquiler sin opción de compra, correspondía aplicar el artículo 7 del Acuerdo, estimando el valor en aduana con base en los cánones locativos declarados en las DAPE, con apoyo en el Estudio de Caso 2.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana. A fs. 104 obra la Nota N° 1134/15 (DV EMVI) del 28/09/2015, que ordena formalizar la denuncia contenciosa. A fs. 106 obra el Acta-Denuncia del 6/10/2015. El 18/12/2015 se dispuso la apertura del sumario (fs. 108) y se practicó nueva liquidación por la suma de $ 8.162.991.

Con posterioridad, a fs. 114/115 obra una presentación de fecha 20/03/2019 mediante la cual la firma AGGREKO informó que había sido emplazada por SICNEA para proceder a la nacionalización o reexportación de los equipos ingresados bajo importación temporaria y que, detectadas irregularidades en el estado de las destinaciones, solicitó al servicio aduanero que determinara las garantías necesarias para modificar el estado de denuncia de la mercadería, conforme el artículo 453, inciso *h)*, del CA. A fs. 126 obra nueva presentación del 14/06/2019, mediante la cual la empresa informó haber constituido las garantías solicitadas (fs. 128/130) a fin de revertir el bloqueo de las destinaciones y habilitar los trámites de regularización. A fs. 148 obra la Resolución 0005771 de Procedimientos Legales Aduaneros, por la que se ordenó el desbloqueo de las destinaciones de importación temporarias (DITs). A fs. 193 la firma solicitó la declaración de prescripción, que fue rechazada a fs. 194.

V.- Establecidos los antecedentes relevantes, corresponde examinar, en primer lugar, si la acción sancionatoria promovida se encuentra prescripta, cuya eventual extinción haría innecesario el análisis de los restantes agravios. De no verificarse la prescripción, corresponde pronunciarse sobre la procedencia del ajuste de valor practicado por el servicio aduanero, y si se encuentra configurada la infracción prevista en el artículo 954, inciso *a)*, del CA.

VI.- De acuerdo con el artículo 934 del CA, la acción para aplicar sanciones prescribe a los cinco años, plazo que, conforme el artículo 935, se computa desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que se cometió la infracción. Dado que las destinaciones de importación temporaria fueron oficializadas durante el año 2010, el cómputo quinquenal se inició

el 01/01/2011.

El servicio aduanero invoca como acto interruptivo la apertura del sumario contencioso dispuesta el 18/12/2015. Sin embargo, no existe constancia fehaciente de que ese acto haya sido notificado a la importadora. Tanto el artículo 805, inciso *a)*, como el artículo 937, inciso *a)*, ambos del CA, disponen que el auto que ordena la apertura del sumario produce, respectivamente, la suspensión de la prescripción de la acción de cobro de tributos y la interrupción de la acción para imponer sanciones. Ahora bien, la postura mayoritaria —con la que discrepo— entiende que tales efectos se generan de modo automático, sin necesidad de notificación alguna al presunto deudor o infractor. Dicho de otro modo, bastaría la existencia formal de la resolución que dispone la apertura del sumario para que se detenga o reinicie el curso de la prescripción. Este entendimiento, reiteradamente avalado tanto en sede administrativa como en sede judicial, descansa en la idea de que la sola decisión estatal de iniciar la investigación produce consecuencias sobre los plazos prescriptivos, aun cuando el sumariado no haya tenido noticia ni oportunidad de ejercer su defensa.

Con relación a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de cada una de estas disposiciones, ya tuve oportunidad de manifestarme con respecto a la importancia que presenta la notificación de aquellos actos administrativos que poseen un efecto interruptivo de la prescripción liberatoria (causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN "AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación"; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación" y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN "ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación"). Allí sostuve, con relación específicamente al auto de apertura del sumario, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso *b)* del C.A., la DGA tiene el deber de notificarlo; y que la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. *a)* y 805 inc. *a)* del CA, no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de un acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida en que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma —como es el caso de la notificación—, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración. No cabe duda, a mi entender, que estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia"; estamos haciendo referencia a su entidad jurídica, es decir, de su "validez". Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, este debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

En este sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: "[…] [s]i el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera "participar en la conformación, ejercicio y control del poder político" (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho […]" (*Corte Constitucional* - Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados; es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate, de alcance general y particular.

En ese sentido, del análisis de las actuaciones administrativas, se advierte que el auto de apertura del sumario fue dictado el 18/12/2015 (fs. 108), mientras que el auto que ordena la corrida de vista, de fecha 21/07/2021, fue notificado a la recurrente el 02/08/2021 (fs. 166). En las citadas condiciones, no existe posibilidad alguna para explicar los más de **10 años** que mediaron entre el vencimiento de las destinaciones temporarias objeto de las presentes actuaciones (entre abril y diciembre de 2010) y la notificación de la corrida de vista operada el 02/08/2021.

De igual modo, resulta injustificable la demora de **5 años, 7 meses y 15 días** entre el auto de apertura del sumario, dictado

el 18/12/2015 (fs. 108), y la notificación efectuada a la actora el 02/08/2021 (fs. 166), sin que en las actuaciones obren constancias que permitan justificar tal dilación ni la excesiva prolongación del trámite.

Asimismo, cabe señalar que la resolución dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 03/12/2021, objeto de la presente apelación, fue notificada recién el 28/02/2023 (fs. 311) es decir, **casi 1 año y 3 meses** desde su emisión, circunstancia que evidencia, una vez más, la indebida extensión temporal del procedimiento.

Por añadidura, el referido análisis debe considerar las recientes reformas incorporadas por la ley N° 27.742 de "Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos" (B.O. 08/07/2024) (en adelante, ley "Bases") a la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos (LPA); y, particularmente, las incorporaciones realizadas al crear el art. 1° bis, mediante el cual se establecen los principios fundamentales del procedimiento administrativo, entre los cuales se destacan la juridicidad, razonabilidad y, crucialmente, el derecho a un plazo razonable. Este derecho implica que los procedimientos administrativos deben tramitarse y concluir en un tiempo adecuado, garantizando así una tutela administrativa efectiva. Es así que, la obligación de la Administración de dictar resoluciones y notificarlas a los administrados se refuerza en este contexto, en el que se resalta o subraya que la inacción o la dilación en los plazos administrativos puede vulnerar derechos fundamentales.

Por lo tanto, el exceso en la demora de la notificación previamente señalada no sólo contraviene el principio de razonabilidad, sino que también podría interpretarse como una violación del derecho a la tutela administrativa efectiva. La ley "Bases" no sólo refuerza la necesidad de plazos razonables y la notificación oportuna, sino que también proporciona un marco jurídico que sostiene la exigencia de un procedimiento administrativo ágil y efectivo. En este sentido, entiendo que este Tribunal tiene el deber de asegurar que estos principios se respeten, garantizando así los derechos de los contribuyentes frente a la maquinaria administrativa.

En esas condiciones, encuentro que las particulares circunstancias de la causa llevan a declarar la invalidez del procedimiento sustanciado en estos actuados por no haberse observado pautas temporales razonables.

Sin perjuicio de lo expuesto, conforme aseverare *supra*, la postura sentada no es la adoptada por la mayoría de esta Sala, por lo que corresponde adentrarme en los fundamentos de fondo esgrimidos por la recurrente.

VII.- La actora postula la nulidad de la resolución sancionatoria por vicios en los elementos de causa y motivación del acto, arguyendo que el servicio aduanero no incorporó ni ponderó adecuadamente la documentación aportada por la empresa. Adelanto que el agravio no puede prosperar.

El procedimiento de ajuste determinativo del valor en aduana y de imposición de sanciones es un procedimiento reglado, en el que los eventuales defectos instrumentales o de motivación son, por principio, subsanables, a menos que generen un estado de indefensión absoluta que vulnere el derecho de defensa en los términos del artículo 18 de la Constitución Nacional. Esa exigencia, leída a la luz del artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos —cuya operatividad en el procedimiento sancionatorio administrativo ha sido reafirmada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el precedente Baena Ricardo y otros c. Panamá (2001)—, remite a situaciones en que el administrado hubiere sido privado real y efectivamente de la posibilidad de esgrimir sus defensas. Esa situación no se verifica en autos.

El propio expediente administrativo acredita que la empresa tuvo pleno acceso a las actuaciones, fue notificada de la vista, y presentó un extenso descargo en el que desarrolló los agravios que reitera ante este Tribunal. La pretensa insuficiencia en la valoración de los antecedentes no fue un obstáculo para el ejercicio del derecho de defensa; fue, cuando mucho, una discrepancia sustancial con las conclusiones del servicio aduanero. Esa discrepancia se dirime en el terreno del mérito del acto, no en el de su validez formal.

Asimismo, conforme surge de las constancias del expediente administrativo, corresponde desestimar el planteo de nulidad con relación a la supuesta omisión de la etapa del alegato, siendo que el actor fue debidamente notificado de la citación

para presentar alegatos (fs. 298) el 11/10/2021 (fs. 299).

Por todo lo expuesto, el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente debe ser desestimado.

VIII.- Previo a ingresar en el análisis del método utilizado por el servicio aduanero, conviene precisar el alcance jurídico de la autorización obtenida por AGGREKO para operar bajo el régimen de importación temporaria del artículo 31, inciso *a)*, del Decreto 1001/82. La recurrente parece construir su defensa sobre la premisa de que, habiendo presentado la totalidad de la documentación ante la Dirección de Aplicación de la Política Industrial y ante la Dirección de Técnica de Importación, y habiéndose acordado la habilitación del régimen, el servicio aduanero quedó inhibido para cuestionar el valor declarado con posterioridad.

Esa premisa es jurídicamente incorrecta. La autorización del régimen y la verificación del valor en aduana son dos actos de control independientes. El primero evalúa si la operación reúne los requisitos para acceder al beneficio de la suspensión tributaria, mientras que el segundo examina si el valor declarado se corresponde con las exigencias del Acuerdo de Valoración del GATT. Que ambas facultades puedan ejercerse por distintas dependencias y en distintos momentos procesales no suprime la potestad verificadora del servicio aduanero, que es inherente a la función de control que el Código le asigna con carácter irrenunciable. Admitir lo contrario equivaldría a sostener que la sola tramitación del expediente de habilitación, cualquiera sea el valor declarado, clausura definitivamente la posibilidad de control: un resultado que vaciaría de contenido el sistema de valoración establecido en el Acuerdo y que no tiene sustento en norma alguna del ordenamiento aduanero.

La doctrina de los actos propios invocada por la recurrente opera, en el ámbito del derecho administrativo, cuando la Administración genera, mediante una conducta inequívoca y espontánea, una situación de confianza legítima en el particular, que este ha podido razonablemente asumir como definitiva. No se configura, en cambio, por la mera concesión de una habilitación instada por el propio administrado sobre la base de la documentación que él mismo aportó. La actividad de verificación posterior no contradice la conducta anterior; sencillamente, ejerce una potestad distinta y cronológicamente subsiguiente. La autorización no tiene, ni pudo razonablemente tener, el efecto de convalidar el valor declarado con prescindencia de las normas del Acuerdo.

IX.- El Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 establece un sistema escalonado de valoración. El método primario es el del valor de transacción, definido en el artículo 1 como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación. El elemento nuclear de esta definición es la existencia de una venta. En el presente caso, los equipos de generación eléctrica ingresaron al país mediante contratos de locación suscritos con una empresa vinculada, por lo que no hubo transmisión del dominio, sino cesión temporaria del uso. El artículo 1 del Acuerdo resultaba, por tanto, técnicamente inaplicable por ausencia del presupuesto fáctico que lo habilita, circunstancia que el propio Estudio de Caso 2.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas reconoce expresamente al analizar este tipo de operaciones.

La inaplicabilidad del método primario obliga a recorrer la secuencia establecida en los artículos 2 a 6 del Acuerdo, en el orden y con las condiciones que esas disposiciones exigen. La Aduana realizó ese recorrido consultando el sistema DISCOVERER del que, según sostuvo, no surgieron importaciones de mercaderías idénticas ni similares del mismo origen en momentos aproximados realizadas por terceros, lo que descartó los métodos de los artículos 2 y 3. Los métodos deductivo y del valor reconstruido (artículos 5 y 6) son igualmente inaplicables cuando la mercadería no fue adquirida sino alquilada, pues no existe precio de reventa en el mercado interno ni datos de producción que permitan reconstruir un valor de referencia coherente.

Así las cosas, el servicio aduanero recurrió al método residual del artículo 7, que habilita a determinar el valor en aduana mediante criterios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, con base en datos disponibles en el país de importación. En ese marco, utilizó los cánones locativos declarados en las DAPE como elemento de cuantificación, estableciendo que dicho proceder se ajusta a la recomendación del Estudio de Caso 2.1 del Comité

Técnico, que para los contratos de arrendamiento sin opción de compra sugiere tomar como base los alquileres pagados o por pagar.

X.- Debe, asimismo, ponderarse que la demandada obtuvo los contratos como respuesta a la Nota 875/15 (DV EMVI) (fs. 1/2) del 13/08/2015, en la que se le requirió a la recurrente, como primer punto, que justificara, con el aporte de los contratos de locación respectivos, los montos de los alquileres declarados en las DAPE relacionadas a estos equipos.

Dicho requerimiento fue respondido el 02/09/2015 (fs. 6/94), en el que la recurrente aportó:

1. Contratos de locación de equipos para generación de energía eléctrica en General Villegas, provincia de Buenos Aires, del 01/09/2010 (fs. 17) y del 04/10/2010 (fs. 23), incorporados como Anexo I y vinculados a la DAPE 13001DAPE385481Z, por un total de USD 12.238.606. Las mercaderías alquiladas mediante dichos contratos fueron objeto de las DITs 10001IT04000398C (fs. 201), 10001IT04000407Z (fs. 208), 10001IT06000031L (fs. 222), 10001IT06000035P (fs. 236), 10001IT06000046R (fs. 257) y 10001IT06000047S (fs. 264). De las referidas DITs, surge un total de 29 grupos electrógenos de 1250 KVA, todos por un valor unitario de USD 229.248,75, y 5 transformadores de 6.3 KVA, todos por un valor unitario de USD 234.958.
2. Contrato de locación de equipos para generación de energía eléctrica en Corrientes, provincia homónima, del 03/09/2010 (fs. 32), incorporado como Anexo II y vinculado con la DAPE 13001DAPE6685617, por un total de USD 9.791.967. Las mercaderías objeto de dicho contrato fueron objeto de las DITs 10001IT06000030K (fs. 215), 10001IT06000032M (fs. 229), 10001IT06000044P (fs. 243) y 10001|T06000045Z (fs. 250). De las referidas DITs, surge un total de 24 grupos electrógenos de 1250 KVA, todos por un valor unitario de USD 229.248,75, y de 4 transformadores de 6.3 KVA, todos por un valor unitario de USD 234.958.
3. Contrato de locación de equipos para generación de energía eléctrica en la ciudad de Roque Saenz Peña, provincia de Chaco, del 08/03/2010 (fs. 43), incorporado como Anexo III y vinculado con la DAPE 13001DAPE810104B, por un total de USD 7.274.657. Las mercaderías objeto de dicho contrato fueron objeto de la DIT10008IT04000007T, de la que surge un total de 18 grupos electrógenos de 1250 KVA, todos por un valor unitario de USD 229.248,75, y de 3 transformadores de 6.3 KVA, todos por un valor unitario de USD 234.958.

En cuanto a la causa por la cual los equipos aquí en trato no fueron adquiridos sino alquilados sin opción de compra, la recurrente explica en su apelación que apuntaba originalmente a atender demandas puntuales de generación de energía eléctrica (conforme a los contratos suscriptos con Enarsa y con Cammesa), y que la imposibilidad de reemplazar de los servicios de generación prestados constituyó una circunstancia sobreviniente que la obligó a adquirir y nacionalizar las mercaderías.

Así, el servicio aduanero consideró que la mercadería fue subvalorada al momento de documentarse la importación temporal, y consideró que podría haber habido un potencial perjuicio fiscal.

XI.- Como fuere dicho, de la resolución apelada (fs. 303) surge que, para considerar que las DITs en trato configuran una declaración inexacta, en los términos del tipo infraccional previsto en el art. 954 inc. *a)* del CA, la DGA se ciñó a los cánones locativos declarados en las DAPE, considerando este valor como razonable en los términos del artículo 7 del Acuerdo de Valor, y compatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo. Este fue el criterio mantenido por la DGA desde el resumen de ajuste propuesto a fs. 98. Del cálculo de valor de alquiler de cada equipo por los contratos de generación de energía eléctrica para General Villegas, Corrientes y Roque Saenz Peña (fs. 95), surge un valor unitario, respectivamente, de USD 360.103, USD 349.849 y USD 340.856 para los grupos electrógenos y de USD 359.124, USD 348.898 y USD 379.752 para los transformadores.

Como tercer punto de requerimiento obrante en la Nota 875/15 (DV EMVI), se le solicitó a la recurrente que aportara, para cada tipo de equipo, el costo de producción desagregando el costo de la materia prima, la mano de obra directa, los gastos directos e indirectos de fabricación y el margen bruto de contribución. En la referida respuesta del 02/09/2015 (fs. 6/94), respecto de este punto, la actora informó que su vinculada AGGREKO INTERNATIONAL PROJECTS LTD no

fabrica los equipos alquilados, sino que son comprados. En consecuencia, la actora acompañó, como Anexo V (fs. 78/94) certificación contable emitida por PricewaterhouseCoopers (PwC), en la que se consignan los valores de adquisición por parte del proveedor del exterior equipos ingresados bajo el régimen de importación temporaria con identificación de marca, modelo y correlación con las destinaciones documentadas.

De la certificación contable acompañada surge la siguiente información:

DIT	Mercadería	Costo de adquisición de cada unidad	Fecha de adquisición
10001IT06000032M	Grupos electrógenos de 1250 KVA	Entre USD 205.143 y 216.817	Entre el 03/10/2010 y el 31/10/2010
10001IT06000030K	Grupos electrógenos de 1250 KVA	USD 205.143	03/10/2010
10001|T06000045Z	Transformadores de 6.3 KVA	Entre USD 195.382 y 197.216	Entre el 03/10/2010 y el 31/10/2010
10001IT06000044P	Transformadores de 6.3 KVA	USD 195.382	03/10/2010
10008IT04000007T,	Grupos electrógenos de 1250 KVA y transformadores de 6.3 KVA	Grupos electrógenos: entre USD 229.092 y USD 229.248. Transformadores: USD 234.957	Entre el 28/02/2010 y el 31/10/2010
10001IT06000031L	Grupos electrógenos de 1250 KVA	USD 216.817	31/10/2010
10001IT04000398C	Grupos electrógenos de 1250 KVA	USD 205.363	31/10/2010
	Grupos electrógenos de 1250 KVA	Entre USD 205.363 y USD 205.378	Entre el 31/10/2010 y 02/01/2011

10001IT06000035P			
10001IT04000407Z	Grupos electrógenos de 1250 KVA	USD 205.363	31/10/2010
10001IT06000046R	Transformadores de 6.3 KVA	Entre USD 195.382 y USD 197.216	31/10/2010
10001IT06000047S	Transformador de 6.3 KVA	USD 197.216	31/10/2010

De la certificación reseñada, surge un valor máximo de USD 229.248 para los grupos electrógenos de 1250 KVA y de USD 234.957 para los transformadores de 6.3 KVA. Si bien dicha certificación no reúne los extremos necesarios para la aplicación del método del valor reconstruido previsto en el artículo 6° del Acuerdo, podría constituir, no obstante, un elemento objetivo relevante a los fines de la determinación del valor en aduana en el marco del método residual del artículo 7, en cuanto aporta una referencia económica concreta sobre los bienes objeto de la operación. A ello podría agregarse que la demandada contaba con el informe desde el inicio de las actuaciones, más precisamente desde el 02/09/2015, fecha en la que tuvo lugar la primera presentación de la recurrente en las presentes actuaciones. Sin perjuicio de lo dicho, se advierte que se aprecia una diferencia entre lo declarado y los cánones locativos convenidos, lo que se analizará seguida.

XII.- No menos importante resulta el segundo punto de requerimiento obrante en la Nota 875/15 (DV EMVI), mediante el cual se le solicitó a la recurrente que aportara importaciones a consumo de mercaderías idénticas o similares a las que fueron objeto de las destinaciones temporarias impugnadas o que, en su caso, aportase la mayor información posible. En respuesta a este punto, la recurrente acompañó, como Anexo IV (fs. 59/77):

1) Copia de la importación a consumo n° 10001IC04099438V (fs. 60), consistente en la nacionalización por parte de la recurrente de un grupo electrógeno de 1250 KVA marca AA (AGGREKO) modelo AB (1250KVA 380V50HZ), oficializada el 11/06/2010, con un valor en Aduana de USD 227.721,13.

2) Copia de la importación a consumo 15092IC04027601T (fs. 64), consistente en la nacionalización por parte de la recurrente de un transformador de 6.3 KVA marca AA (AGGREKO) modelo AB (C20/6.3/D/20 KV), oficializada el 29/06/2015, con un valor en Aduana de USD 210.255,77.

3) Copia de la importación a consumo 15092IC04027601T (fs. 71), consistente en la nacionalización por parte de la recurrente de un transformador de 6.3 KVA marca AA (AGGREKO) modelo AB (C20/6.3/D/20 KV), oficializada el 07/07/2015, con un valor en Aduana de USD 209.042,51.

Por tanto, la recurrente acompañó documentación que, a su criterio, acredita el valor de transacción de mercancías idénticas o similares vendidas para la exportación al mismo país de importación, y cuyos valores declarados resultan próximos a los consignados en las destinaciones de importación temporaria cuestionadas.

Tales elementos, por su naturaleza, constituían datos relevantes a los fines de la eventual aplicación de los métodos previstos en los artículos 2 y 3 del Acuerdo, o al menos como referencias objetivas en el marco del método residual del artículo 7.

Sin embargo, de las actuaciones no surge que el servicio aduanero haya efectuado análisis alguno respecto de dichas operaciones ni que haya explicitado las razones por las cuales las descartaba como términos de comparación.

XIII.- Ahora bien, corresponde precisar que, de la documental reseñada, surgen los siguientes precios:

Operación-documento	Precio unitario de grupo electrógeno de 1250 KVA	Precio unitario de transformador de 6.3 KVA
Contratos	USD 360.103 (General Villegas), USD 349.849 (Corrientes) y USD 340.856 (Roque Saenz Peña)	USD 359.124 (General Villegas), USD 348.898 (Corrientes) y USD 379.752 (Roque Saenz Peña)
DITs	USD 229.248,75	USD 234.958
Costo de adquisición (certificación contable)	USD 229.248 (valor máximo)	USD 234.957 (valor máximo)
Importación a consumo de mercadería idéntica o similar	USD 227.721,13	USD 210.255,77

De esta comparativa, surge una notable diferencia entre los precios unitarios de los contratos y los de las DITs, de la certificación contable y de las importaciones a consumo aportadas. En particular, entre las DITs impugnadas y cada uno de los contratos surge una diferencia del 44,4%, 41,6% y del 39,1% respecto de grupos electrógenos de 1250 KVA y del 41,8%, 39% y del 47,1% respecto de transformadores de 6.3 KVA. Así, la diferencia promedio entre lo declarado en las DITs y lo efectivamente convenido en los contratos de locación es del 42,1%.

Debo precisar que resulta inexplicable que el monto de las locaciones por tres años —prorrogables por otros tres— sea, en promedio, un 42,1% superior a los valores de los propios bienes locados.

La desproporción no es un dato periférico: es el corazón económico del caso. Los grupos electrógenos de 1250 KVA y los transformadores de 6.3 KVA son bienes de capital electromecánico de alta durabilidad, cuya vida útil técnica normal oscila entre veinte y treinta años. En esas condiciones, la amortización lineal de cada equipo durante tres años no representa más del 10% al 15% de su valor de adquisición. Sin embargo, los contratos aportados por la propia recurrente revelan que el locatario abonó, solo por tres años de uso, una suma equivalente a entre 1,49 y 1,57 veces el valor de adquisición consignado en las destinaciones temporarias. En el tráfico comercial ordinario, ningún operador racional paga por el uso temporario de un equipo una suma mayor a la que le costaría adquirirlo definitivamente, salvo que medien circunstancias extraordinarias que la recurrente no invocó ni acreditó. El curso normal y ordinario de las cosas no admite esa ecuación: o el canon locativo es el que refleja el verdadero valor económico de los equipos al momento de su ingreso al país, o el valor declarado en las DITs fue artificialmente deprimido. En cualquiera de los dos supuestos, la declaración aduanera no se corresponde con la realidad.

XIV.- Así las cosas, y sin perjuicio de la omisión de la DGA de ponderar el resto de la documental aportada, parece razonable considerar configurada la declaración inexacta prevista en el art. 954 inciso *a)* del CA, respecto de las DITs en trato, mediante las cuales se declararon grupos electrógenos de 1250 KVA por un valor unitario de USD 229.248,75 y transformadores de 6.3 KVA por un valor unitario de USD 234.958, entendiendo que debió haberse consignado el canon locativo abonado de USD 360.103, USD 349.849 y USD 340.856, como precio unitario de grupo electrógeno de 1250 KVA para cada uno de los tres contratos; y de USD 359.124, USD 348.898 y USD 379.752, como precio unitario de transformador de 6.3 KVA para cada uno de los tres contratos.

XV.- No escapa a mi conocimiento que la propia nota al artículo 7 del Acuerdo establece que "1. En la mayor medida posible, los valores en aduana que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 deberán basarse en los valores en aduana determinados anteriormente". Al respecto, el servicio aduanero debió haber considerado las importaciones a consumo n° 10001IC04099438V de un grupo electrógeno de 1250 KVA, y 15092IC04027601T y 15092IC04027601T de transformadores de 6.3 KVA, realizadas por la propia recurrente, además del resto de la documental ofrecida por esta y por el despachante absuelto quien, en su descargo (fs. 273/281) destacó haber documentado el 17/11/2010 la importación a consumo 10 001 IC04 214097 L, mediante la cual se efectuó el ingreso a plaza de 20 grupos electrógenos de la recurrente, bajo la posición arancelaria 8502.13.19.000T, con un valor FOB de USD 4.884.377, es decir, un valor unitario de USD 244.218.

Ahora bien, en este caso cobra especial relevancia el apartado 2 de la misma nota que establece que "Los métodos de valoración que deben utilizarse para el artículo 7 son los previstos en los artículos 1 a 6 inclusive, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos es conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 7", del cual surge como pauta razonable el alquiler abonado, en especial cuando se advierte que en concepto de canon locativo se abonó una suma en promedio del 42,1% superior al valor declarado en aduana mediante las DITs observadas.

En ese sentido, el Estudio de Caso 2.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, en el cual se basa la DGA para utilizar los cánones locativos como "criterio razonable" en los términos del Acuerdo, establece, en su apartado 11, que "Cuando los contratos de alquiler no prevean ninguna opción de compra, la valoración según el artículo 7 podría realizarse también basándose en los alquileres pagados o por pagar por las mercancías importadas".

La recurrente se agravia por cuanto la DGA habría obviado lo dispuesto en el apartado 7 del propio Estudio 2.1 que establece que "Si, con arreglo al artículo 7, no se puede determinar el valor en aduana aplicando con flexibilidad los artículos 1 a 6, es posible aplicar criterios razonables, siempre que el artículo 7.2 no los prohíba y que sean compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del artículo VII del GATT de 1994". Sin embargo, no esgrime la actora argumento alguno por el cual los cánones locativos no constituyen un criterio razonable compatible con los principios del Acuerdo. En especial, si se tiene en cuenta que el Estudio 2.1 lo considera como uno de los criterios a adoptar. Y más aun en este caso, en el cual surge una diferencia promedio del 42,1% entre el precio unitario pactado por el alquiler y el valor declarado en las DITs.

Cabe agregar, a mayor abundamiento, que las importaciones a consumo aportadas por la recurrente como antecedentes de valoración no constituyen una referencia creíble en los términos del apartado 1 de la nota al artículo 7 del Acuerdo, y ello por una razón que surge de la propia documentación que el administrado puso ante este Tribunal. Si los equipos tenían un valor de mercado de aproximadamente USD 227.721 —tal como esas importaciones a consumo indicarían—, ningún operador económico medianamente diligente habría aceptado pagar, en concepto de canon locativo por tres años de uso, una suma de entre USD 340.856 y USD 360.103 por cada equipo: esto es, entre un 49% y un 57% más de lo que le hubiera costado adquirirlos en forma definitiva. La situación es análoga a la del inquilino que, pudiendo comprar un inmueble, prefiere alquilarlo y pagar en tres años una suma superior a su valor de mercado. Esa conducta no existe en ningún mercado organizado ni en ninguna racionalidad empresarial reconocible. Luego, los dos conjuntos documentales que la recurrente presentó ante el servicio aduanero son internamente incoherentes: no pueden ser simultáneamente válidos los valores declarados en las importaciones a consumo y los cánones convenidos en los contratos de locación. Uno de ellos no refleja el valor económico real de los equipos. Y toda la evidencia disponible señala que ese documento

es el primero, no el segundo. La omisión del servicio aduanero de analizar las importaciones a consumo resultó así procedimentalmente deficiente pero sustancialmente irrelevante: tomar esos valores como referencia no habría salvado a la recurrente del ilícito, sino que habría puesto de manifiesto, aún con mayor nitidez, la incongruencia entre lo declarado y la realidad económica de la operación.

XVI.- Corresponde precisar, en lo relativo a que la recurrente no arrimó razones de peso que justifiquen el apartamiento de los cánones locativos por no constituir un criterio razonable en los términos del Acuerdo y del Estudio 2.1 —ni menos aún justificó la diferencia promedio del 42,1% entre los alquileres pagados y los valores declarados en las DITs—, que no es posible afirmar que la carga de la prueba de la inexactitud recae exclusivamente sobre el servicio aduanero, como si el proceso contencioso-aduanero se resolviera en los moldes rígidos de un viejo procedimiento inquisitivo. En efecto, tengo dicho que "Tal aserto, desde mi perspectiva, desatiende los avances incorporados tanto en el derecho procesal moderno como en el propio cuerpo normativo que rige la valoración aduanera a escala internacional. En efecto, el Acuerdo de Valoración de la OMC —heredero directo del Acuerdo del GATT— no consagra un modelo probatorio estático ni adversarial en sentido estricto. Por el contrario, propone una arquitectura dinámica, orientada por el principio de distribución funcional de las cargas, conforme a la disponibilidad, cercanía y control de la prueba por parte de cada uno de los intervinientes. No se trata, pues, de trasladar una mochila procesal de un hombro a otro, sino de entender que el peso de la prueba no se carga igual cuando quien camina lleva en sus bolsillos los documentos que el tribunal necesita para ver claro" (ver mi voto en TFN, "Creaciones Americanas S.R.L. c/ DGA s/ Recurso de Apelación", expediente 38.543-A, sentencia del 11/11/2025).

Allí precisé que, ante un cuestionamiento inicial, el importador —único que conoce las entrañas de la operación, que la diseñó, la ejecutó y que, por tanto, posee los contratos, las facturas, los términos comerciales y las circunstancias de la negociación— debe aportar las explicaciones pertinentes, acompañadas de los documentos que respalden la legitimidad de su declaración. La autoridad, a su turno, no puede permanecer impasible. Si las dudas persisten tras el descargo del contribuyente, está obligada a explicitar por qué considera insatisfactorias las respuestas recibidas. Esta segunda exteriorización de incertidumbre debe realizarse nuevamente con argumentos concretos, sin caer en la cómoda vaguedad de las fórmulas preimpresas o los dictámenes genéricos.

Solo entonces la carga retorna, de forma razonada y legítima, al importador, quien deberá despejar esas últimas sombras mediante pruebas idóneas, relevantes y convincentes. Esta arquitectura procedimental no obedece a caprichos doctrinarios, sino a exigencias de justicia material. La carga probatoria —se sabe— no es una penitencia, sino un instrumento de distribución del riesgo epistémico. La pregunta no es quién debe cargar la prueba, sino quién puede hacerlo mejor.

XVII.- En este marco, la DGA cumplió en requerir la información solicitada en la Nota 875/15 (DV EMVI), y la actora cumplió tal requerimiento brindando la documentación analizada *supra*. Parte de esta documental, más precisamente los contratos aportados como Anexos I, II y III, fueron utilizados por la demandada para considerar a las DITs como declaración inexacta. En ese punto, por las razones esgrimidas en el considerando precedente, correspondía a la actora explicitar por qué los cánones locativos no constituyen un criterio razonable en los términos del artículo 7 del Acuerdo.

Lo dicho sella la suerte de la actora. No obsta a esta conclusión la afirmación de que el accionar del servicio aduanero no puede ser automático ni indiscriminado cuando se trata de cuestionar el valor declarado —conforme lo autoriza el propio Acuerdo GATT— y de realizar las verificaciones correspondientes a través de métodos comparativos, sino que debe ponderar toda la prueba ofrecida por la recurrente, siguiendo los lineamientos del Acuerdo. En efecto, en las presentes actuaciones, el servicio aduanero adecuó la valoración de las DITs a los montos reflejados en las DAPEs —es decir, los cánones locativos convenidos por la actora—, lo que, atento a la prueba ofrecida en sede administrativa por la actora, luce como un criterio razonable que se condice con el criterio de flexibilidad que presenta el artículo 7 Acuerdo de Valor, con su Nota, y con el Estudio 2.1. Del otro lado, la postura de la actora peca de un simplismo que condena su suerte adversa, al ni siquiera justificar una diferencia del 42,1% entre lo declarado en las DITs y lo convenido en los contratos.

XVIII.- Corresponde, en ese sentido, referirme a la posición de la actora. El criterio sostenido por la recurrente se encuentra condensado en su escrito de apelación cuando afirma que “La postura de la SDG TLA resulta incongruente con la naturaleza propia de un contrato de locación, en la que se remunera el uso de un bien ajeno y en la que dicha remuneración claramente debe superar el costo de la amortización del bien locado, salvo que se pretenda que las locaciones se realicen ‘al costo’ y sin interés alguno para el locador”.

En efecto, resulta una verdad de Perogrullo que la remuneración por el uso de un bien ajeno —es decir, los montos convenidos como cánones locativos— debe superar el costo de amortización de los grupos electrógenos de 1250 KVA y de los transformadores de 6.3 KVA. Ahora bien, ello no implica que el monto del alquiler por tres años pueda lógicamente superar largamente el valor del propio bien, más precisamente en un promedio del 42,1%. Precisamente, en el orden común y ordinario el valor de locación nunca puede igualar al valor de adquisición del bien. Para bienes de capital electromecánico de larga duración —como los aquí involucrados, cuya vida útil técnica supera las dos décadas—, la lógica comercial indica que el canon total de un contrato de arrendamiento de tres años debería representar una fracción razonable del valor del bien, no superarlo con amplitud. Una tasa de retorno para el locador que comprenda depreciación, mantenimiento, seguro y ganancia razonable difícilmente excede el 20-25% anual del valor del equipo, lo que arrojaría un canon total acumulado de tres años de entre el 60% y el 75% del valor de adquisición. Que los contratos consignen cánones equivalentes a más del 150% del valor declarado en aduana constituye, por sí solo, una anomalía económica que reclama explicación concreta. La recurrente no la ofreció. Sin perjuicio de la dificultad de encontrar en el tráfico comercial bienes cuya locación por tan corto tiempo supere ampliamente el valor de adquisición del propio bien, lo cierto es que la actora no realizó esfuerzo alguno en justificar tal desproporción, más allá de la abstracta y vaga afirmación citada.

El análisis que antecede conduce a un dilema de consecuencias jurídicas inevitables. Si el valor declarado en las DITs (USD 229.248,75 por cada grupo electrógeno) era el precio real de los equipos en el mercado, entonces la recurrente —o su vinculada en calidad de locataria— aceptó voluntariamente pagar, en concepto de canon locativo por tres años de uso, una suma equivalente a entre 1,49 y 1,57 veces el valor de adquisición de esos mismos bienes. Ningún empresario medianamente diligente celebra ese contrato: nadie paga por el uso temporario de un bien más de lo que le costaría adquirirlo en forma definitiva, salvo que carezca por completo de racionalidad económica. Si, en cambio, el valor declarado en las DITs no era el precio real de mercado —sino un valor artificialmente deprimido, incongruente con el canon que la propia empresa vinculada cobró como locadora—, entonces la declaración era inexacta. No existe una tercera posibilidad. El dilema es exhaustivo: o la recurrente obró en contra de sus propios intereses económicos más elementales, o declaró un valor en aduana inferior al real. La primera alternativa es inverosímil. La segunda configura, con precisión, el ilícito del artículo 954, inciso *a)*, del CA.

En tales condiciones, se encuentra debidamente acreditada en autos la configuración de la infracción prevista en el artículo 954 inciso *a)* del CA.

XIX.- Por añadidura, resulta dable mencionar que la recurrente debió haber justificado la amortización del valor del bien en sólo tres años, con más una diferencia promedio del 42,1%. A modo de ejemplo, en la imposición sobre la renta, más precisamente en el artículo 86 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante “LIG) n° 20.628, se permite la deducción de las amortizaciones al establecer que “De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir: (…) *f)* Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes…”.

Específicamente, la amortización de bienes muebles se encuentra regulada en el artículo 88 de la LIG. Allí se establece que, en concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de dichos bienes empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá la deducción de la suma que resulte dividir el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de éstos. Obsérvese que el legislador se apartó de la “exactitud” que deben guardar las declaraciones juradas y sus datos, y en lugar de ello empleó el término “probable”.

En ese sentido, una de las cuestiones debatidas en materia impositiva pasa por la determinación del plazo de vida útil, y si a ese efecto debe considerarse o no la pérdida de valor por el avance tecnológico, esto es, la obsolescencia. Esto llevó a numerosos pronunciamientos al respecto. En lo que aquí interesa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "…ni la ley ni la reglamentación fijan la vida útil computable para cada tipo de bien, ni establecen pautas para su cálculo. Con relación a ello, debe observarse asimismo que la ley se refiere a la vida útil 'probable' de los bienes. En tales condiciones -es decir, ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigir la ley más que una estimación 'probable'- debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente. Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada y es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la ley 11.683), corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado, que para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin" (CSJN, "DGI en autos Telec. Int. Telintar S.A. (TF 20.343 1)", Fallos: 335:680, 22/05/2012). Así, la Corte resolvió que no existían razones para excluir a la obsolescencia de los factores a tener en cuenta para estimar la vida económicamente útil de los bienes, entendida como la depreciación que estos pueden tener a causa de innovaciones tecnológicas.

Si bien en las presentes actuaciones se trata de una cuestión aduanera y no impositiva, por lo que no resulta de aplicación la LIG, se puede ejemplificar con lo reseñado una pauta de cómo debió haber obrado la recurrente: aportando una justificación de la amortización de la mercancía en trato mediante una estimación razonable y ponderada de su vida útil, con particular consideración del factor obsolescencia. Nótese, a este respecto, que incluso bajo la hipótesis más favorable a la recurrente —esto es, asumiendo una vida útil de solo diez años para los equipos, por efecto de obsolescencia tecnológica—, la amortización acumulada durante tres años no superaría el 30% del valor de adquisición. Ello significa que, al cabo del período contractual, el valor residual técnico de cada equipo sería, como mínimo, el 70% de su costo original. En esas condiciones, sostener que el locador tiene derecho a percibir, en solo tres años, una suma equivalente a más del 150% del valor declarado en aduana —invocando que el canon debe superar la amortización— importa una petición de principio que invierte la lógica económica del contrato de locación. Si el bien vale USD 229.248 y conserva al menos el 70% de ese valor tras tres años de uso, el locador no puede pretender haber "amortizado" su inversión completa en ese lapso, lo que descarta toda justificación económica para que el canon total de tres años ascienda a USD 360.103. La posición de la actora confunde el derecho a cobrar un precio superior al costo de amortización —afirmación tan cierta como irrelevante— con el derecho a cobrar un precio superior al valor mismo del bien, lo cual es manifiestamente incompatible con el curso normal y ordinario de las transacciones comerciales. Ese es el absurdo que la actora no supo, o no quiso, explicar.

Sin embargo, como fuere expuesto, la actora se limitó a afirmar que el canon locativo debe cuanto menos superar la amortización del bien por los tres años de duración del contrato, obviedad que lejos está de ser siquiera un intento de justificación de una amortización completa del bien en solo tres años, con más una diferencia en exceso promedio del 42,1%. Esa carencia argumentativa sella la suerte de la recurrente.

Por tanto, luce razonable el actuar del servicio aduanero al considerar que la mercadería fue subvalorada al momento de documentar las DITs, lo que, en términos del artículo 954 del CA, hubiere podido producir un perjuicio fiscal.

Por ello, **VOTO POR**:

1. Confirmar la Resolución N° 2021-8318-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA.

2. Imponer las costas a la recurrente vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto del Dr. Licht a partir del Considerando VII y a la parte resolutiva que en virtud del mismo (y hasta el Considerando XIX) resulta plenamente fundada.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que, en honor a la brevedad, me remito a lo expuesto en los considerandos I a III de la presente.

II.- Dicho lo que antecede, comparto los fundamentos vertidos por el Vocal instructor en el considerando VII al analizar y rechazar el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente en su recurso de apelación.

III.- Que, cabe efectuar una disquisición relativa al cómputo del plazo de prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer sanciones (conf. arts. 934 y ss. del C.A.)

Al respecto, como lo he expuesto en reiteradas oportunidades, considero que la interrupción de dicho plazo se produce con el **dictado del auto de apertura** (en fecha 18/12/2015) en los términos de lo preceptuado en el art. 937 inc. a) del C.A. y no con su notificación.

Así lo ha entendido la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al considerar que *"…el legislador previó específicamente como causales de suspensión y/o de interrupción del plazo de prescripción de las acciones del Fisco Nacional el simple dictado del acto de apertura del sumario y de la resolución que le pone fin (…)Por tanto, conforme lo normado por el Código Aduanero, tanto el auto de apertura del sumario como la resolución condenatoria del Fisco Nacional, tienen la virtualidad de interrumpir y/o suspender el curso de la prescripción, según el caso, independientemente, en principio, de que lleguen a conocimiento del afectado. Al punto, cuadra reflexionar que la referencia al "dictado" del acto no puede considerarse superflua, pues si la intención del legislador hubiera sido que dichas causales operasen a partir de la notificación del acto, hubiese hecho una referencia precisa en tal sentido, como la que efectuara en el artículo 806, literal a), del Código Aduanero."* (conf. Sala II, "Carraro Argentina SA (TF 30838-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", 09/04/2024, Sala IV del Fuero, en autos 39.480/2015 "Lito Diesel SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo", resol. del 10/11/2015 y 87.451/2017 "Chubb Argentina de Seguros SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo", resol. del 6/11/2018; entre otros).

IV.- Que, respecto de la excepción de prescripción planteada por la actora. Cabe señalar que el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción-relativo a la acción que ejerce el Fisco para imponer sanciones. (arts. 934 y 935 del C.A.)

Que cabe recordar que el art. 934 del C.A expresa al respecto que "La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años", comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el art. 937 del C.A establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934, y específicamente en su inc. a) determina como tal al *"...dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario ...".*

Que, las operaciones de autos son todas del año 2010, que de acuerdo al cómputo del art. 934 C.A el plazo de prescripción de 5 años para imponer penas comenzó a correr el día 01/01/2011, venciendo dicho plazo el **31/12/15**.

Posteriormente, el plazo fue interrumpido por el dictado del auto de apertura de sumario **de fecha 18/12/2015- (**13 días antes de que operara el vencimiento de la prescripción)**.** Es decir que el nuevo plazo quinquenal comenzó a correr a partir del día **19/12/2015**, finalizando el **19/12/2020.** Sin perjuicio de la suspensión establecida mediante Ley N° 27.562, mediante el art. 17 de la referida Ley 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."*, es decir

del **26/08/2020 al 26/08/2021.**

Que en atención a ello, el nuevo plazo debe computarse desde el 19/12/2015 al 26/08/2020 y luego, se debería reiniciar el cómputo a partir del 26/08/2021. En efecto, del 19/12/2015 al 26/08/2020 transcurrieron 4 años, 8 meses y 9 días, (quedando 3 meses y 24 días del plazo quinquenal por cumplirse después de la suspensión, los que debían computarse una vez que cesara la suspensión de la ley citada). Por ello, del 26/08/2021 a la fecha del dictado de la resolución aduanera apelada 03/12/2021, transcurrieron 3 meses y 8 días, por lo cual, no había operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer sanciones y, como consecuencia, corresponde rechazar la excepción de prescripción planteada por la actora.

V.- En lo que respecta al fondo del asunto, la infracción endilgada fue formulada como consecuencia de la Que la Dirección General de Aduanas aplicó a la recurrente una multa bajo el art. 954, inc. a) del Código Aduanero, al considerar que la empresa subvaloró bienes de capital (grupos electrógenos y transformadores) en las Destinaciones de Importación Temporaria del año 2010.

Que, la Aduana funda su ajuste en que los montos globales transferidos al exterior por contratos de locación declarados en las DAPE, los que superaban el valor de los equipos al momento de la nacionalización de la temporal.

En virtud de ellos, utilizo el Artículo 7 del Acuerdo de Valoración de la OMC, utilizando el valor de alquiler de cada equipo y determino un nuevo valor en aduana para las mercaderías.

VI.- Que el tipo infraccional del art. 954 del C.A. requiere en primer lugar una diferencia entre alguno de los aspectos o rubros de declaración exigible y la comprobación que efectúe el servicio aduanero respecto de tales aspectos. Luego, se determina si esa diferencia ha producido o –en caso de haber pasado inadvertida- hubiera podido producir -en el caso de autos- un perjuicio fiscal (inciso a).

En el caso de autos, opino que se está ante una situación que sólo pudo 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.

Que, corresponde analizar, entonces si el ajuste de valor motivo de autos ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425.

Que, el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el *"valor de transacción"*, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Sin embargo, si el valor en aduana no puede ser establecido por el art. 1, son aplicables los arts. 2 a 7. La Introducción General resalta que la normativa prevé consultas entre la administración aduanera y el importador para intercambiar información, con arreglo a la valoración de los arts. 2 y 3, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de establecer una base apropiada de valoración en aduana, considerando el valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas.

Subsidiariamente, los arts. 5 y 6 se refieren a otras formas de determinación: sobre la base del precio a que son vendidas las mercancías en el mismo estado en que se las importa, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación, con ciertas deducciones -método sustractivo-, y sobre la base del valor reconstruido -método aditivo-. Estos dos métodos -por las dificultades que presentan- quedan a elección del importador cuando el servicio aduanero así lo acepta; si el importador no pide que se invierta el orden de los arts. 5 y 6, se sigue el orden de éstos.

Que, el art. 7 dispone cómo hay que determinar el valor en aduana cuando no se lo puede establecer por los métodos anteriores; prohíbe que sea arbitrario o ficticio; etc. A los efectos de aplicar los referidos criterios razonables, el valor en aduana no se basará en el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en ese país, ni en un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, ni en el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador, ni en valores en aduana mínimos, valores arbitrarios o ficticios, etc.; si lo solicita el importador, será informado por escrito del valor en aduana determinado y del método utilizado (art. 7, parte I, Acuerdo relativo a la aplicación del citado art. VII).

Que el art. 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado por ley 24.425 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 presentados a efectos de valoración en aduana*".

Que, además, el párr. 6 del Anexo III de ese Acuerdo preceptúa: *"El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana. El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones"*.

Que en el caso, el servicio aduanero utilizó el método del art. 7 del Acuerdo, el cual opinó que resulta inaplicable, toda vez que consideró que los valores fueron fijados sobre bases ficticias y al realizar el ajuste de valor sobre el cálculo del valor de alquiler de cada equipo por contrato de generación de energía eléctrica para General Villegas, Corrientes y Roque Saenz Peña- Chaco, sin tener en cuenta los antecedentes aportados por la actora a los fines de demostrar que los precios declarados son aproximados a otros antecedentes en mercaderías similares. Antecedentes que podría haber utilizado la Aduana como mercaderías idénticas/similares a los fines del estudio de valor en los términos de los arts. 2º a 3º del Acuerdo.

Asimismo, obra la certificación contable de PricewaterhouseCoopers (PwC) (fs. 78/94) aportada por la firma, documento que acreditaba de forma fehaciente el costo real de adquisición de los equipos por parte de la vinculada extranjera en el mercado internacional.

En relación a los valores declarados por la importadora para en los despachos en cuestión, cabe señalar, que no obran en los actuados los despachos orinales y/o copias de las temporales, ni de las importaciones a consumo, solo obran impresiones de consulta de las operaciones, las cuales no resultan suficientes a los fines de analizar el ajuste e autos.

Por lo cual, el rechazo del valor de transacción contemplado en el criterio principal se ha fundado exclusivamente en que el mismo resultaba inferior a los precios documentados en los contratos de alquiler.

Cabe señalar, que el Comité Técnico, a través de la Opinión Consultiva 2.1, sostuvo 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"*.

De ello, se deduce que las normas del Acuerdo determinan, en consecuencia, que si la diferencia de precio se debe a que se ha 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 han incluido en el precio pagado o por pagar alguno de los elementos que

enumera el art. 8, la Aduana deberá efectuar un ajuste para tener en cuenta la diferencia de precio. 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. Para poder rechazarse el precio por el art. 7 º *"...hay que aplicar, en primer lugar y con una flexibilidad razonable, los métodos establecidos en los artículos 1 a 6 inclusive."* situación que no se verifica en autos.

Es preciso llamar la atención, a este respecto, sobre los instrumentos del Comité Técnico relativos a la aplicación del artículo 7 (Opiniones consultivas 12.1, 12.2 y 12.3) y sobre los documentos referentes a la aplicación del artículo 7. El comité señala que, el artículo 7 exige que se recurra a criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo, lo que indica que cuando sea razonablemente posible deberá respetarse el orden de prioridad. Así pues, cuando sea posible utilizar varios métodos aceptables para determinar el valor en aduana según el artículo 7, debería respetarse el orden de prioridad prescrito.

Por lo expuesto, cabe concluir que los valores atribuidos por el servicio aduanero para las destinaciones aquí involucradas resultan arbitrarios y fuera de lo estipulado por el marco legal en materia de valoración en importación (Acuerdo de Valor del GATT). Conforme a todo lo expuesto, se rechazan los ajustes de valor efectuados por la Aduana.

Por ende, no se verifica en autos elementos suficientes que permitan concluir la configuración de la conducta tipificada por el art. 954 inc. a) del Código Aduanero, con costas a la DGA.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- **NO HACER LUGAR** a la excepción de prescripción opuesta por la actora.

2.- Revocar la Resolución RESOL- 2021-8318-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA Nº 13681-153-2015 en cuanto condenan a la firma AGGREKO ARGENTINA S.R.L al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inciso c) del C.A., con costas a la D.G.A (art. 1163 del Código Aduanero).

3.- Costas a la DGA.

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

1. Confirmar la Resolución N° 2021-8318-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA.

2. Imponer las costas a la recurrente vencida.

Regístrese, notifíquese y,oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.06.08 13:31:05 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: 2026.06.08 15:14:34 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: 2026.06.10 12:46:42 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: 2026.06.10 12:48:02 -03:00