República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-76443047-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 7 de Agosto de 2026

Referencia: (SENTENCIA); expediente N° 26.449-A; VALDEZ ALBA MIGUEL ANGEL y otro

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"VALDEZ ALBA MIGUEL ANGEL y otro c/ D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente N° **26.449-A**,

El **Dr. Miguel N. Licht** dijo:

I. A fs. 22/26, se presentan los despachantes de aduana, Miguel Ángel VALDEZ ALBA y Jorge Alberto LÓPEZ (en adelante "VALDEZ ALBA y LÓPEZ", "despachantes de aduana", "apelantes" o "actores"), mediante apoderados, e interponen recurso de apelación contra la **Resolución Fallo n° 185/08**, dictada por el Sr. Jefe de División Aduana de Mendoza el 19 de junio de 2008. Mediante este último acto administrativo se había resuelto condenar, sobre la base de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *c)*, del C.A.: *i)* a la firma exportadora GERRINI CEBRIAN CONSTRUCCIONES S.R.L. al pago de los siguientes importes: **$ 393.533,27** en concepto de multa, y **$ 31.522,06** en concepto de diferencia de tributos; *ii)* al despachante de aduana Jorge Alberto LÓPEZ al pago de un importe igual a **$ 117.214,20** en concepto de multa y; *iii)* al despachante de aduana Miguel VALDEZ ALBA al pago de un importe igual a **$ 276.319,07** en concepto de multa.

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes de la causa, las partes apelantes mencionan, en un primer momento, que no se logra constatar, de conformidad con lo previsto en la Resolución n° 620/99 (AFIP), la publicación del ajuste de valor tentativo, ni que se haya citado al exportador a brindar las explicaciones o los elementos de juicio pertinentes. Subrayan el hecho de haberse condenado a la firma exportadora sin haberse tenido en cuenta que los importes FOB declarados en los permisos de embarque coincidían exactamente con el importe de divisas negociado y e ingresado al país. Agregan que, dada la época en que los permisos de embarque fueron registrados, fecha en la que no se encontraba vigente la reforma introducida por la ley 25.986 al art. 332 del Código Aduanero, la declaración "comprometida" estaba conformada por la cantidad, peso, precio, naturaleza, estado, destino y cualquier otra circunstancia necesaria para que la Aduana pueda valorar la mercadería, pero no por el valor en aduana. Entienden, consecuentemente, que en el presente caso no resulta comprobada la inexactitud del precio declarado, sino la del valor asignado a la mercadería; lo cual, "…por ser una función privativa del servicio aduanero, y efectuada a título de colaboración por los despachantes (art. 344 del C.A.), no les resulta achacable". Por otra parte, en el supuesto caso de que se llegue a considerar que los hechos vertidos en el sumario constituyeron una infracción de declaración inexacta, los despachantes de aduana se estiman agraviados por el hecho de que la Aduana haya omitido aplicar la causal de inimputabilidad prevista en el art. 908 del C.A., "…cuando nunca el Administrador ha negado el haberse declarado

conforme instrucciones y documentos suministrado por [la firma exportadora]". Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 41/46, la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, fundamente su contestación del traslado, en una primera parte y de manera incorrecta, en un examen del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y haciendo referencia a operaciones de importación. En cuanto a la responsabilidad infraccional de los despachantes de aduana, destaca, en un primer momento, lo estipulado por el art. 902 del Código Civil, para luego subrayar que el mencionado auxiliar no debe limitarse a la transcripción de los datos que el importador o exportador aporte, sino que, a su vez, se encuentra obligado a controlar todo aquello que haga a la correcta tramitación de la operación en cuestión. En lo que respecta específicamente a la imputación de la infracción de declaración inexacta, menciona que la acción típica consiste en efectuar, ante el servicio aduanero, una declaración respecto de destinaciones aduaneras de importación o exportación que difiera de la comprobación practicada por la Aduana, y que produzca o pueda producir, en caso de pasar inadvertida, alguno de los supuestos previsto en los tres incisos del precepto. En este sentido, termina por destacar que, de conformidad con la denuncia efectuada y demás diligencias practicadas, se logró constatar que lo declarado no se ajustaba a la realidad y, por consiguiente, el encuadre efectuado había resultado correcto. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. A fs. 49 se abre la causa a prueba. A fs. 174/175, mediante sentencia del 24 de septiembre de 2018, el Tribunal Fiscal de la Nación resuelve rechazar el pedido de extinción de la acción penal solicitada por el Sr. Jorge A. López. A fs. 187 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "G", que pasa los autos para alegar. A fs. 195/201, 202/207 y 208/213 obran los alegatos presentados. A fs. 215 se pasan los autos a sentencia.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la Resolución Fallo n° 185/08, dictada por el Sr. Jefe de División Aduana de Mendoza el 19 de junio de 2008, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, en virtud de los elementos de prueba aportados en la presente causa, los Sres. Miguel Ángel VALDEZ ALBA y Jorge Alberto LÓPEZ, en tanto que despachantes de aduana que oficializaron las operaciones de exportación involucradas en el presente caso, incurrieron en una infracción de declaración inexacta, según lo estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *c)*, del C.A. No obstante, previo a examinar la cuestión mencionada, resulta pertinente presentar algunas observaciones sobre el ajuste de valor efectuado por la autoridad aduanera.

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

V. La presente *litis* encuentra su origen en la Nota n° 67 (SC FVEM) del 1° de agosto de 2003; documento mediante el cual la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras llevó a cabo un análisis de los valores declarados por la firma GUERRINI CEBRAN CONSTRUCTORES S.R.L. en seis operaciones de exportación para consumo oficializadas, ante la aduana de Mendoza, a través de las siguientes destinaciones de exportación: DE 02 038 EC01 009668 V (21/10/2002), DE 02 038 EC01 007198 R (20/08/2002), DE 02 038 EC01 005087 M (12/06/2002), DE 02 038 EC01 002617 X (20/03/2002), DE 02 038 EC01 004531 F (20/05/2002) y DE 02 038 EC01 005535 K (26/06/2002). En virtud de estas últimas, la mencionada firma exportó, con destina a España, una serie de desperdicios o desechos de hierro, acero, cobre,

bronce, aluminio y madera, identificados a través de siete posiciones arancelarias (PA 7601.20.00.900W [aluminio en bruto], PA 7404.00.00.000L [desperdicios y desechos de cobre], PA 7204.49.00.000M [desperdicios y desechos de fundición, hierro o acero], PA 7204.21.00.000N [desperdicios y desechos de aceros aleados], PA 4407.10.00.930N [madera aserrada o desbastada], PA 4407.99.90.900M [madera aserrada o desbastada] y PA 7602.00.00.000M [desperdicios y desechos de aluminio]). Sobre la base de la información emergente de los sobres contenedores adjuntos a las actuaciones administrativas, los importes y cantidades declarados por la firma exportadora a través de las destinaciones bajo examen se pueden diagramar de la siguiente manera:

1) DE 02 038 EC01 009668 V – 21/10/2002
PA 7601.20.00.900W (aluminio en bruto)
• Valor FOB unitario: U$S 0,18
• Cantidad: 3.960 kg
• Valor FOB total: U$S 712,8
PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)
• Valor unitario (chatarra de aleaciones de bronce): U$S 0,18 (cantidad: 8.715 kg.)
• Valor unitario (chatarra de aleaciones de cobre): U$S 0,30 (cantidad: 9.051 kg)
• Cantidad total: 17.766 kg
• Valor FOB total: U$S 4.284
2) DE 02 038 EC01 007198 R – 20/08/2002
PA 7204.49.00.000M (desperdicios y desechos de fundición, hierro o acero)

- Valor FOB unitario: U$S 0,25

- Cantidad: 7.233 kg.

- Valor FOB total: U$S 1.808,25

PA 7204.21.00.000N (desperdicios y desechos de aceros aleados)

- Valor unitario: U$S 0,18

- Cantidad total: 8.422 kg

- Valor FOB total: U$S 1.515,96

PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)

- Valor unitario: U$S 0,50

- Cantidad total: 4.357 kg

- Valor FOB total: U$S 2.178,5

PA 4407.10.00.930N (madera aserrada o desbastada)

- Valor unitario: U$S 0,50

- Cantidad total: 108 kg

- Valor FOB total: U$S 54

PA 4407.99.90.900M (madera aserrada o desbastada)

- Valor unitario: U$S 0,30
- Cantidad total: 27 kg
- Valor FOB total: U$S 8,10

3) DE 02 038 EC01 005087 M – 12/06/2002

PA 7204.21.00.000N (desperdicios o desechos de hierro o acero)

- Valor FOB unitario: U$S 0,15
- Cantidad: 3.000 kg
- Valor FOB total: U$S 450

PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)

- Valor unitario (chatarra de cobre): U$S 0,5 (cantidad: 7.050 kg.)
- Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 2.500 kg)
- Cantidad total: 9.550 kg
- Valor FOB total: U$S 4.150

PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)

- Valor unitario (chatarra de aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 8.000 kg.)
- Valor unitario (chatarra de radiadores): U$S 0,2 (cantidad: 1.000 kg)
- Cantidad total: 9.000 kg
- Valor FOB total: U$S 2.200

4) DE 02 038 EC01 002617 X – 20/03/2002

PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)

- Valor unitario (cobre): U$S 0,5 (cantidad: 6.308 kg.)
- Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 7.304 kg)
- Cantidad total: 13.612 kg
- Valor FOB total: U$S 4.980

PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)

- Valor unitario (aluminio en lingotes): U$S 0,25 (cantidad: 3.780 kg.)
- Valor unitario (chatarra de aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 1.331 kg)
- Valor unitario (aluminio chatarra cable): U$S 0,3 (cantidad: 1.300 kg)
- Cantidad total: 6411 kg
- Valor FOB total: U$S 1.667,75

5) DE 02 038 EC01 004531 F – 20/05/2002

PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)

- Valor unitario (chatarra de cobre): U$S 0,45 (cantidad: 9.000 kg.)
- Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 3.400 kg)
- Cantidad total: 12.400 kg
- Valor FOB total: U$S 4.900

PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)

- Valor unitario (aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 4.200 kg.)
- Valor unitario (chatarra de radiadores): U$S 0,15 (cantidad: 3.700 kg)
- Valor unitario (aluminio de 2da.): U$S 0,2 (cantidad: 1.200 kg)
- Cantidad total: 9.100 kg
- Valor FOB total: U$S 1.845

6) DE 02 038 EC01 005535 K – 26/06/2002

PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)

- Valor unitario (chatarra de radiadores): U$S 0,3 (cantidad: 2.700 kg.)
- Valor unitario (chatarra de cobre): U$S 0,5 (cantidad: 13.118 kg.)

• Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 4.000 kg.)
• Cantidad total: 19.818 kg
• Valor FOB total: U$S 8.369
PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)
• Valor unitario (chatarra de aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 1.500 kg.)
• Valor unitario (chatarra de llantas AL): U$S 0,2 (cantidad: 600 kg)
• Cantidad total: 2.100 kg
• Valor FOB total: U$S 495

Según lo detallado en la citada nota, luego de haber efectuado un ejercicio comparativo de los importes declarados con aquellos correspondientes a antecedentes de operaciones de exportación de mercadería idéntica o similar (art. 748, inc. *a)*, del C.A.), la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras constató que la firma exportadora había incurrido en una subfacturación con relación a cinco de las siete posiciones arancelarias involucradas. Consecuentemente, llevó a cabo los siguientes ajustes:

1) DE 02 038 EC01 009668 V – 21/10/2002	**Ajuste**
PA 7601.20.00.900W (aluminio en bruto)	
• Valor FOB unitario: U$S 0,18	**U$S 1,47**
PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)	
• Valor unitario (chatarra de aleaciones de bronce): U$S 0,18 (cantidad: 8.715 kg.)	**U$S 1,30**

• Valor unitario (chatarra de aleaciones de cobre): U$S 0,30 (cantidad: 9.051 kg)	**U$S 1,30**
2) DE 02 038 EC01 007198 R – 20/08/2002	**Ajuste**
PA 7204.49.00.000M (desperdicios y desechos de fundición, hierro o acero)	
• Valor FOB unitario: U$S 0,25	**U$S 1,3**
PA 7204.21.00.000N (desperdicios y desechos de aceros aleados)	
• Valor unitario: U$S 0,18	**U$S 0,89**
PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)	
• Valor unitario: U$S 0,50	**U$S 1,3**
3) DE 02 038 EC01 005087 M – 12/06/2002	**Ajuste**
PA 7204.21.00.000N (desperdicios o desechos de hierro o acero)	
• Valor FOB unitario: U$S 0,15	**U$S 0,87**
PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)	
• Valor unitario (chatarra de cobre): U$S 0,5 (cantidad: 7.050 kg.)	**U$S 1,3**

• Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 2.500 kg)	**U$S 1,3**
PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)	
• Valor unitario (chatarra de aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 8.000 kg.)	**U$S 1,1**
• Valor unitario (chatarra de radiadores): U$S 0,2 (cantidad: 1.000 kg)	**U$S 1,1**
4) DE 02 038 EC01 002617 X – 20/03/2002	**Ajuste**
PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)	
• Valor unitario (cobre): U$S 0,5 (cantidad: 6.308 kg.)	**U$S 1,3**
• Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 7.304 kg)	**U$S 1,3**
PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)	
• Valor unitario (aluminio en lingotes): U$S 0,25 (cantidad: 3.780 kg.)	**U$S 1,1**
• Valor unitario (chatarra de aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 1.331 kg)	**U$S 1,1**
• Valor unitario (aluminio chatarra cable): U$S 0,3 (cantidad: 1.300 kg)	**U$S 1,1**
5) DE 02 038 EC01 004531 F – 20/05/2002	**Ajuste**
PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)	

• Valor unitario (chatarra de cobre): U$S 0,45 (cantidad: 9.000 kg.)	**U$S 1,3**
• Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 3.400 kg)	**U$S 1,3**
PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)	
• Valor unitario (aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 4.200 kg.)	**U$S 1,1**
• Valor unitario (chatarra de radiadores): U$S 0,15 (cantidad: 3.700 kg)	**U$S 1,1**
• Valor unitario (aluminio de 2da.): U$S 0,2 (cantidad: 1.200 kg)	**U$S 1,1**
6) DE 02 038 EC01 005535 K – 26/06/2002	**Ajuste**
PA 7404.00.00.000L (desperdicios y desechos de cobre)	
• Valor unitario (chatarra de radiadores): U$S 0,3 (cantidad: 2.700 kg.)	**U$S 1,3**
• Valor unitario (chatarra de cobre): U$S 0,5 (cantidad: 13.118 kg.)	**U$S 1,3**
• Valor unitario (chatarra de bronce): U$S 0,25 (cantidad: 4.000 kg.)	**U$S 1,3**
PA 7602.00.00.000M (desperdicios y desechos de aluminio)	
• Valor unitario (chatarra de aluminio): U$S 0,25 (cantidad: 1.500 kg.)	**U$S 1,1**
• Valor unitario (chatarra de llantas AL): U$S 0,2 (cantidad: 600 kg)	**U$S 1,1**

Sin embargo, al examinar la documentación empleada por la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras para fundamentar el ajuste de valor (Nota n° 67 (SC FVEM)), se observa una cierta incompatibilidad entre los datos emergentes de la primera y las conclusiones especificadas en la segunda. En efecto, a fs. 4 de las actuaciones

administrativas n° 12451-85-2009, junto a la mencionada nota (a fs. 1/3 *ibid*.), se agregó un sobre con la siguiente documentación: *i)* la Nota n° 407/03 (DV VALE) del 5 de mayo de 2003, elaborada por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportaciones – Región Aduanera Mendoza y; *ii)* El listado de los antecedentes empleados por la autoridad aduanera a los efectos de aplicar lo estípulado por el art. 748, inc. *a)*, del C.A.

En lo que respecta a la Nota 407/03 (DV VALE), la Sección mencionada detalló en esta un análisis de la variación de los precios declarados en operaciones de exportación, desde la República Argentina, oficializadas durante el período comprendido entre los meses de diciembre de 1999 y febrero de 2003, y vinculadas con la comercialización de desperdicios y desechos; mercadería, esta última, que por su variedad, fue clasificada en cuatro posiciones arancelarias (7204.21.00.000N [desperdicios y desechos de acero inoxidable], 7204.29.00.000J [los demás desperdicios y desechos de aceros aleados], 7204.49.00.000M [desperdicios y desechos de hierro] y, 74.04.00.00.000L [desperdicios y desechos de cobre]). Así, en virtud de la información obtenida del Sistema NOSIS, la autoridad aduanera, según el tipo de mercadería involucrada, llegó a constatar las siguientes observaciones: ***i)*** **Desperdicios y desechos de acero inoxidable (7204.21.00.000N)**: "[m]ayor concentración de precios (o sea menor dispersión) en comparación con las otras tres posiciones arancelarias, lo que se refleja en una evolución suave del precio promedio mensual. No se observan operaciones que resulten particularmente destacables"; ***ii)*** **Los demás desperdicios y desechos de aceros aleados (7204.29.00.000J)**: "[e]xisten pocas operaciones documentadas. Se observan precios de entre aprox. 50 U$S/ton [0,05 U$S/kg] a 750 U$S/ton [0,75 U$S/kg]. Sin embargo, la presencia de precios bajos se observa mayoritariamente con anterioridad a la aplicación de los derechos de exportación (D.E.) y documentadas por las Aduanas del Interior. En cuanto al período que comprende los D.E. se observa una caída entre octubre de 2002 (400 U$S/Ton aprox. [0,4 U$S/kg. aprox]) respecto de noviembre de 2002 (150 U$S/Ton aprox. [0,15 U$S/kg. aprox] – Ad. Bs. As.) y enero de 2003 (80 U$S/Ton aprox. [0,08 U$S/kg aprox.] – Ad. Interior)…"; ***iii)*** **Desperdicios y desechos de hierro (7204.49.00.000M)**: en este caso, se identificaron cuatro zonas diferentes. Teniendo en cuenta las fechas involucradas, corresponde tener en cuenta las siguientes tres: *a)* entre marzo de 2000 y noviembre de 2002, se identificaron precios de entre 600 y 900 U$S/ton aprox (es decir, precios de entre 0,6 U$S/kg y 0,9 U$S/kg. aprox); *b)* entre diciembre de 1999 y febrero de 2003, se identificaron precios de entre 200 y 400 U$S/Ton aprox. (es decir, precios de entre 0,2 y 0,4 U$S/Ton aprox.) y; *c)* entre enero de 2000 y febrero de 2003, se identificaron precios de entre 20 y 100 U$S/Ton aprox (es decir, precios de entre 0,02 y 0,1 U$S/kg. aprox.); ***iv)*** **Desperdicios y desechos de cobre (7404.00.00.000L)**: "…las exportaciones a partir de enero de 2002 se ubican con precios entre 100 y 1500 U$S [es decir, precios entre 0,1 y 1,5 U$S/kg.] […]. Asimismo, puede apreciarse que, como consecuencias de las bajas citadas […], en el último período (enero '02 a febrero '03) se habría cubierto una franja de precios (entre 200 y 800 U$S/Ton) [es decir, entre 0,2 y 0,8 U$S/kg.] que aparecía prácticamente desierta con anterioridad".

En cuanto al detalle de los antecedentes empleados por la aduana, junto a la Nota 407/03 (DV VALE), se observan cinco listados: *i)* el primero de ellos, se encuentra relacionado con operaciones de exportación de mercadería identificada mediante la posición arancelaria 7204.49.00.000 M, oficializadas durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2002 y el 1° de enero de 2003. El precio unitario por kilogramo varía entre los U$S 0,15 y los U$S 0,65; *ii)* el segundo listado de antecedentes, se encuentra vinculado con operaciones de exportación declaradas durante los meses de noviembre de 2002 y enero de 2003 y relacionadas con mercadería correspondiente a la posición arancelaria 7204.21.00.000N. En esta ocasión, los precios unitarios (por kilogramo) varían entre los U$S 0,14 y los U$S 0,97; *iii)* el tercer listados de antecedentes, se relaciona con operaciones de exportación de mercadería identificada a través de la posición arancelaria 7601.20.00.900W. Sin embargo, en esta oportunidad, de entre la información detallada, no se logra identificar el período comprendido; *iv)* el cuarto listado de antecedente comprende tres posiciones arancelarias (7204.21.00; 7204.29.00 y 7204.49.00), por operaciones de exportación llevadas a cabo entre el 10 y 11 de abril 2003. Para la mercadería incluida en la primera posición (7204.21.00), los precios unitarios (por kilogramo) varían entre U$S 0,23 y U$S 0,5. Para las incluidas en la segunda posición (7204.29.00), el precio unitario (por kilogramo) es igual a U$S 0,083. Por último, para aquella mercadería incluida en la tercera posición (7204.49.00), el precio unitario (por kilogramo) oscila entre los U$S 0,02 y los U$S 0,22; v) finalmente, el quinto listado de antecedentes comprende aquellas operaciones de exportación declaradas entre el 1° de mayo de 2002 y el 1° de enero de 2003, de mercadería incluida en la posición

arancelaria 7602.00 000 M. En esta ocasión, el precio unitario (por kilogramo) varía entre los U$S 0,10 y los U$S 1,39. Sin embargo, en la mayoría de los casos, el importe unitario no supera el dólar.

Al solapar la información emergente tanto de la Nota 407/03 (DV VALE) como de los diferentes listados de antecedentes, con aquellos datos emergentes de las destinaciones de exportación examinadas y de los valores ajustados por la aduana, se deducen las siguientes observaciones: ***i)*** de las cinco posiciones arancelarias examinadas (PA 7601.20.00.900W [aluminio en bruto]; PA 7404.00.00.000L [desperdicios y desechos de cobre]; PA 7204.49.00.000M [desperdicios y desechos de fundición, hierro o acero]; PA 7204.21.00.000N [desperdicios y desechos de aceros aleados] y PA 7602.00.00.000M [desperdicios y desechos de aluminio]), solo cuatro (PA 7404.00.00.000L [desperdicios y desechos de cobre]; PA 7204.49.00.000M [desperdicios y desechos de fundición, hierro o acero]; PA 7204.21.00.000N [desperdicios y desechos de aceros aleados] y PA 7602.00.00.000M [desperdicios y desechos de aluminio]) se encontraban respaldadas tanto por el análisis llevado a cabo por la aduana mediante la Nota 407/03 (DV VALE), como por las listas de antecedentes. En efecto, si bien la posición arancelaria PA 7601.20.00.900W cuenta con un lisado de antecedentes, este último no especifica las fechas de las destinaciones de exportación involucradas; ***ii)*** del estudio de los precios cuestionados (Nota 407/03 (DV VALE)), se desprende, con suma claridad, que aquellos se encontraron sometidos, durante el período comprendido entre el diciembre de 1999 y febrero de 2003, a oscilaciones importantes. Así, con relación a la posición arancelaria 7204.49.00.000M [desperdicios y desechos de fundición, hierro o acero] los precios por kilogramo variaron entre los U$S 0,02 y los U$S 0,9. En el caso de la posición arancelaria 7204.21.00.000N [desperdicios y desechos de aceros aleados], los importes unitarios oscilaron entre los U$S 0,14 y los U$S 0,97; ***iii)*** finalmente, corresponde resaltar que los valores FOB unitarios (por kilogramo) oportunamente declarados por la firma exportadora se encuentran, en términos generales, dentro del rango promedio de aquellos importes emergentes tanto de la Nota 407/03 (DV VALE) como de los listados de antecedentes. Consecuentemente, los valores determinados por la autoridad aduanera no se condicen con aquellos importes promedio emergentes de los antecedentes que actúan como fundamento de aquellos.

Vale recordar que, de acuerdo con los términos del art. 748 del C.A., el servicio aduanero está facultado a apartarse del precio declarado cuando aquel estime que este último "…no constituye una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible…". No obstante, para la determinación del nuevo valor, la autoridad administrativa se encuentra obligada a emplear alguna de las bases de valoración previstas a través de los diferentes incisos que conforman la disposición citada. Esto implica que, en el supuesto caso de aplicar la metodología detallada en el inciso *a)* del mencionado art. 748, los valores obtenidos de las operaciones de exportación de mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, deben *diferenciarse sustancialmente* de aquellos oportunamente declarados por la firma exportadora. En el presente caso, como bien se tuvo oportunidad de constatar *ut supra*, los antecedentes tenidos en cuenta por el servicio aduanero reflejan, en términos generales aquellos informados a través de los diferentes despachos de exportación. Consecuentemente, se logra verificar que los ajuste determinados por el servicio aduanero no han sido llevados a cabo de conformidad con lo dispuesto mediante las diferentes disposiciones del Código Aduanero, vinculadas con la determinación de valor en aduana en operaciones de exportación.

VI. Sentado lo anterior, corresponde a continuación analizar la cuestión vinculada con la imputación de la infracción de declaración inexacta a los despachantes de aduana Miguel Ángel VALDEZ ALBA y Jorge Alberto LÓPEZ. En este sentido, atañe comenzar por afirmar que, según lo estipulado por el art. 954 del C.A.: "[e]l que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal […]; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación […] c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere…". En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") ha tenido oportunidad de resaltar que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones, y se adopte finalmente como pertinente aquél que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros). A esta primera constatación, habitualmente se le añade que el alcance de

las leyes tributarias deba determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871; 315:929; 315:942).

A su vez, en cuanto al bien jurídico finalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la CSJN ha llegado a señalar que el art. 954 del C.A. "…da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante – salvo los supuestos previstos en la propia ley – o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tienden a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Fallos: 315:942). No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no sólo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que a su vez la mencionada falsedad debe acarrear la producción, o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales finalmente mencionadas a través de sus incisos *a), b)* o *c)*. En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que, a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le sume la existencia o la posibilidad de producir un daño (Caso *Ferry Líneas Argentinas* SA, CSJN, 17/6/1986).

De esta manera, teniendo en cuenta lo dispuesto por el acto administrativo en crisis, para que una conducta en particular pueda ser finalmente sancionada sobre la base de lo dispuesto por el art. 954 ap. 1 incs. *a)* y *c)* del C.A., los siguientes elementos del tipo infraccional deberían ser claramente identificados; a saber: ***a)*** se debe estar en presencia de una declaración que difiera con lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero y; ***b)*** la mencionada diferencia, en caso de pasar inadvertida, deba producir, o tenga la potencialidad de producir: ***i)*** un perjuicio fiscal o; ***ii)*** un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. La efectiva aplicación de la sanción estipulada por el art. 954 del C.A. sin la constatación de alguno de los elementos mencionados con anterioridad implicaría una clara violación del principio de legalidad.

A los fines entonces de poder constatar el primer elemento del tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A., una diferencia entre lo detallado en el documento bajo análisis y lo verificado por el servicio aduanero debe ser constatada. De acuerdo con la jurisprudencia del TFN, la mencionada disimilitud podría llegar a surgir tanto de la comprobación física como de la verificación documental llevada a cabo por el servicio aduanero (*Papelera Tucumán S.A. v. D.G.A.* (expediente: 24.383-A), sentencia del 15 de abril de 2009).

Al retomar los hechos involucrados en el *sub examine*, se observa que, sobre la base de los fundamentos desarrollados en el considerando V *ut supra*, las supuestas diferencias de precio entre los importes declarados y aquellos comprobados, oportunamente identificadas mediante los ajustes de valor llevados a cabo en virtud del art. 748, inc. *a)*, del C.A., no se condicen con los elementos de prueba aportados por el fisco en sede administrativa. En efecto, ni el rango promedio de precios unitarios detallados por la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras mediante la Nota n° 67 (SC FVEM), ni aquel que se desprende de las diferentes listas de antecedentes, coinciden con los valores determinados por la Aduana. De hecho, los datos promedio extraídos de la documentación aportada por la autoridad administrativa concuerdan, en su mayoría, con los valores FOB oportunamente informados por los despachantes de aduana. De esta manera, al no contar con los elementos de prueba suficientes para constatar una diferencia sustancial entre lo declarado y lo comprobado, resulta innecesario avocarse al análisis de los demás elementos constitutivos del tipo infracción bajo examen y, por consiguiente, se decide revocar la resolución apelada.

Por ello, VOTO POR:

1. Revocar la **Resolución Fallo n° 185/08**, dictada por el Sr. Jefe de División Aduana de Mendoza el 19 de junio de 2008, en lo que respecta a la materia de agravios discutida ante el presente Tribunal.

2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la **Resolución Fallo n° 185/08**, dictada por el Sr. Jefe de División Aduana de Mendoza el 19 de junio de 2008, en lo que respecta a la materia de agravios discutida ante el presente Tribunal.
2. Costas a la vencida.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.08.06 20:10:55 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: 2026.08.07 14:03:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.08.07 16:00:54 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: 2026.08.07 16:00:56 -03:00