República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-92508860-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2023-152187528-APN-SGASAD#TFN; LDC ARGENTINA SA c/ DGA s/ Recurso de Apelación; SENTENCIA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente **EX-2023-152187528-APN-SGASAD#TFN "LDC ARGENTINA SA c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que por el RE-2023-152187018-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma LDC ARGENTINA SA, a través de apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2023-578-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en la Actuación SIGEA Nº 17494-57-2020, por la que se condenó a la nombrada empresa al pago de una multa de $ 2.342.759,63 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA, en relación a los DIT Nº 18057 IT15 000053L, 18057 IT15 000061K y 18057 IT15 000062L. Relata que mediante las mencionadas destinaciones, su parte importó temporariamente mercadería consistente en porotos de soja, proveniente de Paraguay, para su industrialización en su planta procesadora nacional y posterior reexportación bajo la forma de harina, aceite y cáscara de soja. Explica que el sumario de marras se originó a raíz de la fiscalización y valoración realizadas por el servicio aduanero respecto de los DIT indicados, por las que desconoció los precios declarados en los mismos por la actora, debido a las diferencias con los valores FOB de las respectivas exportaciones desde Paraguay, en base a las cuales se calculó el egreso de un monto superior al que hubiese correspondido en concepto del importe total pagado por la mercadería en trato. Destaca que el propio servicio aduanero admite que el valor declarado por LDC ARGENTINA SA es el mismo que surge de las facturas de venta emitidas por su vendedora, LDC SUISSE SA, pero que la diferencia constatada con los precios declarados en la aduana de Paraguay presupone una maniobra de triangulación comercial, junto con una vinculación entre el comprador y el vendedor, en los términos del art. 15 párrafo 4º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, con el fin de justificar una sobrefacturación y el consiguiente drenaje de divisas hacia el exterior por un monto diferente al del valor de transacción declarado en el país de exportación. Alega que la resolución apelada se sustenta sólo en una interpretación dogmática, sin pruebas ni constataciones

por el servicio aduanero que la fundamenten, para endilgarle a su parte la infracción al art. 954 ap. 1 inc. c) del CA. Argumenta que, si bien LDC ARGENTINA SA y LDC SUISSE SA son empresas vinculadas, tal vinculación fue informada al servicio aduanero en la hoja de valor de cada una de las destinaciones y que la misma no influyó en los precios declarados, debido a que éstos se condicen con los valores de mercado a la fecha en que se concertaron las operaciones de compraventa entre ambas firmas. Aduce que no existe ninguna inexactitud en las importaciones bajo análisis, toda vez que los valores declarados en éstas resultan coincidentes con los precios facturados por el vendedor del exterior, los respectivos giros de divisas y los registros contables de su mandante. Cita lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”. Subsidiariamente, peticiona la aplicación del art. 898 del CA, y, en su caso, la reducción de la multa de acuerdo al art. 916 del CA. Acompaña prueba documental, ofrece la restante, efectúa reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que por el IF-2024-35634858-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado conferido en la causa. Efectúa una negativa genérica y una breve reseña de los hechos. Relata que se observa un esquema de ventas internacionales sucesivas, en la que intervienen LDC ARGENTINA S.A en calidad de importadora, LDC SUISSE SA (Suiza) como revendedora y KIMEX SRL (Paraguay) como exportadora, con la particularidad de que esta última exportó directamente la mercadería desde territorio aduanero paraguayo hacia Argentina, sin que haya ingreso en ningún momento a Suiza. Resalta que la firma LDC SUISSE SA simplemente re-facturó a LDC ARGENTINA SA a un precio superior al declarado en la primera venta, pese a no haberle agregado ningún tipo de valor a la mercadería que pueda justificar tal diferencia. Afirma que esta maniobra de triangulación tuvo como consecuencia un mayor egreso de divisas al exterior; por lo que se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA. Aclara, sobre este punto, que ello no implica desconocer que el valor de transacción es la base idónea de valoración en aduana, sino que el valor de transacción es, en realidad, el declarado en las operaciones de exportación desde Paraguay, país de origen de la mercadería. Fundamenta tal razonamiento en la circunstancia de que no existe pluralidad de sujetos, debido a que las firmas LDC ARGENTINA SA y LDC SUISSE SA son la misma persona jurídica, ya que esta última resulta ser una mera extensión de la sociedad constituida en nuestro país, y por ende sólo existió una única venta, que es la concretada entre la proveedora de Paraguay y LDC ARGENTINA SA, y que los precios que debieron declararse en los respectivos DIT son los precios a los cuales LDC SUISSE SA adquirió la mercadería. Hace referencia a la carga dinámica de la prueba; por lo que sostiene que la actora es quien debe justificar las diferencias de los precios declarados. Destaca la importancia del despacho en confianza. En cuanto a la solicitud de aplicación del art. 898 del CA, aduce que no existen dudas en cuanto a los hechos ni en cuanto a la configuración de la infracción. Asimismo, sostiene que tampoco se verifican motivos suficientes para atenuar la multa. Ofrece prueba. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.-Que mediante PV-2024-38669238-APN-VOCXX#TFN se abre la causa a prueba. En el IF-2025-11553915-APN-DTD#JGM luce la pericia contable. Por PV-2026-57742997-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala “G” y por IF-2026-59258665-APN-VOCXX#TFN se ponen los mismos para alegar. Lucen los alegatos de las partes y mediante el IF-2026-76078554-APN-VOCXX#TFN se ponen autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 17494-57-2020 se inician con el Acta de Denuncia por la presunta infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto de los DIT 18057 IT15 000053L, 18057 IT15 000061K y 18057 IT15 000062L con fundamento en la diferencia del valor FOB de exportación y el declarado en las DIT. A fs. 2/3 luce el Informe 119/20 “SIS”. A fs. 5 se glosa la Destinación de Exportación a Consumo Nº 18007 EC01 000153E oficializada con fecha 20/02/18 en la aduana de Encarnación- Paraguay. A fs. 6/20 obran

agregados el DIT 18057 IT15 000053L, factura S4-SI1800243, DIT 18057 IT15 000061K, factura S4-SI1800252, DIT 18057 IT15 000062L y factura S4-SI1800253. A fs. 21/24, con fecha 3/12/20, se instruye sumario por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del CA y se corre vista a la importadora. A fs. 37/47 la firma contesta la vista conferida, adjunta prueba documental y ofrece prueba pericial contable. A fs. 141 se tiene por contestada la vista, se tiene presente la prueba documental y no se hace lugar a la prueba pericial. A fs. 164/165 luce el Informe Nº 738/23 "SIS". A fs. 118 se notifica de la corrida de vista la actora, el 15/4/21. A fs. 166/170 se emite dictamen jurídico. A fs. 171/177 se dicta la resolución RESOL-2023-578-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver en autos si la resolución apelada, por la que se condena a la recurrente al pago de una multa por la infracción contemplada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA respecto de los DIT 18057 IT15 000053L, 18057 IT15 000061K y 18057 IT15 000062L se ajusta a derecho.

Que el art. 954 del CA tutela el principio de la veracidad y exactitud de la declaración aduanera, y en este sentido, sanciona y reprime al que, para el cumplimiento de una operación de importación o exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con el resultado de la comprobación y que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir: c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere, con una multa de 1 a 5 veces el monto de tal diferencia.

Que, en forma reiterada, se ha señalado que el bien jurídico tutelado por el art. 954 del CA es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos 315:929; 321:1614; 325:786, entre otros).

Que el antecedente normativo del art. 954, ap. 1, inc. c) del CA se encuentra en la Ley Nº 19, la cual modificó la Ley de Aduana en sus arts. 167 inc. b) y 171 inc. b), penando las declaraciones inexactas en cuanto a la subfacturación en las exportaciones y a la sobrefacturación en las importaciones, esto es, en definitiva, las diferencias existentes en los importes pagados o por pagar y en los importes percibidos o por percibir, respectivamente, y estableció la sanción sobre la base del "*importe de la diferencia entre los importes declarados o documentados y los que se comprobare que efectivamente correspondieren"* (el destacado me pertenece).

Que, en base al antecedente normativo reseñado, cabe concluir que la sanción en análisis tutela la necesaria veracidad de las declaraciones aduaneras, a los efectos de impedir las maniobras de subfacturación en las exportaciones y de sobrefacturación en las importaciones.

VI.- Que con fecha 12/03/18 la firma "LDC ARGENTINA SA" oficializó los DIT Nros. 18057 IT15 000053L, 18057 IT15 000061K y 18057 IT15 000062L, por los cuales documentó la importación temporaria para transformación, de 1405.52, 100.39 y 1494.1 toneladas, respectivamente, de la mercadería que declaró en la PA 1201.90.00.190 C correspondiente a "Las demás A granel, con hasta el 15% embolsado (Ley 21.453)- Los demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES) de soja (SOYA) incluso quebrantadas", con un valor FOB unitario de U$S 383 y un valor FOB total de U$S 538.312,25, 38.447,46 y 572.240,30 respectivamente.

Que en el control ex post de las mencionadas operaciones, llevado a cabo por la Sección Inspección Simultánea mediante el Sistema SIADI, se detectó que la mercadería involucrada era procedente de Paraguay, que ingresó a la Argentina al amparo de la destinación 18007EC01000153E, documentada por la firma KIMEX SRL, la cual consigna como su compradora a LDC SUISSE SA, domiciliada en Suiza, con un valor FOB unitario de U$S 344,19 y que esta última figura, a su vez, como vendedora en los DIT oficializados por LDC ARGENTINA SA,

coincidiendo los precios FOB unitarios declarados en los mismos con los que surgen de las respectivas facturas comerciales (U$S 383).

Que con sustento en las referidas constataciones, en la resolución recurrida se tuvo por acreditado que el esquema de compraventas sucesivas -triangulación comercial- tuvo como finalidad un drenaje de divisas hacia el exterior por un mayor importe del que hubiera correspondido, toda vez que LDC ARGENTINA SA se valió de su empresa vinculada LDC SUISSE SA, con radicación en Suiza, para justificar una sobrefacturación de la mercadería en la segunda transacción, advirtiéndose que no existió ningún agregado de valor por parte de dicha firma, y que la mercadería fue exportada directamente a Argentina, sin ingresar a Suiza en ningún momento.

Que, en base a las consideraciones precedentes, el servicio aduanero determinó que el verdadero precio de transacción lo constituye el declarado por el vendedor de Paraguay, toda vez que en realidad existió una única operación de venta, concertada entre este último y LDC ARGENTINA SA, por lo que resolvió condenar a la recurrente por la comisión de la infracción de declaración inexacta en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c) del CA.

Que no escapa a la vista de la suscripta que el mismo servicio aduanero aclara que “la presente denuncia no tiene por finalidad la de realizar una composición de valor para la determinación de la base de cálculo de los tributos aduaneros (SI CORRESPONDIERA)... sino que es un control de declaración inexacta contemplada en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero…” -fs. 165 de las actuaciones administrativas-.

Que no se encuentra controvertido que tanto la recurrente LDC ARGENTINA SA como la vendedora LDC SUISSE SA se encuentran vinculadas entre sí, toda vez que la propia actora declaró la existencia de dicha vinculación en la hoja de valor de cada uno de los DIT bajo tratamiento, aunque con la aclaración de que la misma no ha influido en el precio de la mercadería.

Que tampoco se encuentra controvertido que las transacciones comerciales referidas a las operaciones de importación temporaria de autos se estructuraron como operaciones triangulares, esto es, con la intervención de tres empresas (empresa exportadora de Paraguay, empresa intermediaria de Suiza y empresa importadora de Argentina, estas dos últimas pertenecientes al mismo grupo económico).

Que en las operaciones de triangulación comercial en importaciones, la empresa importadora (en este caso de Argentina) le compra la mercadería a otra empresa intermediaria de un país diferente (Suiza), pero la mercadería sale directamente del país de origen (Paraguay) con destino a la Argentina, facturándole la firma exportadora a la intermediaria, la cual a su vez le factura a la firma importadora, encontrándose demostrado este último tramo de facturación a fs. 9, 14 y 19 de las actuaciones administrativas.

Que la existencia de una triangulación comercial entre empresas vinculadas, en el marco de una operación de venta y tráfico internacional de mercadería, resulta una praxis comercial lícita, no prohibida por la legislación aplicable.

VII.- Que, sin perjuicio de la opinión de la suscripta, sostenida en las causas Nros. 35.110-A y 35.512-A caratuladas ambas “MALTERÍA PAMPA SA C/ DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN”, que tramitaron ante esta Vocalía, entre otros precedentes de este Tribunal -como Vocal subrogante-, cabe remarcar que, recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en la causa “Pioneer Argentina SRL- TF 38.718-A c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo” (Fallos: 347:83), sentencia del 29/02/24. Este precedente, en el cual la cuestión se centró en el análisis de ventas sucesivas entre vinculadas en una operación de importación, resulta aplicable al presente caso, en honor a la economía procesal.

Que, no obstante ello, cabe señalar que la Procuradora analizó la interpretación jurisprudencial dada por el Máximo Tribunal al art. 954, ap. 1, inc. c) del CA, y destacó que *"…la Cámara, sobre la base de los hechos y las pruebas rendidas en la causa, tuvo por demostrado que los precios declarados por Pioneer Argentina SRL se correspondían con los efectivamente pagados por ella a POCSM por las compras realizadas, lo que eliminaba toda posibilidad de configuración de la infracción imputada…"* (v. punto IV del dictamen de la Procuradora Fiscal al que remitió la CSJN).

Que, en definitiva, no se consideró probada una declaración inexacta encuadrable en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA.

Que, en efecto, la CSJN ha resuelto en el caso de Fallos 307:1094 "Cerámica San Lorenzo" que *"…no obstante que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (conf. doc. de Fallos 25:364). De esta doctrina y de la de Fallos 212:51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en consecuencia (conf. causa "Balbuena César Anibal s/ Extorsión" resuelta el 17 de noviembre de 1981)"*.

VIII.- Que, en consecuencia, y con fundamento en lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, corresponde revocar la resolución RESOL-2023-578-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en la Actuación Nº 17494-57-2020, con costas.

Por todo lo expuesto **voto por**:

Revocar la resolución RESOL-2023-578-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en la Actuación Nº 17494-57-2020, con costas.

El Dr. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Licht dijo:

I.- A fin de evitar reiteraciones innecesarias, me remito y hago parte integrante del presente voto la descripción efectuada por la vocal preopinante respecto del objeto del proceso, los fundamentos de la apelación, la contestación del traslado y demás cuestiones procesales atinentes al estado en que los presentes autos quedaron en condiciones de resolver, contenidas en los Considerandos I, II y III de su voto.

II.- Sentado lo anterior, disiento con la solución propuesta por la vocal preopinante respecto del fondo de la controversia, en tanto considera que no se encuentra probada una declaración inexacta encuadrable en el artículo 954, apartado 1 inciso c) del Código Aduanero.

III.- En ese marco, antes de abordar la subsunción de los hechos de autos en la infracción atribuida, corresponde fijar con precisión la plataforma fáctica, pues de su exacta delimitación depende, en buena medida, la procedencia del reproche y la pertinencia de los precedentes invocados.

En efecto, la presente *litis* encuentra su origen en el análisis llevado a cabo por la autoridad aduanera sobre una

serie de operaciones de importación temporaria oficializadas por LDC Argentina el 12 de marzo de 2018. Mediante las DIT N° 18 057 IT15 000053 L, 18 057 IT15 000061 K y 18 057 IT15 000062 L, la mencionada firma importó un total de 3.000,01 toneladas (3.000.010 kilogramos) de porotos de soja identificados bajo la posición arancelaria SIM 1201.90.00.190C, con el objetivo de, en un primer momento, procesarlos en nuestro país, y, posteriormente, reexportarlos como harina, aceite o cáscara de soja. Tanto del estudio de dichas operaciones, llevado a cabo por la Sección Inspección Simultánea —cuyo resultado quedó reflejado en el Informe n° 119/20, del 5 de agosto de 2020, obrante a fs. 2/4 de las actuaciones administrativas n° 17494-57-2020—, como de los distintos elementos de prueba incorporados a la causa, surge que las partes coinciden respecto de los siguientes extremos:

i) la operación de compraventa internacional fue acordada por LDC Argentina con una firma distinta de aquella encargada de la producción y entrega de la mercadería involucrada. En particular, mientras la remisión de los porotos de soja fue efectuada directamente por la firma productora KIMEX S.R.L., ubicada en la República del Paraguay, con destino a la República Argentina, la facturación se instrumentó mediante la intervención de un intermediario. Así, en un primer tramo, KIMEX S.R.L. facturó a LDC Suisse S.A., firma ubicada en Ginebra, Suiza, las 3.000,01 toneladas y, posteriormente, esta última emitió una segunda factura por la misma mercadería a LDC Argentina, por un precio por tonelada superior al considerado en el primer tramo de la facturación;

ii) por su parte, LDC Argentina celebró, el 28 de febrero de 2018, un contrato de compraventa internacional con LDC Suisse S.A. El documento, de una página, obra a fs. 75 ibid. y fue acompañado en idioma inglés, sin traducción. De su contenido surgen las siguientes estipulaciones: a) la identificación de las partes involucradas (vendedor: Louis Dreyfus Company Suisse SA (South Latam Division) 29 Route de l'Aéropor PO Box 236 Genève; comprador: LDC Argentina S.A. Olga Cossettini 240 – 1° Piso, Buenos Aires, Argentina); b) la identificación de la mercadería involucrada en la operación de compraventa: poroto de soja paraguayo; embalaje a granel; c) ciertas especificaciones vinculadas con la calidad de la mercadería (base 18,50 % mín. 18,0 % de aceite sobre la calidad de la muestra recibida ["seed tale quale"], con bonificación no recíproca de 1,5 % por cada 1 %, fracciones proporcionales; base 33,50 % mín. 33,00 % de proteína sobre la calidad de la muestra recibida, con bonificación no recíproca de 1,0 % por cada 1 %, fracciones proporcionales, calidad promedio para el buque completo; humedad máxima 13,5 %; materia extraña, base 1 %, máx. 2 %, con bonificación no recíproca de 1 % por cada 1 %, fracciones proporcionales; granos dañados totales, base 8 %, máx. 8,5 %, con bonificación no recíproca de 1 % por cada 1 %, fracciones proporcionales; partiduras [splits] máx. 20 %; libre de semillas/cáscaras venenosas y/o cáscaras de ricino [castorseed], con tolerancia de 0,005 %); d) las cantidades implicadas (35.000 toneladas métricas. Tolerancia: 10 por ciento de más o de menos, a opción del buque y al precio del contrato); e) el precio y condición de venta acordados: U$S 402 por tonelada involucrada bajo una condición de venta CIF (Costo, Seguro y Flete, Libre de Gastos [Free Out], puerto de Rosario o San Lorenzo, Argentina); f) el período de entrega (del 1° al 31 de marzo de 2018, ambas fechas inclusive); g) condición de descarga: C.Q.D. (Custom of the Port / según costumbre del puerto); h) forma de pago: al contado contra documentos; i) la cláusula de arbitraje en caso de disputas relativas al alcance de las disposiciones contractuales, a sustanciarse en Londres, de acuerdo con las Reglas de Arbitraje de la FOSFA; y j) por último, bajo el título "otros términos y condiciones" (other terms and conditions): "Los demás términos y condiciones, en tanto no contradigan lo aquí expuesto, se rigen por el contrato FOSFA 23 vigente a esta fecha, que las partes reconocen conocer y de cuyo contenido toman debida nota" (other terms and conditions, not in contradiction with the above, as per contract FOSFA 23 in force this day which the parties admit that they have knowledge and notice).

Cabe señalar que la copia acompañada del contrato de compraventa no fue integrada con el correspondiente "contrato FOSFA 23", pese a la remisión expresa efectuada a ese instrumento. Asimismo, del texto del acuerdo

precedentemente reseñado no surge que LDC Suisse S.A. hubiera asumido formalmente alguna responsabilidad o prestación susceptible de justificar la reventa de la mercadería a un precio superior al previamente abonado ni, por consiguiente, que permita explicar, en el caso concreto, su intervención como trader.

En cuanto a la relación existente entre el comprador, LDC Argentina, y el vendedor, LDC Suisse S.A., de los formularios "Declaración del Valor en Aduana" acompañados a cada una de las destinaciones de importación temporaria bajo examen surge que ambas partes se encontraban vinculadas en los términos del art. 15.4 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (v. fs. 8, 13 y 18 ibid.). Finalmente, las facturas emitidas por LDC Suisse y acompañadas a cada una de las destinaciones examinadas (v. fs. 9, 14 y 19 ibid.) consignan los siguientes valores unitarios: valor FOB, U$S 383 por tonelada; seguro, U$S 3,83/MT; y flete, U$S 15,17/MT, de cuya suma resulta el valor CIF de U$S 402 previsto en el contrato.

iii) por otra parte, la firma exportadora/productora KIMEX S.R.L., si bien remitió la mercadería involucrada directamente a la República Argentina, dirigió la facturación correspondiente a LDC Suisse S.A. Mediante una única destinación de exportación a consumo presentada por KIMEX S.R.L. el 20 de febrero de 2018 —DE n° 18007EC01000153E (v. fs. 151/152 ibid.)— se oficializó ante la Aduana paraguaya la exportación de 3.000 toneladas de porotos de soja (3.000.000 kilogramos), por un valor FOB total de U$S 1.032.570. En dicha destinación se identificó a la República Argentina como destinatario final de la mercadería y se individualizó, como documento respaldatorio de la operación de exportación, la factura n° 001-006-0000112. Del examen de esta última (v. fs. 153 ibid.) surge que fue emitida a nombre de LDC Suisse S.A. y que el valor FOB unitario facturado ascendió a U$S 344,19 por tonelada, respecto de las 3.000 toneladas involucradas.

Tres circunstancias del cuadro precedente merecen ser especialmente destacadas, pues delimitan la plataforma fáctica sobre la cual habrá de efectuarse la subsunción. La primera consiste en que la mercadería fue transportada de manera directa desde la productora paraguaya KIMEX S.R.L. hasta la República Argentina, sin escala, depósito intermedio ni transformación alguna, mientras que la facturación transitó por LDC Suisse S.A., sociedad que no tomó contacto material con los porotos de soja. La segunda radica en que la compradora argentina y la vendedora suiza declararon encontrarse vinculadas en los términos del art. 15.4 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, según surge de las propias Declaraciones del Valor en Aduana. Y la tercera es de carácter aritmético ya que mientras KIMEX S.R.L. facturó las 3.000 toneladas por un total FOB de U$S 1.032.570, esto es, un precio unitario de U$S 344,19 por tonelada, LDC Argentina declaró un valor FOB de U$S 383 por tonelada, equivalente a U$S 1.149.000 por el mismo embarque. De ese cotejo surge una diferencia de U$S 116.430, representativa de un sobreprecio del 11,28 %, verificado durante un mismo embarque y respecto de una mercadería fungible con precio de referencia internacional.

Asimismo, del examen de las actuaciones no surge que la recurrente haya individualizado —y menos aún acreditado— una función económica concreta desarrollada por LDC Suisse S.A. susceptible de explicar el diferencial verificado, ni que dicho intermediario hubiera asumido riesgos comerciales, otorgado financiación, realizado tareas de almacenamiento, prestado servicios de comercialización o desarrollado el producto. En tales condiciones, las constancias reunidas no permiten identificar una prestación económica concreta atribuible al operador interpuesto que explique la formación del diferencial entre ambos precios.

Definida de este modo la plataforma fáctica, corresponde precisar, a fin de evitar equívocos, que la cuestión controvertida no se reduce a establecer si el precio declarado coincide con las facturas emitidas por LDC Suisse S.A., extremo que no se encuentra controvertido. Lo que debe determinarse es si el importe comprometido hacia el exterior se corresponde con el que efectivamente correspondía a la mercadería introducida. Se trata de dos

cuestiones distintas, cuya diferenciación resulta central para el examen de la jurisprudencia que habrá de efectuarse seguidamente.

IV.- Como bien se menciona en el voto que me precede, corresponde determinar si la resolución apelada resulta ajustada a derecho.

En este sentido, corresponde examinar si, a partir de las diferencias detectadas entre lo declarado y lo comprobado por el servicio aduanero, LDC Argentina incurrió en la infracción de declaración inexacta, prevista en el art. 954, ap. 1, inc. *c)*, del Código Aduanero que dispone que "[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: […] *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 aplicable para determinar el alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado reiteradamente que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones y que, en cambio, se adopte aquel que las concilie, dejando a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros).

Asimismo, ha sostenido que el alcance de las leyes tributarias debe determinarse computando la totalidad de las normas que las integran, de modo 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, respecto del bien jurídico tutelado por la disposición bajo análisis, la Corte Suprema ha señalado 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 tiende 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).

Ese criterio fue reiterado específicamente respecto del inciso c) en Fallos: 325:786 ("Basabilbaso, Eduardo c/A.N.A. – Aduana Rosario", sentencia del 23 de abril de 2002), donde el Tribunal declaró que el bien jurídico tutelado por el art. 954, inc. c), del Código Aduanero es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería.

Ahora bien, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no solo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que requiere, además, que esa declaración produzca o, de pasar inadvertida, hubiera podido producir alguna de las consecuencias previstas en sus incisos a), b) o c).

De esta manera, a los fines de la aplicación del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., deben verificarse conjuntamente dos elementos: a) la existencia de una declaración que difiera de lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero; y b) que esa diferencia, en caso de pasar inadvertida, produzca o pueda producir el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

La ausencia de cualquiera de esos presupuestos impide la configuración objetiva de la infracción y, por consiguiente, la aplicación de la sanción prevista en el art. 954 del C.A., pues una solución contraria resultaría

incompatible con el principio de legalidad.

V.- Sentado lo anterior, corresponde examinar el primer elemento del tipo infraccional previsto por el art. 954 del C.A., esto es, la diferencia entre lo declarado y lo comprobado.

En cuanto al alcance de este requisito, la jurisprudencia no ha sido coincidente. De acuerdo con una de las posiciones sostenidas sobre la cuestión, si de la comprobación resulta que el importe declarado coincide con la documentación complementaria y/o los registros contables aportados por el operador internacional, no se configuraría la declaración inexacta requerida para la aplicación de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A. (voto en disidencia del Dr. Segura, Considerando V [TFN, Sala "G", "Pioneer Argentina S.R.L. c/D.G.A. s/recurso de apelación", expediente n° 34.810-A, sentencia del 7 de junio de 2022], y sus concordantes en las sagas "Pioneer Argentina" y "Maltería Pampa"; CNACAF, Sala III, causa n° 20/2019, "Pioneer Argentina SRL (TF 38.718-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 22 de octubre de 2019; CNACAF, Sala V, causa n° 20.412/2018, "Maltería Pampa SA", sentencia del 27 de junio de 2019; CNACAF, Sala III, causa n° 2667/2016, "Siderca SACI c/DGA", sentencia del 2 de marzo de 2017; y "Pioneer Argentina S.R.L. (TF 38.718-A)", Fallos: 347:83, sentencia del 29 de febrero de 2024, junto con el dictamen de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura M. Monti, del 21 de abril de 2021.

Ya he manifestado, en varias oportunidades, mis diferencias respecto de la hermenéutica mencionada (entre otros, mi voto, Considerando IV, en TFN, Sala "G", "Pioneer Argentina S.R.L.", expediente n° 39.785-A, sentencia del 7 de junio de 2022; ibid., Considerando XII, "Dotto Alberto Ángel", expediente n° 32.519-A, sentencia del 10 de abril de 2026; ibid., Considerando XIV, "Maltería Pampa S.A.", expediente n° 35.806-A, sentencia del 26 de mayo de 2026).

A mi juicio, la coincidencia entre el importe declarado, la factura comercial y los registros contables no agota necesariamente el examen exigido por el art. 954 cuando existen elementos objetivos que permiten cuestionar que ese importe corresponda al precio de la operación efectivamente realizada.

Entender, por el contrario, que aquella coincidencia documental resulta suficiente para descartar, por sí sola, la existencia de una declaración inexacta conduciría a un resultado contrario a la finalidad del régimen, pues bastaría que el importador acompañe documentos concordantes entre sí para quedar exento de reproche, aun cuando otros elementos objetivos revelaran que el precio declarado no se correspondía con la realidad económica de la operación. Ello implicaría sustituir la búsqueda de la verdad material, que constituye el eje del control aduanero, por un examen circunscripto a la congruencia formal de la documentación, desnaturalizando el principio de veracidad que informa todo el sistema. La coincidencia documental constituye, ciertamente, un elemento probatorio relevante, pero no necesariamente concluyente, por lo que su alcance debe apreciarse junto con las restantes circunstancias comprobadas en cada caso.

Esto no es activismo judicial en desmedro del principio de legalidad, porque el propósito inequívoco del artículo 954 del C.A. se cifra en la veracidad sustancial de la información, antes que en la estética o la prolijidad administrativa. Interpretar lo contrario vaciaría de contenido el deber de veracidad que pesa sobre el declarante. El término "comprobación" contenido en el tipo aduanero no se restringe a la verificación física de los bultos pues comprende también la verificación de los elementos económicos y transaccionales relevantes para la operación. Así lo entendió la Corte al declarar que no es indiferente al control aduanero la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas, y que el tipo infraccional abarca tanto las diferencias en más como en menos, ya se trate de destinaciones de importación o de exportación (Fallos: 321:1614, "Bunge y Born Comercial

S.A. (T.F. 7584-A) c/Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 11 de junio de 1998; doctrina reiterada en Fallos: 325:786).

El control aduanero contemporáneo no se agota en el instante del ingreso de la mercadería ni se confina al perímetro formal de los documentos presentados para el despacho. Conforme a estándares internacionales ampliamente aceptados, la auditoría posterior al despacho (post-clearance audit) constituye un examen estructurado realizado luego del libramiento o salida de la carga, que comprende, entre otros elementos, los datos comerciales relevantes, los contratos de compraventa y los registros financieros y no financieros del operador, con la finalidad de verificar, medir y favorecer el cumplimiento de la normativa aduanera. La Organización Mundial de Aduanas reconoció la importancia de este método de control al adoptar en 2012 las Directrices para la Auditoría Posterior al Despacho, actualizadas en 2018, que conciben este mecanismo como una herramienta de control basada en el examen posterior de los registros comerciales del operador e integrada a una estrategia de gestión de riesgos.

Cabe precisar que el alcance de esta observación cumple una función exclusivamente metodológica cual es poner de relieve que el examen de una operación de comercio exterior por tramos aislados puede resultar inidóneo para reconstruir integralmente sus circunstancias económicas y comerciales.

Sentado el alcance que, a mi juicio, corresponde atribuir a la comprobación prevista en el art. 954 del C.A., resta determinar si los elementos reunidos en las actuaciones permiten tener por acreditada, en el caso concreto, una diferencia entre el importe declarado por LDC Argentina y el que resultó de aquella comprobación. Para ello, corresponde examinar conjuntamente las circunstancias objetivas que presentó la operatoria investigada.

De las manifestaciones de las partes y de la prueba incorporada a las actuaciones surgen los siguientes extremos:

i) LDC Argentina oficializó, durante el mes de marzo de 2018, tres destinaciones de importación temporaria (DIT n° 18 057 IT15 000053 L, 18 057 IT15 000061 K y 18 057 IT15 000062 L, todas del 12/03/2018) con el objetivo de importar a la República Argentina un total de 3.000.010 kilogramos (3.000,01 toneladas) de porotos de soja (PA SIM n° 1201.90.00.190C);

ii) las tres operaciones fueron declaradas por un valor FOB total de U$S 1.149.000 y, por consiguiente, con un valor FOB por tonelada de U$S 383; cabe precisar que dicho total corresponde exactamente a 3.000 toneladas (383 U$S/t x 3.000 t = U$S 1.149.000), en tanto las DIT documentan 3.000,01 toneladas (3.000.010 kilogramos);

iii) aunque la mercadería fue transportada directamente desde la República del Paraguay y exportada/producida por KIMEX S.R.L., las facturas presentadas por LDC Argentina fueron emitidas por LDC *Suisse* S.A., sociedad radicada en Ginebra, Suiza. La propia recurrente describió la operatoria como una cadena de ventas sucesivas: KIMEX S.R.L. a LDC *Suisse* S.A., y LDC *Suisse* S.A. a LDC Argentina;

iv) respecto de las relaciones de vinculación —en los términos del art. 15.4 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994—, surge una vinculación entre LDC *Suisse* S.A. y LDC Argentina, reconocida por la importadora en las Declaraciones del Valor en Aduana correspondientes a las tres destinaciones (fs. 8, 13 y 18). La vinculación reconocida entre la importadora y su vendedora inmediata reviste, en este contexto, particular significación, ya que, si bien no determina por sí sola la inexactitud del precio declarado, constituye una circunstancia relevante para valorar, junto con los restantes elementos de la causa, la significación económica del diferencial verificado entre las sucesivas ventas;

v) mediante la destinación de exportación paraguaya n° 18007EC01000153E, la autoridad aduanera verificó que

el valor FOB declarado en la exportación paraguaya ascendió a U$S 344,19 por tonelada, frente a los U$S 383 por tonelada declarados por LDC Argentina;

vi) las tres destinaciones son parcializaciones de un único documento de exportación paraguayo, de suerte que el diferencial del 11,28 % se verificó sobre la misma mercadería, embarcada en el mismo acto y a un precio unitario idéntico en origen;

vii) finalmente, la recurrente no individualizó qué funciones económicas concretas —tales como financiación, asunción de riesgos, almacenamiento, comercialización u otras prestaciones— habrían justificado el diferencial verificado entre el precio documentado en origen y el declarado en la importación. Esa ausencia de explicación no demuestra, por sí sola, la inexactitud, pero constituye un elemento que debe ser ponderado junto con las restantes circunstancias objetivamente comprobadas.

Lo mismo ocurre respecto de la coincidencia entre el precio declarado y las facturas emitidas por LDC *Suisse* S.A. Tales elementos acreditan que el importe declarado fue efectivamente facturado y pagado, extremo que no se encuentra controvertido. Sin embargo, esa comprobación no agota por sí sola la cuestión debatida, pues resta determinar si existen elementos objetivos suficientes para establecer que aquel importe era el que correspondía declarar respecto de la operación efectivamente realizada.

La distinción resulta relevante. Una cosa es la efectiva realización del pago y otra, diferente, determinar si el importe pagado y declarado constituye el precio que jurídicamente corresponde considerar a los fines de la declaración aduanera. La certificación contable acredita el primer extremo; la respuesta al segundo exige valorar aquella documentación conjuntamente con las restantes circunstancias comprobadas en la causa.

El art. 954 del C.A. tipifica las declaraciones que difieren de lo que resulte de la comprobación, siempre que concurra alguna de las consecuencias previstas en sus incisos, con independencia de que medie o no un pago simulado. Por ello, la acreditación del pago del importe facturado no agota necesariamente el examen, aunque constituye un elemento probatorio relevante que debe ser valorado junto con las restantes circunstancias objetivamente comprobadas en la operación.

En este punto adquiere particular relevancia determinar el alcance probatorio que corresponde atribuir a la destinación de exportación paraguaya n° 18007EC01000153E y a la factura n° 001-006-0000112 que la respalda. El valor de U$S 344,19 por tonelada allí documentado no constituye, en el caso, una mera referencia estadística, un precio internacional, el valor de una mercadería similar ni el correspondiente a otra operación utilizada como comparable. Se trata del valor FOB documentado ante la Aduana del país de exportación respecto de la misma mercadería que posteriormente ingresó a la República Argentina y dio lugar a las destinaciones aquí examinadas.

A ello se añade que las tres destinaciones de importación constituyeron parcializaciones de una única operación de compraventa internacional, amparada, a su vez, por un único documento de exportación paraguayo. La mercadería fue transportada directamente desde Paraguay hacia la República Argentina, sin transformación, almacenamiento ni intervención material del operador interpuesto, y tanto el valor unitario documentado en origen —U$S 344,19 por tonelada— como el declarado al ingreso —U$S 383 por tonelada— se mantuvieron uniformes respecto de la totalidad de la mercadería involucrada. La diferencia del 11,28 %, por consiguiente, se verificó respecto de la misma mercadería, correspondiente a un mismo embarque y durante una única secuencia de transporte entre el país de exportación y el de importación.

Estas circunstancias permiten distinguir el caso de la mera constatación de precios diferentes correspondientes a ventas sucesivas. La diferencia detectada por el servicio aduanero no surgió de comparar la operación declarada

por LDC Argentina con una transacción ajena, sino del cotejo de la documentación aduanera correspondiente a los dos extremos internacionales de la misma circulación física de la mercadería. Ese cotejo permitió constatar que, mientras la mercadería salió de Paraguay documentada a U$S 344,19 por tonelada, ingresó a la República Argentina declarada a U$S 383 por tonelada, sin que durante ese trayecto hubiera experimentado modificación material alguna.

Ahora bien, esa diferencia, aun considerada conjuntamente con la triangulación comercial, no basta por sí sola para demostrar la inexactitud exigida por el art. 954. Las ventas sucesivas pueden legítimamente incorporar márgenes, costos, financiación, riesgos o prestaciones capaces de explicar que el precio de una venta posterior sea superior al de la precedente. De allí que corresponda determinar si el diferencial detectado aparece como un dato aislado propio de una sucesión ordinaria de compraventas o si, por el contrario, se integra en un conjunto de circunstancias objetivamente comprobadas que, por su concordancia y entidad, permiten inferir que el importe declarado no se correspondía con la operación efectivamente realizada.

Es en este aspecto donde adquieren relevancia las restantes constancias de la causa. Conforme surge de la propia descripción de la recurrente, entre KIMEX S.R.L. y LDC Argentina se interpuso LDC *Suisse* S.A. Sin embargo, ese operador no tomó contacto material con la mercadería y de las actuaciones no surgió que se hubiera acreditado que hubiera asumido riesgos comerciales, otorgado financiación, realizado tareas de almacenamiento, prestado servicios de comercialización, transformado el producto o desarrollado alguna otra función económica concreta susceptible de explicar el incremento verificado. A ello se añadió la existencia de la relación de vinculación entre LDC *Suisse* S.A. y LDC Argentina, circunstancia que, si bien no invalida por sí misma los precios pactados, justificaba examinar con particular atención las condiciones en que se formó aquel diferencial.

De este modo, la información documentada por la aduana paraguaya no es valorada aisladamente ni se le atribuye el carácter de un precio objetivo que deba sustituir automáticamente al declarado por LDC Argentina. Su eficacia probatoria deriva de su concordancia con las restantes circunstancias comprobadas tales como identidad de la mercadería, unidad del documento de exportación de origen, transporte directo, ausencia de transformación material, uniformidad de ambos precios unitarios, existencia de un diferencial del 11,28 % e intervención de sujetos vinculados. Es la convergencia de esos elementos positivos, considerados en su conjunto, la que confiere al diferencial una significación probatoria que excede la mera constatación de precios distintos correspondientes a ventas sucesivas.

La inferencia acerca de la inexactitud no nace, por tanto, de la ausencia de explicaciones de LDC Argentina. Encuentra sustento previo en la particular contundencia del cuadro indiciario reunido por el servicio aduanero, integrado por hechos objetivos que convergen sobre una misma operación. No se compararon mercaderías semejantes, operaciones realizadas en momentos distintos ni precios obtenidos de referencias estadísticas. Se cotejaron los valores documentados ante la aduana de salida y de ingreso respecto de la misma mercadería, correspondiente a un único embarque, transportada directamente entre ambos países, sin transformación ni almacenamiento intermedio y con valores unitarios uniformes en cada extremo, comprobándose entre ellos una diferencia del 11,28 %. A ello se añadió una cadena de facturación integrada por un operador interpuesto y la existencia de una relación de vinculación en ese tramo de la cadena. Es ese conjunto de circunstancias, y no la conducta probatoria posterior de la importadora, el que proporciona sustento a la inferencia de que el importe declarado no se correspondía con la realidad económica de la operación.

Sólo una vez constituido ese cuadro adquiere relevancia la ausencia de elementos capaces de identificar funciones, riesgos, financiación, servicios u otras prestaciones económicas susceptibles de explicar el incremento producido en los tramos intermedios. Esa ausencia no integra el hecho constitutivo de la infracción ni sustituye la

prueba que incumbía al servicio aduanero. Su significación es más acotada. Determina que la inferencia resultante de los elementos objetivos previamente comprobados no encuentre en las actuaciones una prueba de signo contrario suficiente para ser desvirtuada.

La valoración conjunta de los indicios es la que, a mi juicio, permite tener por acreditada la diferencia entre lo declarado y lo comprobado que exige el primer presupuesto del art. 954 del C.A. No se arriba a esa conclusión porque el precio documentado en Paraguay deba prevalecer, por definición, sobre el correspondiente a la última venta, ni porque toda diferencia entre ventas sucesivas constituya una inexactitud. Se arriba a ella porque la autoridad aduanera reunió un conjunto de indicios objetivos, precisos y concordantes cuya valoración integral permite inferir que, en las particulares circunstancias de la operación examinada, el importe declarado no se correspondía con el que efectivamente correspondía. El fundamento de esa conclusión reside en el cuadro indiciario reunido; la ausencia de prueba acerca de una función económica concreta desarrollada en los tramos intermedios es, precisamente, la circunstancia que determina que ese cuadro no haya sido eficazmente desvirtuado.

Una última palabra sobre el estándar de prueba con el que se arriba a esta conclusión. En materia de infracciones aduaneras no rige la exigencia de certeza más allá de toda duda razonable, propia del proceso penal; la potestad sancionadora de la administración, atributo intrínseco de la función administrativa, se conforma con el estándar de preponderancia de la prueba, conforme al cual la hipótesis acusatoria debe resultar más probable que la contraria a la luz del conjunto de los elementos reunidos (criterio que esta Sala ha aplicado en la propia saga, in re "Maltería Pampa S.A. c/Dirección General de Aduanas", expediente n° 35.393-A, sentencia del 28 de abril de 2023). Ese estándar constituye el corolario necesario del propio texto legal: si, como quedó dicho, el art. 954 no remite a un procedimiento de comprobación tasado ni a un método de valoración determinado, sino que rige a su respecto el principio de libertad probatoria, mal podría exigirse, por vía pretoriana, un grado de convicción que la propia norma no impone y que corresponde, en cambio, a un ordenamiento distinto, el penal, construido sobre presupuestos y garantías que no son trasladables sin más al ejercicio de la potestad correctiva de la Administración. Es, por lo demás, la misma lógica que sostiene la doctrina de las cargas probatorias dinámicas que se desarrollará infra, en cuya virtud, la explicación de los hechos internos del negocio es exigible a quien los conoce, sin que ello importe relevar a la autoridad aduanera de la carga que le es propia. Medido con esa vara, el caso no ofrece dificultad. De un lado se alinean la vinculación societaria, el diferencial del 11,28 % sobre un mismo embarque y un mismo precio unitario en origen, la ausencia de contacto material del operador interpuesto con la mercadería y la existencia de un único embarque posteriormente parcializado. Del otro, elementos que acreditan que lo declarado se facturó, se registró y se pagó, sin controvertir aquello que la imputación pone en cuestión, que es si ese importe era el que correspondía. Los primeros no se refutan con los segundos, porque unos y otros responden a preguntas distintas. La preponderancia, así medida, no está apenas insinuada. Ello no importa relevar al servicio aduanero de la carga que aquí satisfizo, ni invertir presunción constitucional alguna, porque la inocencia se desvirtúa precisamente así, con prueba mejor y más consistente que la de descargo.

VI.- Establecida la diferencia entre lo declarado y lo comprobado, corresponde examinar el segundo presupuesto exigido por el art. 954, ap. 1, inc. c), esto es, si aquella inexactitud produjo o, de haber pasado inadvertida, hubiera podido producir el egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía. Es en este punto donde las facturas emitidas por LDC *Suisse* S.A. adquieren una significación diferente, ya que esos elementos, que no resultaron suficientes para desvirtuar la comprobación anteriormente examinada, acreditaron que el importe declarado fue efectivamente transferido al exterior.

La norma no utiliza el vocablo "precio" ni la expresión "valor en aduana". La elección del término "importe" es deliberada y tiene consecuencias interpretativas que la jurisprudencia hasta aquí dominante soslaya. En efecto, el

"valor en aduana" es un concepto técnico que se determina, en importaciones, de conformidad con los métodos secuenciales establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT y, en exportaciones, de acuerdo con las disposiciones correspondientes del Código Aduanero. El "importe pagado o por pagar", en cambio, es un concepto más amplio que designa todo lo que efectivamente se transfiere en la operación, incluyendo ajustes, compensaciones y cualquier otra forma de retribución que integre la contraprestación real. Cuando el tipo infraccional habla de "importe" y no de "valor en aduana", está indicando que la inexactitud se mide contra la realidad económica de la transacción y no contra el resultado de un procedimiento técnico de valoración.

Semejante lectura encuentra respaldo en una pauta hermenéutica que la Corte Suprema tiene consolidada desde antiguo, según la cual no cabe presumir la inconsecuencia o la falta de previsión del legislador, razón por la cual las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 310:195; 312:1614 y 1849; 313:132 y 1149; 314:458; 315:727; 319:1131; 320:2701; 321:2453 y 324:1481, entre otros). La pauta gobierna este punto con particular exigencia. El legislador dispuso de la expresión técnica "valor en aduana" y la empleó donde quiso emplearla, esto es, en las disposiciones que regulan la valoración. Si al describir la conducta reprimida por el art. 954 prefirió "importe", esa preferencia no puede tenerse por descuido de redacción. Leer ambos términos como sinónimos deja uno de los dos sin sentido ni efecto, que es el resultado que la pauta veda.

El reparo no es solo de técnica legislativa: antes que eso, es de exégesis textual. El propio inciso c) contrasta el «importe pagado o por pagar», dato fáctico verificable por la sola constatación del pago efectuado o debido, con «el que efectivamente correspondiere», término normativo, empleado en modo subjuntivo, que remite a un juicio de adecuación y no a un registro contable. Si el importe que corresponde fuera siempre el importe pagado, el inciso resultaría tautológico en todo supuesto de pago efectivo y solo cobraría sentido frente a pagos simulados o inexistentes; leer ambas expresiones como sinónimas deja a una de ellas sin efecto ni sentido propio, resultado que la interpretación de la ley no puede convalidar. El legislador previó, en cambio, que lo efectivamente pagado pueda diferir de lo que correspondía pagar, y sancionó esa divergencia. La jurisprudencia que reconduce el "importe" del art. 954 al procedimiento técnico de valoración no interpreta la norma; la sustituye por otra que el legislador no sancionó.

Esa amplitud tiene una consecuencia procesal determinante. La expresión "distinto del que efectivamente correspondiere" no remite a un parámetro tasado ni a un procedimiento de comprobación único. No reenvía al Acuerdo de Valoración del GATT, ni a sus métodos secuenciales, ni al Código Aduanero, ni al Comentario 22.1 como criterio definitorio. Si el legislador hubiera querido circunscribir la infracción a un parámetro de fijación del valor en aduana, habría remitido expresamente a ese régimen. Esa omisión representa una decisión, antes que una laguna. Rige, en consecuencia, el principio de libertad probatoria, en virtud del cual el importe que "efectivamente correspondiere" puede acreditarse por cualquier medio de prueba idóneo, entre ellos la comparación con operaciones entre partes independientes, el análisis de la cadena de ventas sucesivas, el intercambio de información internacional y cualquier otro elemento que permita reconstruir la realidad económica del negocio. Lo que el artículo 954 exige es que el servicio aduanero demuestre que lo declarado no se ajusta a la realidad, y la realidad se establece por confrontación con los hechos, no por subsunción en un método de valoración convencional.

Cabe detenerse en el interés que el inciso c) protege, porque de él depende la respuesta al agravio de la apelante.

"Tratándose de importaciones temporarias, la sobrefacturación no altera la recaudación fiscal al momento de su verificación, en tanto esta destinación aduanera constituye un supuesto de no sujeción tributaria. Corresponde, sin embargo, precisar dos hipótesis —ninguna de ellas planteada en la causa— que podrían presentarse con

posterioridad. Si la mercadería fuera reexportada luego de su transformación, el mayor precio declarado del insumo importado incidiría en la base de cálculo de los reintegros a la exportación. Si, en cambio, la mercadería importada temporariamente fuera importada en forma definitiva, regular o irregularmente, allí sí se configuraría el hecho generador de los tributos, que se liquidarían sobre la base declarada; y una base más alta, lejos de perjudicar al fisco, solo puede beneficiarlo. En ninguno de los dos supuestos, entonces, la sobrefacturación imputada afecta la renta fiscal.

Lo que resulta afectado es otra cosa, y la Corte lo ha dicho con todas las letras al interpretar el propio inciso c). Sostuvo entonces que "la función primordial del organismo aduanero consiste en 'ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías', cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas", y que el inciso debe apreciarse desde esa amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios reservados al inciso a) y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (CSJN, "Bunge y Born Comercial S.A. [TF 7584-A] c/Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 11 de junio de 1998, Fallos: 321:1614, considerando 7°, criterio reiterado en Fallos: 322:355, con remisión al voto concurrente de los jueces Belluscio y Petracchi en "Subpga S.A.C.I.E. e I.", Fallos: 315:942). Es así como si el inciso c) tutela la correspondencia entre el importe girado y el que correspondía a la mercadería, entonces la lectura que confina el examen a la coincidencia entre la declaración y la factura del último vendedor deja sin objeto al inciso, porque esa coincidencia es lo que toda maniobra de giro sobrefacturado necesita exhibir para funcionar.

A este respecto, las facturas emitidas por LDC *Suisse* S.A. acreditan que el importe declarado por LDC Argentina fue efectivamente pagado y transferido al exterior. De tal modo, si, conforme a lo concluido al examinar el primer requisito, el importe declarado era superior al que correspondía a la operación, y se encuentra acreditado que ese mismo importe fue efectivamente girado, cabe concluir que la inexactitud se tradujo en un egreso hacia el exterior por un importe superior al que correspondía.

De esta manera, al comprobarse, a través de los mismos elementos constatados por la autoridad aduanera para reconocer la existencia de una inexactitud o diferencia entre lo declarado y lo comprobado, que las operaciones de importación declaradas por LDC Argentina fueron objeto de una sobrefacturación, se sigue que la declaración produjo "...el egreso [...] hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere...".

Se encuentra así satisfecho el segundo requisito previsto por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., toda vez que la declaración inexacta se tradujo en el egreso hacia el exterior de un importe superior al que efectivamente correspondía. Verificados ambos presupuestos, corresponde tener por configurada, en su aspecto objetivo, la infracción de declaración inexacta imputada a LDC Argentina S.A. respecto de las tres operaciones de importación temporaria de porotos de soja oficializadas durante el año 2018, según lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. Configurada la infracción en su aspecto objetivo, corresponde examinar el aspecto subjetivo de la atribución de responsabilidad. En materia de infracciones aduaneras, por expresa previsión del art. 902 del C.A., la culpa no es un elemento necesario para la configuración de la responsabilidad: la sola realización del hecho que exterioriza los elementos de la figura infraccional resulta suficiente para establecer la atribución de responsabilidad, sin que sea relevante la intencionalidad del sujeto (esta Sala, in re “Cintolo Hnos. Metalúrgica S.A.I.C. c/DGA”, EX-2024-88970337, sentencia del 24 de abril de 2025; en igual sentido, “Ingeniería Mega S.A. c/DGA”, EX-2022-29316798, sentencia del 26 de mayo de 2026). Ello no implica, sin embargo, que el administrado se encuentre completamente desprovisto de medios de defensa: la responsabilidad objetiva admite su desvirtuación mediante la demostración de causas externas que interrumpan el nexo de imputación, tales como

el hecho de un tercero o la concurrencia de fuerza mayor o caso fortuito, sin llegar a configurar una presunción absoluta e inatacable (Cintolo, cit.). LDC Argentina no ha invocado ni acreditado ninguna de esas causales de exclusión, ni ha demostrado que la formación del precio declarado le resultara ajena, pese a la vinculación societaria reconocida con su vendedora inmediata. Cuadra, en consecuencia, tener también por configurado el aspecto subjetivo de la infracción imputada.

VII. Corresponde, a esta altura, considerar la jurisprudencia reciente de la Cámara del fuero recaída en materias vinculadas con la controversia de autos, tanto por la autoridad institucional que corresponde reconocer a sus pronunciamientos como porque, en más de una oportunidad, ha revocado decisiones de este Tribunal en las que intervine.

La referencia a esos antecedentes no supone compartir necesariamente los fundamentos jurídicos sobre los que se asentaron ni atribuirles un alcance mayor que el que corresponde a las circunstancias concretas allí examinadas. Su consideración resulta necesaria para determinar si la plataforma fáctica y probatoria de aquellos casos puede ser trasladada al presente y, en consecuencia, si sus soluciones resultan aplicables sin mediaciones.

La Sala I, el 6 de agosto de 2024, revocó la sentencia dictada por esta Sala “G” el 7 de junio de 2022 en “Pioneer Argentina SRL (TF 39.785-A) c/DGA”, causa n° 5169/2023. Allí se examinaban operaciones de exportación estructuradas mediante ventas sucesivas, en las que Pioneer Argentina vendía la mercadería a Pioneer Overseas Corporation y ésta, posteriormente, a un tercero por un precio superior. La Sala I presentó esa solución como la continuidad de una línea propia y de las restantes Salas del fuero, con cita de sus precedentes “Maltería Pampa SA” (expedientes 22.091/2018, 3002/2021 y 44.320/2023, sentencias del 9/5/2019, 6/7/2023 y 14/3/2024) y “Pioneer Argentina SRL” (expedientes 31.012/2019 y 22.933/2023, sentencias del 6/2/2020 y 5/10/2023), y de los pronunciamientos de la Sala II en “Pioneer Argentina SRL”, del 14/11/2023, de la Sala IV en “Maltería Pampa SA”, expediente 45.098/2023, del 14/12/2023, y de la Sala V en “Maltería Pampa SA”, del 12/6/2018. La Sala III, a su vez, el 5 de marzo de 2026, revocó la sentencia de esta Sala del 21 de diciembre de 2023 en “Pioneer Argentina S.R.L. (TF 37.084-A) c/DGA”, causa CAF 12.000/2024, en la que fui vocal preopinante, también vinculada con operaciones de exportación y ventas sucesivas.

Más próximos al supuesto de autos, por tratarse de operaciones de importación, son los precedentes “Cartocor” y “Acindar”. En “Cartocor SA (TF 34.798-A) c/DGA”, causa 38.610/2025, sentencia del 20 de febrero de 2026, la Sala IV confirmó la revocación de una multa impuesta sobre la base de una diferencia del 8,63 % detectada mediante el sistema INDIRA entre el valor declarado ante la Aduana argentina y el documentado ante la Aduana brasileña. La operación se estructuraba mediante una venta de Klabin SA Brasil a Klabin Trade UK y una posterior venta de ésta a Cartocor. En aquel expediente se encontraba establecido que la importadora argentina no mantenía vinculación con el grupo Klabin y que el precio declarado coincidía con el efectivamente facturado, abonado y registrado contablemente. Asimismo, la sentencia destacó que no se había acreditado que las operaciones fueran simuladas ni que el precio declarado fuera falso. Sin embargo, la decisión no se agotó en esas particularidades. La Sala IV reiteró, con alcance más general, que la inexactitud del precio debe ser suficientemente demostrada por el servicio aduanero, sin que baste su mera presunción (con remisión a sus precedentes “First Rate SA”, causa 18.731/2008, sentencia del 15/7/2014, y “Maltería Pampa SA (TF 35.100-A)”, causa 3675/2024, sentencia del 30/4/2024), y que la existencia de ventas sucesivas, la vinculación entre determinados integrantes de la cadena y la diferencia de valores obtenida mediante INDIRA constituyen, por sí solas, elementos insuficientes para descartar la veracidad del precio declarado.

En “Acindar Industria Argentina de Aceros SA (TF 35.966-A) c/DGA”, causa CAF 49.273/2025, sentencia del 28 de mayo de 2026, la Sala III examinó una operatoria en la que Vale vendía mineral de hierro a Itabira,

sociedad vinculada radicada en Bahamas, y ésta lo revendía posteriormente a Acindar, aunque la mercadería era remitida directamente desde Brasil hacia la Argentina. También allí la sentencia tuvo particularmente en cuenta que Acindar no mantenía vínculo alguno con Vale ni con Itabira. La ausencia de vinculación de la importadora constituyó un elemento relevante, pero tampoco agotó el fundamento de la decisión. La Sala III sostuvo que, como regla, la correspondencia entre los precios declarados y los efectivamente facturados, percibidos y registrados contablemente elimina la posibilidad de configurar la declaración inexacta, y exigió una comprobación concreta de la simulación o de la falsedad o inexactitud del precio para apartarse de esa conclusión.

En igual orientación se inscriben diversos pronunciamientos recientes de las Salas "E" y "F" de este Tribunal —"Syngenta Agro S.A.", Sala F, expediente EX-2024-50301742 y expediente EX-2024-98227601, sentencias del 21 de febrero de 2026; "Cartocor SA", Sala E, expediente n° 33.701-A, 9 de junio de 2026; y "Acerbrag SA", Sala F, 7 de octubre de 2025—, en los que se acudió a la doctrina sentada por la Corte en "Pioneer Argentina SRL (TF 38.718-A)" (Fallos: 347:83).

La doctrina especializada ha acompañado esa lectura. Al comentar "Pioneer", Juan Patricio Cotter sostuvo que la desestimación del precio de transacción como valor aduanero no lo transforma en un precio inexacto, que la obligación del declarante se agota en declarar el precio de la transacción de la que es parte y consignar la vinculación, y que el ilícito solo tendrá lugar cuando exista una manipulación artificiosa de los precios acompañada de conductas con entidad para entorpecer el control aduanero (Cotter, Juan Patricio, "La infracción de declaración inexacta y las ventas trianguladas. Reflexiones sobre el caso 'Pioneer Argentina'", Derecho Tributario, mayo de 2024, p. 17, cita online TR LALEY AR/DOC/874/2024, con remisión a Zolezzi, Daniel, "Distorsionando el Código Aduanero", El Derecho - Tributario, junio de 2023, n° 2). En la misma dirección, y ya en materia de importaciones, la Sala V de la Cámara revocó una multa fundada en ventas sucesivas en "Pioneer Argentina SRL (TF 91.985.106-A) c/DGA", sentencia del 21 de agosto de 2025.

Nada de ello puede ser soslayado. La Corte ha señalado, desde "Cerámica San Lorenzo" (Fallos: 307:1094), que el apartamiento de sus precedentes exige aportar razones nuevas y suficientes. Esa exigencia impone examinar cuidadosamente si el caso sometido a decisión reproduce, en lo sustancial, las circunstancias fácticas y jurídicas que sustentaron el precedente invocado. Ese examen permite advertir diferencias fácticas respecto de algunos de los antecedentes reseñados, pero no autoriza a desconocer que la línea jurisprudencial desarrollada a partir de "Pioneer" ha formulado también proposiciones jurídicas de alcance general acerca del art. 954, ap. 1, inc. c), del Código Aduanero. Frente a esa doctrina, el desacuerdo que mantengo no puede descansar exclusivamente en las particularidades probatorias del presente expediente, sino que debe situarse, sustancialmente, en el alcance jurídico que corresponde atribuir a los hechos comprobados. Antes de situarme en ese plano, corresponde precisar las tres diferencias fácticas que separan el presente caso de aquellos antecedentes.

La primera reside en la estructura objetiva de la operación. Las tres destinaciones de LDC Argentina no corresponden a tres embarques independientes ni a operaciones celebradas en momentos distintos, sino que constituyen parcializaciones de una única operación de compraventa internacional, amparada por un solo documento de exportación paraguayo. Se trató de la misma mercadería, transportada en un único embarque, con un precio unitario uniforme en origen y posteriormente fraccionada a los fines de su libramiento a plaza.

La segunda diferencia se encuentra en la configuración de los sujetos intervinientes. La mercadería fue exportada por KIMEX S.R.L. desde Paraguay y transportada directamente hacia la República Argentina, mientras que la facturación se articuló mediante LDC *Suisse* S.A., radicada en Ginebra, Suiza. Ese operador no tomó contacto material con la mercadería. Además, según surge de las constancias reseñadas anteriormente, LDC Argentina reconoció su vinculación con LDC *Suisse* S.A., precisamente su vendedora inmediata. Esa circunstancia

diferencia objetivamente el presente caso de “Cartocor” y “Acindar”, en los que la ausencia de vinculación entre la importadora argentina y los restantes integrantes de la cadena fue ponderada en las respectivas sentencias. No basta, sin embargo, para excluir la aplicación de la doctrina jurídica desarrollada en aquellos precedentes, pues tanto la Sala IV como la Sala III asignaron relevancia autónoma a la coincidencia entre el importe declarado, facturado y efectivamente pagado y a la necesidad de que la inexactitud del precio resulte concretamente comprobada.

La tercera diferencia radica en el conjunto de circunstancias económicas que acompañaron la intermediación. En “Cartocor” —donde el diferencial detectado mediante INDIRA fue del 8,63 %, inferior al 11,28 % verificado en autos, y la importadora no se encontraba vinculada con el grupo integrado por el fabricante y el intermediario—, la Sala IV señaló que el precio de otra compraventa resultaría ajeno al operador argentino “en la medida en que se encuentre probado que el intermediario se comportó como una sociedad con personería jurídica propia y de tal modo concertó esa operación, por la que obtuvo una ganancia que no puede reputarse de fuente argentina”, y examinó y rechazó el argumento fiscal conforme al cual la vinculación, la triangulación y la diferencia detectada mediante INDIRA imponían analizar integralmente el proceso de determinación del precio y desplazaban hacia la importadora la necesidad de justificarlo. En “Acindar” —donde, aunque la mercadería también fue remitida de manera directa desde Brasil y medió una refacturación a través de una sociedad radicada en Bahamas, la importadora tampoco se encontraba vinculada con el fabricante ni con el intermediario—, la Sala III sostuvo, en términos análogos, que la acreditación de la coincidencia entre el importe declarado y el efectivamente pagado excluye, como regla, la configuración de la infracción, y que la existencia de ventas sucesivas a valores diversos no basta sin prueba concreta de simulación, falsedad o inexactitud del precio. No corresponde extraer de esas formulaciones una regla general para la resolución de todos los casos comprendidos en el art. 954, ap. 1, inc. c), ni asumir como propia la solución allí adoptada.

En el caso de LDC Argentina concurre un operador interpuesto que no tuvo intervención material en la mercadería, un transporte directo desde Paraguay hacia la Argentina, un único embarque posteriormente parcializado, un precio unitario uniforme en origen, un diferencial del 11,28 % y una vinculación reconocida entre la importadora y su vendedora inmediata.

A ello se suma que no surge de las actuaciones una explicación concreta acerca de la función económica desarrollada por LDC *Suisse* S.A. que permita comprender la formación de ese diferencial. Esas circunstancias resultan relevantes para la valoración de la prueba producida en este expediente, pero no cabe presentar la entidad del cuadro indiciario como la razón primordial que permitiría distinguirlo de la línea jurisprudencial reseñada. “Pioneer”, “Cartocor”, “Acindar” y, con particular proximidad fáctica, “Syngenta”, examinaron también operatorias construidas sobre ventas sucesivas, diferencias de precios, información proveniente de INDIRA, intervención de intermediarios y, en algunos casos, relaciones de vinculación. Como quedó expuesto al examinar el primer requisito del tipo, la comprobación efectuada en autos proporcionó, con independencia de la conducta probatoria de LDC Argentina, un conjunto convergente de elementos objetivos con aptitud suficiente para inferir la inexactitud del importe declarado. La falta de prueba acerca de la causa económica del incremento adquiere relevancia en un momento posterior y únicamente en cuanto determina que aquel cuadro no haya sido desvirtuado.

De este modo, la suficiencia de la prueba de cargo y la posterior incidencia de las reglas sobre distribución de la carga probatoria operan en planos sucesivos y no deben confundirse. La primera debe encontrarse satisfecha con independencia de la conducta probatoria del administrado; solo una vez superado ese umbral adquiere relevancia determinar quién se encontraba en mejores condiciones de aportar los elementos necesarios para esclarecer las circunstancias internas de la operatoria.

Esta última circunstancia no constituye un hecho aislado ni el punto de partida de la imputación. Su relevancia surge una vez apreciado el cuadro objetivo antes descripto. En ese contexto, la distribución de la carga de la prueba no puede concebirse en términos puramente estáticos. Como quedó adelantado, las reglas de la carga dinámica adquieren particular importancia respecto de aquellos hechos cuyo conocimiento y documentación se encuentran primordialmente en la esfera de actuación de una de las partes. No cabe exigir a la Administración la prueba de circunstancias que el propio administrado se encuentra en condiciones sustancialmente mejores de acreditar, cuando tales datos anidan en su contabilidad, en sus registros o en la estructura contractual de su negocio.

Ese criterio encuentra respaldo en la doctrina de la Corte sobre la colaboración probatoria de quien se encuentra en mejores condiciones de probar (Fallos: 320:2715, «Pinheiro, Ana María y otro c/Instituto de Servicios Sociales para el Personal Ferroviario», sentencia del 10 de diciembre de 1997).

Trasladado al caso, ello significa que las razones comerciales que determinaron la intervención de LDC *Suisse* S.A., los riesgos eventualmente asumidos, los servicios prestados, las condiciones que justificaron su participación y la causa económica del incremento producido entre una y otra venta son circunstancias radicadas primordialmente en la esfera de conocimiento y disponibilidad documental de quienes estructuraron la operación. Los contratos, órdenes de compra, acuerdos de intermediación, comunicaciones comerciales y demás elementos aptos para esclarecer esos extremos no se encuentran naturalmente en poder de la Administración, sino de quienes participaron de la cadena negocial.

No se trata, por ello, de presumir la comisión de la infracción a partir del silencio de la importadora ni de relevar al servicio aduanero de toda actividad probatoria. Se trata de reconocer que, una vez incorporados elementos objetivos suficientes para poner razonablemente en cuestión la correspondencia entre la declaración y la operatoria efectivamente realizada, no resulta exigible a la Administración demostrar desde fuera hechos que pertenecen a la estructura interna del negocio y que el operador se encuentra en mejores condiciones de documentar. La falta de explicación acerca de esos extremos no crea por sí sola la infracción, pero tampoco resulta jurídicamente indiferente cuando se integra con un cuadro probatorio previamente constituido.

Eso es precisamente lo que ocurre en autos. La imputación no se sustenta exclusivamente en la existencia de una venta anterior a menor precio. Se apoya en la concurrencia de la unidad física del embarque, el transporte directo Paraguay-Argentina, la falta de intervención material del operador interpuesto, la existencia de un vínculo societario en el tramo de la cadena, la uniformidad del precio documentado en origen y la magnitud del diferencial verificado. Frente a ese conjunto, correspondía a quien se encontraba en mejores condiciones de hacerlo aportar los elementos capaces de demostrar que el incremento del 11,28 % respondía a prestaciones reales, riesgos comerciales, financiación, servicios de comercialización o cualquier otra causa económica atribuible al operador interpuesto. La ausencia de prueba sobre esos extremos deja subsistente el cuadro probatorio que dio sustento a la comprobación aduanera.

Es desde esa perspectiva que los precedentes reseñados deben ser considerados. Sus particularidades fácticas conservan relevancia para apreciar el grado de semejanza entre las distintas causas, pero no corresponde reducir su alcance a esas diferencias cuando las sentencias contienen también una interpretación general del art. 954, ap. 1, inc. c). En particular, “Pioneer”, “Cartocor” y “Acindar” atribuyen a la coincidencia entre el precio declarado y el efectivamente facturado y pagado una eficacia decisiva que excede las circunstancias singulares de cada expediente. Por ello, la cuestión no puede resolverse mediante una mera distinción de hechos.

La comparación con “Pioneer” exige, en cambio, una consideración diferente. No advierto que el presente caso

pueda ser válidamente distinguido de aquel precedente sobre la sola base de la entidad del cuadro indiciario reunido por el servicio aduanero. También allí la controversia se estructuró sobre operaciones de ventas sucesivas, diferencias entre los valores documentados en distintos tramos de la cadena y elementos dirigidos a cuestionar la correspondencia del importe declarado con la realidad económica de la operación. Asimismo, en ambos supuestos se tuvo por acreditada la coincidencia entre el importe declarado y el efectivamente pagado. La discrepancia que mantengo no descansa, por tanto, en una pretendida diferencia sustancial de la plataforma probatoria, sino en el alcance jurídico que corresponde atribuir a esos elementos frente al art. 954, ap. 1, inc. c), del Código Aduanero.

Es dable reconocer, antes bien, que "Pioneer" formuló expresamente una regla conforme a la cual, en los supuestos de ventas sucesivas de importación, el art. 954, ap. 1, inc. c), "circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado" a la última venta. Esa formulación ha sido posteriormente recogida por las Cámaras del fuero y por distintas Salas de este Tribunal. No sería correcto, por consiguiente, presentar el precedente como si solo hubiera resuelto una cuestión de suficiencia probatoria o como si dejara incólume la posibilidad de asignar a las ventas precedentes la misma relevancia que expresamente negó. El desacuerdo que mantengo exige afrontar esa regla en sus propios términos.

Ello no torna irrelevante lo resuelto por la Corte en "Bunge y Born", donde sostuvo que al control aduanero no puede resultarle indiferente la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas, y que el art. 954, ap. 1, inc. c), comprende tanto diferencias en más como en menos y tanto en operaciones de importación como de exportación. Ese antecedente no desplaza por sí solo la doctrina posterior de "Pioneer", pero sí permite identificar una tensión interpretativa que merece ser considerada al examinar el fundamento normativo de la regla de la última venta.

La referencia a "Bunge y Born" no importa sentar aquí una regla general acerca del modo en que debe resolverse todo supuesto comprendido en el art. 954, ap. 1, inc. c). Su utilización se limita a recordar que el examen de la correspondencia entre lo declarado y la operación efectivamente realizada integra legítimamente el ámbito del control aduanero. La determinación de cuándo ese examen alcanza entidad suficiente para configurar la infracción dependerá, necesariamente, de la prueba reunida en cada causa. Pero, frente a la doctrina actualmente consolidada a partir de "Pioneer", esa valoración probatoria solo puede conducir a una solución diferente si previamente se explicitan razones jurídicas nuevas y suficientes que justifiquen reconsiderar el alcance que se ha atribuido a la última venta.

VIII. La razón de mi disidencia es de otra naturaleza. Reside en determinar si, una vez reunidos elementos probatorios aptos para reconstruir integralmente la operatoria, la coincidencia entre el importe declarado, facturado y pagado en la última venta impide, por sí sola, considerar aquellos elementos para establecer si ese importe era el que efectivamente correspondía en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. Conforme a la doctrina de «Cerámica San Lorenzo», el apartamiento de un precedente de la Corte exige aportar razones nuevas y suficientes que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal. La cuestión consiste, entonces, en determinar si los argumentos que se desarrollan a continuación reúnen esa entidad.

A mi juicio, existen razones que justifican someter nuevamente la cuestión a examen. No descansan en una distinta valoración de los mismos hechos ni en la mera reiteración de argumentos anteriormente desestimados. Tampoco radican en la sola distinción entre valoración aduanera e infracción, pues esa diferenciación formó parte de la controversia examinada en "Pioneer" y fue destacada tanto por la Cámara como por la Procuradora Fiscal. Residen, más precisamente, en aspectos que el precedente no desarrolló al establecer la regla de la última venta: el fundamento normativo de la exclusión de las ventas precedentes del examen previsto por el art. 954, ap. 1, inc.

c); la naturaleza, función y eficacia jurídica del Comentario 22.1 utilizado por la Corte como criterio interpretativo convergente; y los antecedentes de formación de ese instrumento, que permiten determinar si la regla allí adoptada constituye una derivación necesaria del Acuerdo de Valoración o una opción interpretativa elaborada dentro de su ámbito técnico específico.

La cuestión relativa a la carga probatoria no constituye, por sí misma, una razón nueva que permita apartarse de "Pioneer". La Corte examinó expresamente ese aspecto y sostuvo que la existencia de una venta precedente a menor precio, aun sustancialmente menor y entre sujetos vinculados, no basta para trasladar al importador la carga de demostrar que el precio de la última venta era el que efectivamente correspondía. Esa proposición ha sido posteriormente reiterada por las Cámaras. Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente acerca de la distribución dinámica de la prueba una vez satisfecho el umbral probatorio inicial, el fundamento adicional del apartamiento debe encontrarse en otro plano.

La fidelidad a la letra de la ley exige aplicar el tipo sancionatorio sin incorporar condiciones ni limitaciones que no encuentren sustento normativo. Precisamente desde esa premisa corresponde examinar la regla formulada en "Pioneer".

"Pioneer" estableció expresamente que el art. 954, ap. 1, inc. c), "circunscribe" el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado a la última venta. La existencia de esa regla no se encuentra, por tanto, en discusión. Lo que corresponde examinar es su fundamento normativo. El Código Aduanero no contiene una previsión que disponga expresamente que, ante ventas sucesivas, los tramos precedentes deban quedar excluidos del universo de hechos susceptibles de comprobación. Tampoco contiene una regla de prueba tasada que atribuya a la coincidencia entre factura, declaración y pago una eficacia concluyente acerca de la exactitud económica del importe declarado.

Es allí donde advierto una dificultad interpretativa que "Pioneer" no desarrolla. El fallo sostiene, correctamente, que en ausencia de una previsión legal no corresponde presumir que la diferencia entre dos ventas sucesivas obedezca a la vinculación ni invertir, por esa sola razón, la carga de la prueba. Sin embargo, a partir de la misma ausencia de regulación expresa concluye que el análisis debe quedar circunscripto a la última venta. Si el silencio del art. 954 impide introducir una presunción relativa a la vinculación, corresponde explicar por qué ese mismo silencio permite atribuir a la última venta una eficacia excluyente respecto de los restantes elementos de la operatoria. La cuestión no consiste en sustituir la última venta por la primera ni en presumir que el precio documentado en origen sea necesariamente el correcto. Consiste en determinar si la ley ordena que las ventas anteriores sean jurídicamente irrelevantes para comprobar si el importe declarado en la última venta era el que efectivamente correspondía.

Esta precisión resulta especialmente importante frente a "Cartocor" y "Acindar". No se propone aquí que la Aduana pueda descartar automáticamente una venta jurídicamente existente y reemplazarla por otra ni desconocer la personalidad de los intermediarios. La tesis es más acotada: la validez formal de la última venta y la coincidencia entre el importe declarado, facturado y efectivamente pagado no deberían impedir, por sí solas, que los restantes elementos comprobados sean examinados para establecer si aquel importe era económicamente el que correspondía a la operación en los términos específicos del tipo infraccional.

A mayor abundamiento, corresponde incorporar un elemento que refuerza, por una vía distinta, la improcedencia de trasladar sin mediaciones la solución de "Pioneer" al caso de autos. La Corte, al desarrollar su interpretación, acudió al Comentario 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, relativo al significado de la expresión "vendidas para la exportación al país de importación" en los supuestos de ventas sucesivas, instrumento adoptado

en la 24ª sesión del Comité Técnico, el 26 de abril de 2007 (documento VT0564; la propia Corte lo cita según la recopilación de Zolezzi, Daniel, Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C.), 2ª edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2008, p. 471 y ss.). Resulta relevante, en este sentido, el lenguaje empleado por el propio Tribunal. La Corte no sostuvo que la interpretación del art. 954 viniera impuesta por el Comentario 22.1 ni le atribuyó expresamente carácter vinculante, sino que señaló que aquella "coincide" con la interpretación formulada por el Comité Técnico. La elección de ese término permite advertir una diferencia que no es menor: el Comentario aparece como un criterio interpretativo convergente con la solución adoptada, pero no como una fuente normativa a la que el ordenamiento interno hubiera atribuido, por sí misma, aptitud para definir el alcance del tipo infraccional. Por ello, cualquiera sea la relevancia que pueda reconocérsele en su ámbito propio, esa coincidencia no autoriza a convertir el Comentario 22.1 en una regla jurídica autónoma ni a atribuirle efectos que excedan la función para la cual fue elaborado.

Su ámbito propio es el de la valoración aduanera. El Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 procura establecer un sistema justo, uniforme y neutral de valoración y proporcionar mayor uniformidad y certeza en la aplicación de sus reglas. En ese marco, el Comentario 22.1 constituye un criterio técnico dirigido a identificar, ante una serie de ventas, cuál de ellas debe ser tomada en consideración a los fines de determinar el valor de transacción. La propia Organización Mundial de Aduanas explica que los instrumentos elaborados por el Comité Técnico —entre ellos, los Comentarios— están destinados a desempeñar un papel relevante para alcanzar uniformidad en la interpretación y aplicación del Acuerdo.

Importa no perder de vista, además, que el criterio finalmente adoptado no expresa necesariamente un significado unívoco del art. 1 del Acuerdo, sino que fue precedido por una controversia interpretativa genuina. El documento VT0237E1, del 19 de abril de 2002, presentado en la 14ª sesión del Comité Técnico, celebrada en 2002, contemplaba el supuesto de una "venta para exportación seguida de una venta posterior" y sostenía que la reventa ulterior no privaba necesariamente de validez a la transacción precedente como venta para exportación a efectos de valoración. Incluso señalaba que el importador podía demostrar ante la autoridad aduanera que aquella venta anterior constituía efectivamente una venta para exportación al país de importación. El desarrollo posterior de los trabajos del Comité demuestra que la cuestión continuó siendo objeto de examen durante distintas sesiones y que en ese debate se plantearon, entre otras cuestiones, las dificultades de verificar información correspondiente a ventas anteriores realizadas fuera del país de importación. La regla de la última venta finalmente recogida por el Comentario 22.1 constituye, por ello, la opción interpretativa con la que culminó ese proceso deliberativo y no la mera explicitación de un significado que el art. 1 del Acuerdo impusiera de manera inequívoca. La doctrina local advirtió tempranamente la incidencia de ese instrumento sobre las importaciones trianguladas en el orden regional (Krolovetzky, Guido, "Declaraciones inexactas en importaciones trianguladas", Suplemento Actualidad La Ley, 29/5/2014, p. 1, cita online TR LALEY AR/DOC/1658/2014).

Ese antecedente adquiere particular relevancia frente al razonamiento textual de "Pioneer". Si la propia identificación de la venta relevante bajo el art. 1 del Acuerdo dio lugar durante años a alternativas interpretativas y culminó en 2007 con la adopción de una determinada solución técnica, esa circunstancia permite, cuanto menos, cuestionar que la regla de la última venta pueda ser presentada como una consecuencia necesaria e inmediata de un texto cuyo significado no admitía alternativas. No se trata de desconocer la opción finalmente adoptada por el Comité Técnico, sino de precisar su naturaleza y, a partir de allí, el alcance que puede atribuírsele en un régimen sancionatorio interno.

Esta circunstancia adquiere particular importancia porque una regla técnica destinada a seleccionar la venta relevante para determinar el valor en aduana no puede transformarse, sin una norma que así lo disponga, en una regla acerca de cuáles hechos puede conocer y valorar el juez para determinar la existencia de una infracción. En

consecuencia, resulta metodológicamente erróneo extrapolar ese criterio, diseñado para la determinación del valor en aduana, al ejercicio de la potestad sancionadora administrativa. No existe disposición que habilite a restringir el marco cognoscitivo del juzgador en sede infraccional a la "última venta", ni previsión normativa, explícita o implícita, que impida considerar el conjunto de hechos que integran la operatoria económica cuando lo que se debate es la inexactitud típica y la producción de la consecuencia prevista por el art. 954, ap. 1, inc. c), del Código Aduanero. Atribuir al Comentario 22.1 ese alcance importaría hacerle cumplir una función distinta de aquella para la cual fue concebido, al convertir un criterio técnico de valoración en un filtro cognoscitivo que condiciona el análisis de la infracción, sin que exista texto habilitante para semejante consecuencia.

Dicho de otro modo, una cosa es determinar cuál de las ventas sucesivas debe tomarse en consideración a los efectos de establecer el valor en aduana y otra, sustancialmente distinta, establecer qué hechos y circunstancias puede examinar el juzgador para decidir si la declaración fue inexacta y si produjo o pudo producir el efecto previsto por la norma sancionatoria. Confundir ambos planos importa trasladar al ámbito infraccional una limitación que pertenece, en todo caso, al método de valoración y no al régimen probatorio de la infracción.

En el derecho administrativo sancionador, el principio de legalidad exige que los elementos sobre cuya base se construye el juicio de antijuridicidad provengan de fuentes normativas habilitantes. Atribuir al Comentario 22.1 una eficacia determinante para establecer que solo la última venta puede ser jurídicamente considerada a los efectos del art. 954, ap. 1, inc. c), supone reconocer incidencia en la delimitación del tipo infraccional a un instrumento técnico internacional respecto del cual no se ha identificado una recepción legislativa o reglamentaria específica con ese alcance. Esa utilización resulta cuestionable desde el punto de vista metodológico, con independencia del sentido en que opere. El problema no es solo de compatibilidad estructural entre dos regímenes normativos —el de valoración y el de infracciones—; es también de legitimidad institucional. Un instrumento elaborado por un organismo técnico internacional en el ámbito de acuerdos de valoración no integra, por ese solo hecho, el ordenamiento sancionatorio argentino.

Esta conclusión constituye, además, una derivación coherente con la caracterización que la propia Organización Mundial de Aduanas efectúa de esos instrumentos. En su Compendio de Valoración en Aduana aclara que las decisiones técnicas del Comité, incluidos los Comentarios, no son vinculantes para las administraciones aduaneras y no constituyen derecho internacional de valoración ("These instruments are not binding on Customs administrations, and do not amount to international valuation law"), sin perjuicio del importante papel que están llamadas a desempeñar para favorecer la uniformidad interpretativa. A ello se suma un dato cronológico que, por sí solo, debilita cualquier pretensión de recepción automática: cuando el Congreso argentino aprobó mediante la Ley 24.425 los resultados de la Ronda Uruguay y, entre ellos, el Acuerdo de Valoración, en 1994, el Comentario 22.1 aún no existía. Fue adoptado por el Comité Técnico el 26 de abril de 2007. De la sola aprobación legislativa del Acuerdo no puede inferirse, por tanto, que el Congreso haya incorporado automáticamente al derecho interno, como regla normativa autónoma y con aptitud para delimitar un tipo sancionatorio, un Comentario técnico adoptado trece años después. Su incorporación como elemento definitorio del tipo infraccional tampoco proviene de una decisión legislativa o reglamentaria posterior que lo haya dotado de semejante eficacia en ese ámbito.

En este punto adquiere particular relevancia la reflexión del ministro Carlos Rosenkrantz, al formular la tesis de que la utilización autoritativa de materiales jurídicos foráneos plantea un problema desde la perspectiva del autogobierno cuando su fuerza no deriva de una decisión jurídicamente atribuible a la comunidad que debe soportar sus efectos (Rosenkrantz, Carlos F., "En contra de los 'préstamos' y de otros usos 'no autoritativos' del derecho extranjero", Revista Jurídica de la Universidad de Palermo, año 6, n° 1, octubre de 2005; versión original en inglés, "Against Borrowings and Other Nonauthoritative Uses of Foreign Law", International Journal of Constitutional Law, vol. 1, n° 2, 2003, pp. 269-295). Cuando un tribunal incorpora materiales externos como si

tuvieran autoridad normativa en el ámbito local, desplaza el centro de gravedad de la decisión desde el derecho propio hacia fuentes que no han adquirido esa autoridad mediante los procedimientos previstos por el sistema. El problema reside no solo en que esos materiales puedan conducir a soluciones equivocadas, sino también en que su utilización con semejante alcance debilite la autonomía interpretativa del ordenamiento nacional y dificulte el desarrollo de una cultura jurídica propia dotada de mayor previsibilidad institucional.

La analogía, desde luego, no supone equiparar el Comentario 22.1 con el derecho de un Estado extranjero. El punto de contacto reside exclusivamente en el problema de autoridad que se suscita cuando un material externo al sistema de fuentes sancionatorias recibe una eficacia normativa que el ordenamiento interno no le ha atribuido.

No se me escapa que el ministro Rosenkrantz suscribió la mayoría en "Pioneer". La observación, lejos de restar fuerza al argumento, la acrecienta. Una construcción doctrinaria vale por su consistencia interna y no por la coincidencia de quien la formula con cada una de sus aplicaciones. Si el criterio expuesto es correcto, y creo que lo es, entonces el empleo del Comentario 22.1 como pieza definitoria del tipo infraccional resulta objetable con arreglo a ese mismo criterio de autoridad normativa. Es esta, precisamente, la clase de argumento que "Cerámica San Lorenzo" exige de quien disiente es la formulación de una razón que el precedente no ponderó, y no la mera repetición de lo ya desechado.

Esa objeción se intensifica en el presente caso por dos razones que concurren simultáneamente. La primera es que el Comentario 22.1 fue concebido para una finalidad específica y acotada, consistente en procurar una aplicación uniforme de los criterios de determinación del valor en aduana dentro del marco del Acuerdo de Valoración. Trasladarlo al plano infraccional de una importación, esto es, al terreno donde se decide la procedencia de una sanción, implica extenderlo más allá de su propio ámbito de aplicación.

Que esa haya sido la finalidad perseguida no significa, sin embargo, que el criterio adoptado haya adquirido por ello eficacia normativa uniforme entre los miembros de la OMC. Como elemento corroborativo —y no como fundamento autónomo de la solución—, esa conclusión encuentra apoyo adicional en el derecho comparado. En los Estados Unidos, la Corte de Apelaciones para el Circuito Federal reconoció en "Nissho Iwai American Corp. v. United States", 982 F.2d 505 (Fed. Cir. 1992), la denominada first sale rule, según la cual el valor de transacción podía determinarse sobre la base de la venta entre el fabricante extranjero y el intermediario. La propuesta de 2008 de U.S. Customs and Border Protection para sustituirla por el criterio de la última venta —con cita expresa del Comentario 22.1— no llegó a concretarse: el Congreso condicionó su implementación, un estudio de la U.S. International Trade Commission mostró que la first sale rule representaba solo el 2,4 % del valor total importado, y CBP retiró formalmente la propuesta en 2010. La adopción del Comentario 22.1 no produjo, por sí misma, la sustitución de la regla vigente en ese ordenamiento.

La experiencia de la Unión Europea conduce a una conclusión convergente por una vía distinta: la regla de la última venta fue allí establecida positivamente en el art. 128.1 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, lo que demuestra que su fuerza obligatoria interna no deriva únicamente del Comentario 22.1, sino de una disposición normativa propia. Ambos datos comparados corroboran que la adopción de ese Comentario no determinó, por sí sola, una incorporación normativa automática y uniforme de la regla de la última venta ni siquiera dentro del ámbito propio de la valoración aduanera; con mayor razón, no puede atribuírsele, sin una fuente normativa específica, aptitud para definir un elemento del tipo infraccional del ordenamiento sancionatorio argentino.

La segunda razón se asienta en las exigencias propias del derecho administrativo sancionador. En ese paradigma, la tipicidad alcanza también a los elementos sobre cuya base se construye el juicio de reprochabilidad, y no se

agota en la descripción de la conducta prohibida. Esos elementos deben emanar de fuentes normativas que el ordenamiento local haya habilitado para cumplir esa función. El Comentario 22.1 puede ser un instrumento conocido y aplicado en la práctica del comercio exterior internacional, pero ese conocimiento sectorial no lo convierte en fuente del derecho sancionatorio argentino. La previsibilidad que el principio de legalidad garantiza al administrado no depende de lo que los operadores especializados conocen en la práctica, sino de lo que el ordenamiento jurídico ha establecido como parámetro normativo con aptitud para fundar una condena. Un instrumento técnico que no fue incorporado al ordenamiento sancionatorio por vía legislativa ni reglamentaria no satisface esa exigencia, con independencia de su difusión en el ámbito del comercio internacional. Admitir lo contrario equivaldría a sustituir el principio de legalidad por un principio de conocimiento sectorial, inversión que el derecho administrativo sancionador no tolera.

En definitiva, las razones que justifican someter nuevamente la cuestión a examen no consisten en sostener que LDC Argentina presenta un cuadro indiciario sustancialmente más intenso que “Pioneer”, ni en reiterar que INDIRA, la vinculación o la triangulación permiten trasladar la carga de la prueba, argumentos que han sido considerados por la jurisprudencia reseñada. Tampoco se pretende sustituir automáticamente el precio de la última venta por el documentado en una venta anterior. La cuestión es distinta: consiste en determinar si el art. 954, ap. 1, inc. c), contiene una regla que otorgue a la última venta una eficacia cognoscitiva excluyente y, en caso negativo, si esa consecuencia puede derivarse de un instrumento técnico concebido para seleccionar la venta relevante a los fines del valor de transacción. La ausencia de una previsión expresa en ese sentido, la naturaleza y eficacia jurídica del Comentario 22.1 y los antecedentes de su formación constituyen aspectos que “Pioneer” no examinó específicamente al formular la regla de la última venta y que, considerados conjuntamente, poseen entidad suficiente para justificar un nuevo examen de la cuestión en los términos de “Cerámica San Lorenzo”. Ello no importa desconocer la autoridad institucional del precedente ni afirmar que corresponde a este Tribunal modificar la jurisprudencia de la Corte; importa, más acotadamente, exponer las razones jurídicas adicionales que sustentan esta disidencia y someterlas a consideración de los tribunales llamados a revisar la decisión, reconociendo que corresponde al Máximo Tribunal, como intérprete final del derecho federal, decidir en definitiva acerca del mantenimiento o revisión de su doctrina.

Someto estas razones a la consideración de la alzada, con plena conciencia de que mis anteriores pronunciamientos han sido revocados. No las formulo por obstinación. Tampoco desconozco el deber de conformidad con los precedentes de la Corte que surge de “Cerámica San Lorenzo”, ni la particular carga argumentativa que pesa sobre quien pretende apartarse de una interpretación ya establecida por el Máximo Tribunal. Precisamente por ello, no corresponde presentar como fundamento del apartamiento cuestiones que ya fueron sometidas a conocimiento de la Corte o que la jurisprudencia posterior ha examinado expresamente, tales como la existencia de ventas sucesivas, la vinculación, las diferencias detectadas, la necesidad de valorar conjuntamente la operatoria o la distribución de la carga probatoria.

IX. Restan por tratar los dos argumentos subsidiarios planteados por la firma apelante, relativos a la aplicación de los arts. 898 y 916 del C.A.

En cuanto al primero, en virtud de los elementos de prueba disponibles en la presente causa y del razonamiento expuesto en los considerandos precedentes, no encuentro configurado un error excusable frente a la imputación de la infracción de declaración inexacta a la firma apelante.

La conducta reprochada a LDC Argentina no consiste en haber adoptado una determinada interpretación jurídica del art. 954, sino en haber declarado un importe que, según quedó establecido en los considerandos V y VI, no correspondía a la operación, con independencia de cuál sea la lectura correcta de la norma. El error de derecho

sobre el alcance del inciso c) no exime de la obligación de declarar el importe realmente pagado o debido. El error excusable exige, además de la existencia de una duda interpretativa razonable, que el declarante haya obrado con la diligencia y el cuidado que las circunstancias del caso exigían; ninguno de los elementos reunidos en la causa permite tener por acreditado ese extremo.

En segundo término, en cuanto a la facultad de atenuar la pena por debajo de los topes mínimos legales, LDC Argentina invoca el art. 916 del C.A. —que autoriza a "reducir la pena a aplicar por debajo de los topes mínimos previstos en este Título, con sujeción a lo establecido en el art. 1115", cuando "mediaren motivos suficientes de atenuación"— en conjunción con el art. 915 del mismo cuerpo legal, que ordena graduar las penas "según las circunstancias, la naturaleza y la gravedad de las infracciones y los antecedentes del infractor".

Cabe señalar que, tratándose el acto recurrido del ejercicio de facultades discrecionales de la Administración, no corresponde que este organismo jurisdiccional sustituya al órgano administrativo competente en la determinación de la sanción aplicable.

Así lo sostuve en un trabajo doctrinario, al afirmar que "si bien cabe reconocer al juez autoridad para verificar el cumplimiento de los elementos reglados y descalificar a la administración cuando deja de observarlos, ello no implica que el juez se encuentre autorizado para suplir el silogismo practicado por ella, salvo que las premisas que lo componen se encuentren puramente regladas, en cuyo caso, el juez, como lo hemos advertido precedentemente, vería reducido su papel a activar el supuesto de hecho previsto en la norma" (Licht, Miguel N., La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa, ED, t. 193, p. 702).

Este criterio ha sido sostenido por este Vocal, entre otros precedentes, en Alcatel Lucent de Argentina S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación, expte. nº 30.527-A, sentencia del 19/10/2023, donde se afirmó que "tratándose de un acto administrativo dictado en el ejercicio de facultades discrecionales, no corresponde que este organismo jurisdiccional sustituya al órgano administrativo competente en la determinación de la sanción aplicable".

Asimismo, igual criterio fue reiterado en S.K.F. Argentina S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación, expte. nº 35.940-A, sentencia del 13/12/2023, al señalar nuevamente que "no corresponde que este organismo jurisdiccional sustituya al órgano administrativo competente en la determinación de la sanción aplicable".

Por ende, como principio, la graduación de la sanción es resorte primario del órgano administrativo y constituye una potestad discrecional. Sin embargo, la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha señalado que "no hay actividad de la Administración que resulte ajena al control judicial de legalidad y razonabilidad" (CNCAF, Sala III, L'Oreal Argentina S.A. c/ DNCI, causa nº 138/2013, sentencia del 31/03/2015).

En esa misma línea, la Cámara ha sostenido que "la actuación administrativa debe ser racional y justa y la circunstancia de que la Administración obre en ejercicio de facultades discrecionales no constituye justificativo de su conducta arbitraria, pues es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de la parte interesada, verificar el cumplimiento de dicho presupuesto" (CNCAF, Sala III, L'Oreal Argentina S.A. c/ DNCI, causa nº 138/2013, sentencia del 31/03/2015).

De este modo, es preciso distinguir entre el control jurisdiccional de la legalidad y razonabilidad del ejercicio de la potestad sancionatoria y la sustitución del criterio seguido por la Administración por una apreciación propia del órgano revisor. Lo primero integra plenamente la función jurisdiccional. Lo segundo solo resulta admisible

cuando se verifica una razón jurídica concreta que permita descalificar la determinación administrativa, ya sea porque las premisas empleadas se encuentran regladas y han sido incorrectamente aplicadas, o porque se advierte un vicio de legalidad, causa, motivación, razonabilidad o proporcionalidad.

A mayor abundamiento, esta inteligencia aparece especialmente reforzada por el reciente pronunciamiento de la Sala II en SKF Argentina S.A. (TF 26.663-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, sentencia del 21/8/2026, donde la Cámara consideró improcedente modificar la graduación de la multa sin descartar fundadamente las razones que llevaron a la Aduana a graduar la multa como lo hizo.

Cabe destacar que la Sala II, en ese pronunciamiento, revocó la sentencia de esta Sala del 28 de octubre de 2024 que, por mayoría de los Dres. Sarquis y Segura y contra el criterio de este vocal, había reducido la multa a una vez el valor de la mercadería; sostuvo la Cámara que no cabe modificar la graduación sin descartar fundadamente las razones que llevaron a la Aduana a graduarla como lo hizo. En el mismo sentido se pronunció la Sala I in re “ La Moraleja S.A. (TF 36.311-A) c/DGA”, sentencia del 21 de abril de 2026, que revocó al Tribunal Fiscal y confirmó la graduación de la multa aduanera en una vez y media. Por ello, lo resuelto por ambas Salas no se contrapone con el criterio aquí expuesto, sino que aparece sustancialmente concordante con él en cuanto exige un fundamento jurídico suficiente para desplazar la apreciación efectuada por la autoridad administrativa.

En el caso de autos, la recurrente se limita a solicitar una reducción de la multa sin desarrollar una crítica concreta respecto de la graduación efectuada. No identifica una pauta reglada incorrectamente aplicada, ni demuestra arbitrariedad, falta de motivación, irrazonabilidad o desproporción manifiesta en la determinación del quantum.

En tales condiciones, no corresponde que este Tribunal sustituya al órgano administrativo competente en la determinación de la sanción aplicable, pues ello importaría reemplazar una apreciación discrecional que no ha sido jurídicamente descalificada por otra fundada únicamente en el criterio del órgano revisor.

Por todo lo expuesto, el agravio aquí considerado debe ser rechazado.

En virtud de lo expuesto, voto por:

1. Confirmar la Resolución “RESOL-2023-578-E-AFIP-ADSALO#SDGAI”, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo.

2. Costas a la vencida.

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

Revocar la resolución RESOL-2023-578-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en la Actuación Nº 17494-57-2020, con costas.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.09.18 12:21:16 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: 2026.09.22 16:27:01 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.09.22 16:49:13 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.22 16:49:47 -03:00