2588/2024
“Pioneer Argentina SRL (TF 40.023-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 25 de abril de 2025.-

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que por resolución del 13/09/2024, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó la Resolución Fallo nro. 26/2019 (AD SAPE) recaída en la actuación SIGEA nro. 12634-101-2014, en cuanto imputó a la actora la comisión de la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y c) del C.A. y exigió el pago de setecientos setenta y dos mil setecientos cincuenta y un pesos con noventa y un centavos ($ 772.751,91) en concepto de multa, y la suma de seis mil seiscientos cuarenta y seis dólares con setenta y seis centavos (u$s 6.646,76) en concepto de tributos, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

Para así resolver, sostuvo que, correspondía resolver si se había configurado en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, incs., a) y c), del C.A., en relación a la destinación de exportación para consumo nro. 13060 EC01004902E, documentada por la firma actora.

A tal efecto, precisó que, el artículo 954 del C.A. señala en su apartado 1 que: *"El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio (...)". Asimismo, el inc. c), del mismo apartado señala: "c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia"*.

Postuló que, de la lectura de la propia norma se desprendía que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, era presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación. Aclaró que, por medio de la Destinación de

Exportación nro. 13060EC01004902E, oficializada el 01/10/13 ante la Aduana de San Pedro, la firma exportadora PIONEER ARGENTINA S.R.L. documentó la exportación para consumo de 37.152,46 kgs. de semillas de maíz para siembra (PA 1005.10.00.000Q), con destino a la República Federativa de Brasil. Al efectuar el control ex-post, la División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca mediante el uso del sistema INDIRA detectó, respecto de varias destinaciones documentadas entre los años 2012 y 2013 diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en la Argentina y el mismo valor FOB consignado en la documentación brasilera en destino.

Ponderó que, en el caso el valor FOB de la mercadería en la Importación Brasilera era de U$S 304.640,73 siendo el FOB declarado en la destinación 13060EC01004902 E de U$S 171.705,60, por ende existía una diferencia de U$S 132.935,13, por lo que la mencionada Sección entendió que *"...las diferencias entre el precio pagado por exportador argentino, respecto del precio facturado por el operador en el exterior no constituye un patrón razonable toda vez que se advierte como único propósito radicar la ganancia por la venta de la mercadería objeto de valoración en una jurisdicción distinta de aquella donde el bien exportado se produce."*.

Expuso que, en base al referido informe técnico se dio inicio a la instrucción del sumario contencioso, de cuya compulsa se desprendía una exhaustiva descripción de la maniobra que motivara su dictado, entre otras cuestiones destacó que las ventas sucesivas informadas (envío físico de la mercadería a Du Pont Brasil S.A. facturada a la firma relacionada Pioneer Overseas Corporation USA) y que, a partir de las consultas al Sistema INDIRA (Intercambio de Información Registros Aduaneros), entre otras operaciones que conformaron el objeto del análisis, se detectó una diferencia del 77,40% entre el valor FOB declarado por PIONEER ARGENTINA S.R.L. en la Destinación nro. 13060EC01 004902E (U$S 171.705,60) y el valor FOB consignado en la documentación brasilera en destino (U$S 304.640,73).

Alegó que, la labor del área de fiscalización llevó a descartar el valor FOB declarado por la actora y a elevar denuncia en los términos del art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A., toda vez que se consideró que la diferencia de valores FOB declarados (en Argentina y

Brasil) generó una diferencia de ingreso de divisas de $ 772.751,91 (U$S 132.935,13). Sobre dicha base se condenó a la actora en los términos de lo dispuesto en el art. 954 incs. a) y c) del C.A.

Adujo que, conforme surgía de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, la recurrente declaró como destino "Brasil", sin embargo, facturó la venta a la firma PIONEER OVERSEAS CORPORATION de EEUU, por un precio unitario de U$S 6,62 conforme documental obrante en sobre contenedor de fs. 176 de las actuaciones administrativas. A su vez, tal como se desprendía de los considerandos del dictamen jurídico nro. 005/2019 SDG TLA (AD SAPE) que se veían reflejados en la Resolución Fallo nro. 26/2019 (AD SAPE), el 26/10/13 la firma DU PONT DO BRASIL SA. ingresó por ante la Aduana Porto De Sao Francisco Do Sul un total de 38.480,45 kgs. bruto - 37.152,46 kgs. neto- de mercadería clasificada por la P.A. 1005.10.00, por un total de U$S 304.640,73, figurando como vendedor de la mercadería la firma PIONEER OVERSEAS CORPORATION.

Destacó que, como resultado de la comparación con las exportaciones de Argentina, se observó que, por medio de la destinación involucrada en autos se exportó efectivamente la misma cantidad de maíz para siembra (P.A. N.C.M. 1005.10.00), por un FOB total de U$S 171.705,60 dando lugar a una diferencia de U$S 132.935.13 entre el precio declarado en el país de destino respecto al declarado en el país de origen (ver fs. 200/217 de las actuaciones administrativas).

Afirmó que, no se encontraba controvertido en autos que PIONEER ARGENTINA S.R.L., el comprador en EEUU, PIONEER OVERSEAS CORPORATION, así como el destinatario final o real de las mercaderías, DU PONT DO BRASIL, se encontraban vinculados entre sí. En efecto, la vinculación entre el exportador y la compañía compradora fue declarada en la "Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación" acompañada a la declaración de exportación, objeto de autos.

Entendió que, la existencia de una operación triangulada constituía por sí misma un elemento que habilitaba al servicio aduanero a investigar y recabar mayor información sobre el valor declarado, a los fines de evaluar la genuinidad de la operación comercial declarada como de base a la destinación aduanera. En tal sentido, el

Sistema Informático INDIRA resultaba un medio de prueba absolutamente válido y fehaciente toda vez que extrae la información de los sistemas de registración de las operaciones aduaneras en ambos países, el Sistema Malvina en Argentina, y el Sistema SISCOMEX en Brasil y tenía sustento jurídico en el “Convenio de Cooperación, Intercambio de Información, Consulta de Datos y Asistencia Mutua entre las Administraciones Aduaneras del Mercosur” aprobado mediante la Decisión (CMC) N° 26/06, internalizada en Argentina mediante la Res. Gral. AFIP N° 2495, del 22 de septiembre de 2008 y en Brasil, mediante el Decreto 6870/09 de 2009 (en la República de Paraguay mediante la Resolución DNA N° 99/12 del 22 de febrero de 2012 y en Uruguay, mediante el Decreto N° 282/12 del 27 de agosto de 2012).

Argumentó que, tal como se desprendía de los informes técnicos emitidos en las actuaciones administrativas, cuyos términos sirvieron de fundamento para el dictamen jurídico y la resolución apelada, el servicio aduanero, en el ejercicio de sus facultades punitivas como autoridad de contralor del tráfico comercial internacional, impuso a la recurrente -previo sumario donde tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa- la sanción prevista en los incs. a) y c) del art. 954 ap. 1, del CA. pudiendo constatar, que la intervención del tercer operador PIONEER OVERSEAS CORPORATION carecía de sustancia económica, lo que daba lugar a la no aceptación de los valores de transacción por influencia de vinculación, ello por cuanto no estaría justificado, *prima facie*, el rol de intermediación entre oferta y demanda cuando esas dos partes eran empresas vinculadas, máxime considerando que atentaba contra el sentido común el incremento de un 77,40% el valor de la mercadería solo por el cruce fronterizo (se encontraba debidamente probado que la mercadería arribó a Brasil en el mismo estado en que salió de Argentina) es, que existió una real y efectiva prestación de un servicio o algún otro aporte tangible por parte de la empresa radicada en Estados Unidos que justifique la diferencia entre los precios documentados. Sin embargo, la actora no ofreció ni produjo prueba ni en sede aduanera ni ante ese Tribunal tendiente a acreditar aquel extremo, más allá de meras afirmaciones dogmáticas vertidas acerca del rol que cumplen los “traders” en general. Por lo demás, de la prueba aportada por la propia actora y ratificada por el servicio aduanero en autos resultaba

#39725301#450532552#20250424090555156

que, para el período traído a conocimiento, el destino de las exportaciones de la recurrente resultó ser únicamente Brasil, lo que resultaba ser otro indicio claro de simulación de la venta a PIONEER OVERSEAS CORPORATION, siendo el verdadero comprador de las mercaderías que exportaba la recurrente la firma DU PONT DO BRASIL.

Advirtió que en autos - tal como surgía de lo informado por la División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca y el Dictamen Jurídico nro. 94/2015 -ASLT-, de fs. 90/96 y 98/100 de las act. adm.- el servicio aduanero no ha efectuado un ajuste o recomposición del valor de acuerdo a lo normado a través de la Resolución AFIP N° 620/99; sino que procedió a realizar una denuncia contenciosa en los términos de los inc. a) c) del art. 954 del CA, por lo que, había considerado válidamente que el precio de venta a la firma PIONEER OVERSEAS CORPORATION no constituía el precio realmente pagado o por pagar, sino que aquel lo constituía el pagado por parte del verdadero comprador de las mercaderías: DU PONT DO BRASIL. Es decir que la base de valoración se había mantenido incólume, no ajustándose a la realidad el precio FOB documentado, producto de una manipulación de los precios mediante la utilización de una sociedad extranjera, respecto de la cual, como fuera ya expuesto, no se encontraba acreditado que haya agregado valor a las mercaderías, por lo que cabía concluir que se había implementado un mecanismo de triangulación nociva mediante la utilización de una empresa pantalla.

Apuntó que, a su vez conforme lo resuelto en el Dictamen nro. 94/2015 -ASLT- y en la Resolución nro. 106/2015 (AD SAPE) obrantes a fs. 98/100 y 101/103 de las act. adm., respectivamente, *“...cuando se está ante la presunción de que el valor declarado es inexacto, y por ende, que el caso resulta susceptible de ser encuadrado en alguna de los supuestos acunados en el art. 954 del Cod. Aduanero, el funcionario que lo hubiese advertido está obligado a denunciarlo en cumplimiento al imperativo que emana del art. 1084 dando inicio al procedimiento previsto en los arts. 1080 y s.s., ambos del mismo texto, dentro del cual se encuentra debidamente garantizado el derecho de defensa de la imputada...”.*

En tales condiciones, consideró que, sentado lo que antecede, el presupuesto de hecho del tipo infraccional —una diferencia

entre lo declarado por la firma exportadora en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación—, se encontraba acreditado en autos. Pues, para configurar el tipo previsto en los incs. a) y c), la declaración inexacta, en caso de pasar inadvertida, debió producir o podido producir un perjuicio fiscal, y/o un egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía, circunstancias que en el caso estarían dadas por la diferencia de valor de las mercaderías.

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

En consecuencia, concluyó que, resultaba procedente el encuadre penal efectuado por el servicio aduanero, por lo que correspondería confirmar la resolución aquí apelada, en cuanto imputaba a la recurrente la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 ap. 1, incs. a) y c) del CA.

Añadió que, en cuanto al planteo subsidiario interpuesto por la recurrente para el supuesto de que se confirmara la determinación tributaria, solicitando se ordene a la DGA que abone las diferencias de reintegros en virtud de la nueva base imponible; o en su defecto, se ordene la compensación de los reintegros con la diferencia de tributos reclamados, en base a la teoría de las correcciones simétricas, no cabía sino su rechazo en tanto dicha pretensión excedía la competencia de ese Tribunal derivada de la apertura jurisdiccional del recurso de apelación interpuesto por la recurrente -art. 1132 apartado 1 inc. a) del CA-, debiendo recurrir por la vía y forma que corresponda a dicho procedimiento.

Finalmente, apuntó que, no resultaba de aplicación al caso lo recientemente resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la

#39725301#450532552#20250424090555156

Nación, con fecha 29/02/2024, en los autos “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” (Expte. TFN nro. 38.718-A / CAF 20/2019/CA1-CS1), en la que se analizó el alcance que debe darse al art. 954 inc. c) del CA en el caso de una operación de importación, en tanto en la presente se trataba de operaciones de exportación a las cuales les correspondía todo un régimen legal diferente que, entre otros aspectos disímiles, establece un subsistema normativo distinto a los fines de la determinación del valor de las mercaderías exportadas.

II.- Que disconforme con lo resuelto, con fecha 27/09/2024 interpuso recurso de apelación Pioneer Argentina SRL, expresando agravios con fecha 30/09/2024, los que no fueron replicados por la contraria.

Sostiene la recurrente que de la mera lectura de la sentencia impugnada surge que la misma, es arbitraria, y especialmente contraria no solo a copiosa doctrina y jurisprudencia emitida tanto por el propio Tribunal Fiscal de la Nación, así como por distintas Salas de esa Excma. Cámara Nacional de Apelaciones, sino a Dictámenes de la Procuración General de la Nación, y al fallo dictado, recientemente, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/DGA, de fecha 29/02/24, el cual resulta aplicable al caso de autos.

A modo de resumen, manifiesta que su parte se agravia de lo vertido en el fallo apelado, por cuanto soslaya, el hecho de que no se encuentran reunidos ninguno de los elementos necesarios para poder válidamente condenarla por la infracción analizada, básicamente por cuanto está acreditado y reconocido en autos, que no existe diferencia alguna entre la declaración efectuada en el PE involucrado y su correspondiente factura comercial respecto del precio acordado con quien adquiere la mercadería, precio que además, conforme se ha acreditado, ha sido debidamente ingresado, liquidado y registrado contablemente.

Expone que, el *a quo* efectúa un alcance erróneo y equivocado respecto de la infracción que analiza (artículo 954 inciso c) del C.A.) que no se condice y se aleja, diametralmente, del preciso alcance establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/DGA s/recurso directo de

organismo externo” del 29/02/2024, referido a operaciones trianguladas o ventas sucesivas como el presente. Omite también el *a quo* considerar, que no existe diferencia alguna entre la declaración comprometida que genera el PE y el resultado de la comprobación, requisito necesario para poder imputar, válidamente, una infracción como la analizada.

Aduce que el fallo, condena forzadamente por infracción de declaración inexacta, considerando mediante “indicios”, que el “precio declarado” en el PE bajo análisis sería supuestamente “falso”. Según se desprende del propio fallo, arriba a esa conclusión, con solo observar, a través de un sistema informático interno, denominado (INDIRA), la existencia de operaciones trianguladas o ventas sucesivas (operatoria perfectamente permitida y declarada en el PE registrado) y que, por ende, la mercadería vendida por su parte a la firma compradora, habría sido ingresada en el país de destino por un valor superior al que se exportó desde la Argentina, “suponiendo” por esa mera observación, que habría existido una supuesta “subfacturación”.

Destaca que, esa arbitraria conclusión a la que arriba el *a quo*, no se condice con lo sucedido, como así tampoco, con los elementos probatorios existentes en autos que demuestran que el precio declarado, facturado, ingresado, liquidado y registrado contablemente por su parte, fue el efectivamente acordado con la compradora lo que demuestra que el mismo, es “exacto”.

Expone que, la mera existencia de una venta posterior por un precio diferente al de la venta inicial, no demuestra que el precio declarado sea falso tal como erróneamente lo señala el *a quo*. Tampoco las argumentaciones realizadas a lo largo de todo el fallo apelado, demuestran que se trate de una “maniobra” tendiente a generar un menor ingreso de divisas o de tributar en menos.

Hace hincapié en que, es precisamente su parte quien ha demostrado, en cambio, no solo que no existe perjuicio fiscal alguno, sino que tampoco existe, respecto de esa operación de exportación, ningún ingreso o egreso distinto, ya que lo que se ingresó, liquidó y registró en la contabilidad de su mandante, fue ni más ni menos que el precio acordado y pactado, lo cual por otra parte no ha sido controvertido ni por la demandada ni por el *a quo*, situación que denota otra patente arbitrariedad en lo decidido.

Aduce que el *a quo* afirma y da por probado en su fallo que el precio declarado era la destinación de exportación analizada, es inexacto o falso, a través de meros “indicios”. Estas presunciones o indicios claramente no pueden conllevar a una condena, máxime cuando la infracción analizada ostenta indiscutible “naturaleza penal”, situación que el *a quo* no ha considerado.

El *a quo* pierde de vista, en todo el desarrollo de fallo, que en materia infraccional aduanera, rige el “principio de inocencia” y asimismo lo expresamente previsto en el artículo 898 del Código Aduanero.

En cambio, utiliza, argumentos improcedentes respecto de la infracción aduanera investigada en autos (que no es otra que el artículo 954 del C.A.), los cuales son contrarios, no solo a la interpretación que le ha dado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el reciente fallo “Pioneer Argentina” Expte. 38718-A, sino también a principios constitucionales que deben regir en una infracción de innegable naturaleza penal como lo es la infracción de declaración inexacta, a la que trata como una sanción meramente administrativa y/o tributaria, lo cual no es así. Vale decir, en la postura de la recurrente, el *a quo* intenta arbitrariamente invertir la carga de la prueba en cabeza de su parte.

Añade que, el *a quo* en su fallo, confunde y da a entender que es su parte quien supuestamente debe probar la veracidad del precio informado y declarado, soslayando que su parte precisamente es lo que ha hecho y demostrado en autos de modo cabal y concluyente, situación que surge de la simple lectura de las constancias obrantes en autos y, especialmente, en las actuaciones administrativas. Resulta indiscutible que en infracciones como la investigada, tal como lo ha establecido la doctrina y la jurisprudencia, es la aduana quien debe demostrar de modo fehaciente y para que sea válida su condena, que su parte ha cometido la infracción, demostración que no se realiza con meros indicios o presunciones, sino que debe ser cabal.

Pone de relieve que, por el mero cotejo a través de un sistema (INDIRA) de un precio de ingreso distinto al de salida, la demandada no acredita, en absoluto, que el precio declarado en la destinación de exportación bajo análisis, no sea el efectivamente

acordado, situación que además no puede discutirse, dado que dicha veracidad de precios, por otra parte, sí ha sido acreditada por su parte

Considera que, el organismo jurisdiccional administrativo, en su fallo, confunde el concepto “valor en aduana” con el concepto de “precio pagado o por pagar”. En efecto, de la mera lectura surge que al resolver el *a quo* pierde de vista la infracción que debe analizar, cayendo en exactamente el mismo error que la aduana. Pues, lo que se está analizando en autos es la comisión (o no) de una infracción de declaración inexacta prevista en el artículo 954 del C.A., la que solo podría darse -en el caso bajo análisis- si la aduana demuestra y acredita que el precio declarado en la destinación de exportación en trato es “inexacto o falso”, lo cual no ha acontecido, situación que ya de por sí vulnera “el principio de inocencia” existente en toda infracción aduanera que ostenta “naturaleza penal”.

Alega que, el *a quo* olvida, además, que el “único dato exigible de declaración” en los términos del artículo 332, apartado 2 del C.A. es el “precio pagado o por pagar” y no el “valor en aduana”, tal como pareciera considerar en su fallo. En resumen, según aduce, el fallo olvida que para que pueda considerarse válidamente que se comete una infracción de declaración inexacta, el art. 954 del C.A. requiere que exista una diferencia entre algunos de los aspectos o rubros de declaración exigible y la comprobación que efectúe la aduana. Solo si dicha diferencia provoca alguno de los supuestos previstos en los incisos a), b) y c) de dicho artículo, se comete infracción. Así, razona que en el caso, la aduana no ha demostrado que el “precio pagado o por pagar” declarado (único dato exigible de declaración) es inexacto y/o falso, ello por cuanto de la mera lectura del fallo, surge que solo estaría presumiendo mediante meros indicios que el precio declarado lo es, lo cual su parte ha demostrado que dicha presunción se aleja de la realidad.

Apunta que, además que en ningún momento, el *a quo*, a lo largo del mismo explica, ni mucho menos fundamenta, de manera razonable, por qué motivo considera que el supuesto “verdadero precio” de la mercadería exportada sería el de ingreso de la misma al país de destino, y “no en cambio el efectivamente declarado por su parte en la destinación de exportación”, siendo que obviamente se tratan de precios

#39725301#450532552#20250424090555156

distintos en virtud de la existencia de una triangulación u operaciones sucesivas.

Pone énfasis en que, tanto la aduana como el Tribunal en el fallo apelado se han limitado a cotejar que a través de un sistema interno de la demandada (denominado INDIRA) existen dos valores distintos, un valor de salida y otro de ingreso (diferencia evidente producto de la operación de triangulación existente) y este hecho le ha bastado para considerar arbitrariamente que el valor de ingreso de la mercadería al país de destino, es “supuestamente el verdadero”, consideración que resulta infundada y peligrosa para un estado que se precie de derecho, por cuanto daría la facultad que un organismo, distinto a las partes, disponga a qué precios deberían pactar los particulares cada una de sus compraventas.

Manifiesta que, en tal sentido, el fallo del Máximo Tribunal antes citado, comparte en un todo, los argumentos esgrimidos en el Dictamen emitido por la Procuradora Fiscal. Allí, la Procuradora refiriéndose al alcance e interpretación que debe darse al artículo 954 del C.A. indicó, a diferencia de lo que entiende el Tribunal Fiscal en autos que: *“Sobre la base de esta asentada interpretación del art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., tengo para mí 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 corresponden con los efectivamente pagados por ella a POCSM por las compras realizadas, lo que eliminaba toda posibilidad de configuración de la infracción imputada... Desde esta perspectiva, forzoso es colegir que no se reúnen los elementos necesarios de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., toda vez que ha sido descartada la existencia de diferencias entre la declaración comprometida por Pioneer Argentina SRL y el resultado de la comprobación de sus pagos a su proveedor POCSM, requisito ineludible para que se configure el tipo penal en examen”*.

Explica que, haciendo suyos los dichos de la Procuradora, lo que la Corte Suprema considera es -con total independencia de si se trata de una importación o exportación- que si los precios declarados por Pioneer Argentina (en el caso, en una exportación) se corresponden con los efectivamente pagados (tal como indiscutiblemente considera haber demostrado) se elimina toda

posibilidad de que se configure la infracción prevista en el artículo 954 del C.A., ello bajo el entendimiento de que queda descartada la existencia de diferencias entre la declaración comprometida efectuada por Pioneer y el resultado de la comprobación de los pagos efectuados, diferencia que resulta ineludible para que se configure tal infracción.

Aun cuando sea evidente, lo antes referido demuestra que aun cuando el Tribunal Fiscal de modo forzado pretenda negarlo, la interpretación que hace la Corte respecto del alcance del artículo 954 del C.A. en relación a “ventas sucesivas” y/o “trianguladas” es aplicable sin que quepa ningún tipo de duda tanto a importaciones como a exportaciones.

Alega que, refuerza, aun más, la afirmación de que el alcance vertido en el fallo respecto a la comisión o no de la infracción prevista en el artículo 954 del C.A. debe aplicarse, para nuestro Máximo Tribunal, tanto en importación como a exportación (que es el caso) cuando refiriéndose puntualmente a dicho artículo, es decir a la infracción prevista en el artículo 954 del C.A. afirma en su parte pertinente: *“Aun más, no surge de dicha norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiese existir obedezca a dicha vinculación imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes”.*

Según sus planeos, la Corte Suprema al determinar el alcance de la infracción en trato, en su fallo, además de dejar expuesto que se refiere tanto a importación como a exportación, lo que está indicando es que en ventas sucesivas entre partes vinculadas, no puede “presumirse” que la diferencia de precios invierta la carga de la prueba en cabeza en el caso del exportador, lo cual es lo que precisamente en autos y en fallo aquí cuestionado el Tribunal Fiscal pretende endilgar a su parte, cuando este último precisamente ha probado exactamente lo contrario.

A mayor abundamiento y por si aún quedara alguna duda respecto a que el fallo de la Corte Suprema resulta indiscutiblemente aplicable no solo a ventas sucesivas relacionadas con importaciones sino también a exportaciones, advierte que aquél indica en

su anteúltimo párrafo: *“En tal sentido, independientemente del juicio de desvalor que pueden merecer las ventas sucesivas (triangulaciones) que involucren la sobrefacturación de importaciones o subfacturación de exportaciones, que van más allá de la materia aduanera para comprometer aspectos cambiarios y fiscales, no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (Fallos: 277:25; 300:700; 340:644)”*. No caben dudas que, conforme lo transcripto del fallo de la Corte, el Máximo Tribunal, a diferencia de lo que indica el Tribunal Fiscal en su fallo, está interpretando que la inexistencia de la infracción prevista en el artículo 954 del C.A. que, erróneamente intenta aplicarse, se produce tanto en ventas sucesivas o triangulaciones de importaciones como también de exportación, lo que surge claro al referirse a “subfacturación de exportaciones”.

En síntesis, efectúa las siguientes consideraciones:

1- La triangulación *“per se*” constituye un mecanismo perfectamente lícito y válido, por lo que no corresponde que sea considerado disvalioso por el *a quo*.

2- No se trata de ninguna maniobra tendiente a perjudicar intereses fiscales, por cuanto esto último no solo no se ha demostrado, sino más bien su parte ha acreditado exactamente lo contrario.

3- Está acreditado, y no fue controvertido que, el precio declarado en la operación de exportación involucrada es idéntico al efectivamente facturado, ingresado y registrado contablemente.

4- La mera circunstancia de observar a través de un sistema propio de aduana (INDIRA) al que esa compañía no tiene acceso, que el precio de importación en el mercado de destino, difiere del precio declarado y facturado por su parte, no configura el tipo previsto en el artículo 954 del C.A., ya que no existe y no se han constatado diferencias entre lo declarado y lo verificado.

5- Tal como lo ha indicado la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación en su fallo y como lo ha entendido, asimismo, esta Excma. Cámara, la interpretación y alcance allí otorgada a la infracción prevista artículo 954 del C.A. resulta indiscutiblemente aplicable respecto

a ventas sucesivas tanto a operaciones de importación como a operaciones de exportación.

Por todo lo expuesto, entiende que, debe revocarse sin más lo dispuesto en el fallo dictado en autos por el Tribunal Fiscal de la Nación por tratarse de un pronunciamiento arbitrario e irrazonable que interpreta, conforme lo entiende esta parte la Jurisprudencia y nuestro Máximo Tribunal, de modo incorrecto el alcance de lo estipulado en el artículo 954 del C.A., con expresa imposición de costas a cargo de la demandada.

III.- Que mediante el pronunciamiento del 31/10/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios de la representación fiscal por la actuación profesional desarrollada en la presente causa en representación del Fisco Nacional (AFIP-DGA), en el doble carácter, en una (1) etapa procesal, en la suma de $ 2.533.602, equivalentes a 41,68 Unidades de Medida Arancelaria (UMA). Dispuso que el pago de dicho importe se encuentra a cargo de la actora, atento al modo en que han sido impuestas las costas en los puntos 1) y 2) de su sentencia de fecha 13/09/24 (IF-2024-99722235-APN- VOCXV#TFN).

Contra dicha regulación, con fecha 11/11/2024 interpuso recurso de apelación y expresó agravios la parte actora -por altos-, los que no fueron replicados por la contraria.

IV.- Que a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, en primer lugar, corresponde señalar que, de las actuaciones administrativas AFIP 12634-101-2014 y 16544-60-2014 que se tienen a la vista en soporte papel, surge que, el servicio aduanero llevó a cabo tareas de fiscalización respecto de ciertas operaciones de comercio exterior realizadas por Pioneer Argentina SA (continuada por Pioneer Argentina SRL), detectando -conforme surge del informe técnico SE COSU 1/2014, emitido por la Sección Cereales, Oleaginosas y Subproductos, dependiente de la División Cereales, Oleaginosas y Subproductos y Pesca; ver fs. 2/9- maniobras de triangulación comercial en operaciones de exportación entre empresas que conformarían un mismo grupo económico, que evidenciarían una insuficiente justificación del valor en Aduana declarado respecto de la mercadería exportada.

En particular, la mentada dependencia aduanera hizo foco en cuatro destinaciones documentadas en el año 2013, con diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en nuestro país y el valor FOB consignado en la documentación en destino en la República Federativa de Brasil -cuadro 1-, y en treinta y seis destinaciones documentadas en los años 2012 y 2013, con diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en nuestro país y el valor FOB consignado en la documentación en destino en la República Oriental del Uruguay -cuadro 2-.

Cabe destacar que, en esa tarea de fiscalización, se efectuaron consultas al sistema de Intercambio de Información Registros Aduaneros (INDIRA), en cuyo marco se lleva a cabo intercambio recíproco de información aduanera dentro del Mercosur, reglado por las resoluciones general AFIP 2389/2008 y 2495/2008, así como por la instrucción general AFIP 12/1997 (ver fs. 7 y 16/17).

Por el mencionado informe SE COSU 1/2014, se concluyó que:

-Pioneer Argentina SRL formaría parte de un grupo económico con una estructura rizomática, que la utilizaba en su rol de exportador e importador; y que si bien la empresa argentina habría declarado la existencia de vinculación en los términos del artículo 742 del Código Aduanero, para el caso de la República Federativa de Brasil, no habría reconocido la influencia en el valor en Aduana de la mercadería exportada, omitiendo proporcionar elementos probatorios suficientes como para justificar el margen atribuido por la compañía vinculada en Estados Unidos de América al refacturar al país de destino de las mercaderías exportadas, en este caso la República Federativa de Brasil y la República Oriental del Uruguay;

-si bien la vinculación en sí no era motivo suficiente para no aceptar el precio pagado o por pagar, si lo sería en el caso de que esta influyera en el precio pagado, lo que acontecería en la especie dado que las diferencias entre el precio pagado por el exportador argentino, respecto del precio facturado por el operador en el exterior no constituía un patrón razonable de intermediación, advirtiéndose como único propósito radicar la ganancia por la venta de la mercadería objeto

de valoración en una jurisdicción distinta de aquella donde el bien se produjera; y

-las ventas sucesivas utilizando empresas del grupo como conducto o vehículo, actuarían con el propósito de reducir tributos, dejar divisas y/o parte de la venta en el extranjero; careciendo de sustancia el modo de refacturar con los márgenes observados en los cuadros que acompañaran al informe bajo referencia (ver esp. fs. 3 y 4).

A partir de lo informado, se denunció la presunta infracción al artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero, respecto de distintas destinaciones fiscalizadas, entre éstas la “13 060 EC01 004902 E” (ver fs. 11); oficializándose una actuación por cada destinación de exportación fiscalizada.

Por resolución AD SAPE 719/2014, el administrador de la Aduana de San Pedro ordenó instruir sumario en los términos del artículo 1090, literal c), del Código Aduanero contra Pioneer Argentina SA por presunta comisión de la infracción prevista y tipificada en el artículo 954, punto 1, literales inc. a) y c), del Código Aduanero, con relación a la declaración “13060EC01004902E”; y correr vista de lo actuado a los sumariados a los fines de ejercer su derecho de defensa, haciéndoles saber del importe de la multa mínima y la deuda tributaria (fs. 19/24).

En tal entendimiento, el funcionario firmante, tras referir los antecedentes hasta ese entonces colectados, destacó:

-que la operación involucrada en autos refería a la exportación a consumo de 38.480,460 kilogramos bruto – 37.152,46 kilogramos neto de maíz para siembra, cuya posición arancelaria en la NCM era “1005.10.00.000Q”, con destino a la República Federativa de Brasil, remitida vía terrestre, a un valor FOB total declarado de U$S 171.705,60, consignadas a la firma Du Pont do Brasil;

-que la carga se realizó el 2/10/2013 en la planta exportadora de la firma sita en la localidad de Salto (Provincia de Buenos Aires) y el permiso de embarque fue cumplido conforme a lo declarado;

-que, toda vez que el destino de la mercadería fue la República Federativa de Brasil, tal como se desprendía del informe técnico SE COSU 1/2014, se contrastó, mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, que su ingreso en dicho país se habría verificado por ante la Aduana de Porto de Sao Francisco Do Sul el 26/10/2013,

indicando un peso total 37.152,46 kilogramos neto, 38.480,45 kilogramos bruto y un valor FOB total de U$S 306.547,86;

-que, como comprador/vendedor de la mercadería figuraba la firma Pioneer Overseas Corporation, en tanto el país de facturación declarado correspondía a Estados Unidos de América;

-que la diferencia existente entre el valor FOB de ingreso en el país de destino de la mercadería (U$S 306.547,86) respecto al declarado en la destinación de exportación (U$S 171.705,60) ascendía a U$S 134.842,26; lo que importaría un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente hubiera correspondido;

-que no parecía razonable que la diferencia de cotización de la tonelada de maíz para siembra involucrada se hubiera incrementado en un 78,53 %, en tan sólo 24 días que tardó la mercadería en llegar a destino;

-que, asimismo, tampoco resultaría comercialmente razonable que empresas vinculadas, conforme se desprendía del informe técnico aludido, habiéndose documentado en la República Argentina la mercadería por un valor FOB total de U$S 171.705,60, la compraran por un valor FOB total de U$S 306.547,86, esto es, a un valor 78,53 % mayor;

-que lo acontecido importaría el efecto de un ingreso desde el exterior de un importe distinto del que correspondía, lo que conllevaría la configuración del tipo infraccional achacado;

-que, al constatarse la diferencia de valores FOB, se habría producido un perjuicio fiscal conforme a lo normado en los artículos 954, apartado 1, literal a) y 956, literal b), ambos del Código Aduanero, al haber abonado derechos de exportación en menos; y

-que como consecuencia directa de la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones se verificaba una merma en la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, configurando *prima facie* la metodología comercial empleada la infracción prevista y penada por el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero, atento que se ha detectado una diferencia en el valor FOB declarado que producía una diferencia en menos de pago por derechos de exportación y el ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado.

A continuación, se presentó Pioneer Argentina SRL y presentó su descargo (fs. 29/45), planteando:

-la nulidad de lo actuado por no haber sido seguido el procedimiento previsto en la resolución general AFIP 620/1999 a los efectos de efectuar una determinación de valor;

-la inexistencia de infracción por declaración inexacta, resultando veraz lo documentado, siendo coincidente lo pactado con lo declarado;

-la improcedencia de la determinación unilateral efectuada por el servicio aduanero, tomando como único sustento para desvirtuar el precio pagado y declarado a la información resultante de una base de datos;

-la falta de respaldo documental suficiente para desvirtuar el precio documentado; y

-subsidiariamente, de disponerse el ajuste de valor, que se ordenara el pago de los reintegros correspondientes o, en su caso, se compensaran con el reclamo de derechos de exportación.

Previo dictamen de la División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca del Departamento Gestión de Fiscalización Exportación (fs. 90/96) y de la División Jurídica (fs. 98/100), por resolución AD SAPE 106/2015, el administrador de la Aduana de San Pedro rechazó la nulidad articulada por Pioneer Argentina SRL (fs. 101/103).

Para así decidir, primeramente, destacó que el planteo nulificante fue formulado una vez vencido el término legal previsto en el artículo 1051 del Código Aduanero al efecto, quedando -por tanto- el acto tácitamente consentido.

Sin perjuicio de ello, teniendo en consideración lo expuesto por las áreas dictaminantes, el funcionario decisor entendió que el procedimiento previsto en la resolución general AFIP 620/1999 no resultaba aplicable al supuesto de autos, en el que dependientes de la Aduana detectaron una declaración inexacta en la destinación en trato, que producía un perjuicio fiscal, susceptible de ser encuadrado como una presunta infracción aduanera normada en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero y realizaron la pertinente denuncia en cumplimiento de su obligación, emanada del artículo 1084 del citado Código, dando inicio al procedimiento normado en los artículos 1080 y

siguientes del Código Aduanero, dentro del cual se encontraba debidamente garantizado el derecho de defensa que la imputada, ejerciéndolo en autos, alegó haber sido conculcado.

Por lo demás, recordó que, en tanto durante la etapa en curso contaba con la posibilidad ejercer su derecho a defensa y de ofrecer y requerir pruebas, la sumariada no podía alegar violación alguna a la garantía del artículo 18 de la Constitución Nacional.

Contra lo así decidido, la exportadora presentó un recurso de revocatoria (fs. 106/110), que fue desestimado por parte del titular de la Aduana de San Pedro (fs. 116), por no encontrarse previsto parad cuestionar resoluciones como la atacada (conf. artículo 1129 del Código Aduanero).

A continuación, fue proveída la prueba ofrecida, teniendo por agregada la documental aportada por Pioneer Argentina SRL (certificación contable, contrato de suministro celebrado entre Pioneer Overseas Corporation y Pioneer Argentina SRL y su traducción, carta enviada por Pioneer Overseas Corporation a Pioneer Argentina SRL y su traducción) y ordenándose en ese mismo acto la agregación del permiso de embarque (fs. 118).

Luego, incorporada copia del permiso de embarque involucrado en autos (fs. 123/124), así como la factura comercial vinculada a la operatoria fiscalizada (fs. 144), la imputada presentó su alegato (fs. 155/157).

A continuación, fueron emitidos el dictamen jurídico 282/2016 (fs. 159/170), el dictamen de la División Empresas Vinculadas 23/2017 (fs. 180/188), así como la nota SE CLSU 6/2017 por medio de la cual fue ratificada la denuncia oportunamente formulada (fs. 190/195), criterio compartido por el Departamento de Valoración y Comprobación de Documentación de Exportaciones, conforme nota DE VADE 306/2017 (fs. 196).

Advertida cierta discrepancia en la base de valoración del valor determinado de ingreso a la República Federativa de Brasil que surgiría del informe técnico SE COSU 1/2014 y la liquidación de fs. 15, tomada como base para la liquidación de las multas y tributos intimados, el administrador de la Aduana de San Pedro remitió las actuaciones a la Sección Inspección Simultánea para que ratificara o rectificara las

liquidaciones practicadas y elaborara el informe técnico respectivo (fs. 197).

La materialización de tal manda (fs. 1984), determinó la rectificación de las liquidaciones efectuadas respecto de la multa y tributos intimados oportunamente, de lo que se hizo saber a la encartada, a la que se opuso (fs. 202/203); planteo que fue desestimado por resolución del administrador de la Aduana de San Pedro del 31/10/2018 (fs. 204/205).

Tras otorgar un nuevo plazo para que la encartada alegara sobre la prueba producida (fs. 208), se requirió nuevamente su opinión al área jurídica, que emitió el dictamen SDG TLA 5/2019, inclinándose por el dictado de un acto condenatorio por encontrarse configurada la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero, atento haberse comprobado una diferencia en los valores FOB declarados, determinando una diferencia en menos de lo pagado por derechos de exportación y el consecuente ingreso de divisas desde el exterior distinto al correspondiente; añadiendo que las diferencias de cotización de la tonelada de maíz y sorgo para siembra, se habrían incrementado en un 77,40%, lo que revelaba una operación de triangulación comercial que habría tenido como finalidad una disminución en la base de la tributación (derechos de exportación), sin advertirse un valor agregado y/o elementos a tener en cuenta que pudieran justificar la cuantía de tal diferencia, sino que simplemente se trataba de una mera intermediación comercial, motivada en el solo hecho de lograr que la ganancia obtenida de fuente Argentina permaneciera en el exterior; y agregando que, asimismo, la encartada debería abonar, en concepto de esos derechos de exportación, la diferencia tributaria originada de los valores FOB declarados en cada operación, conforme surge del aforo (reliquidación) practicado a fs. 198, con relación al permiso de embarque fiscalizado (fs. 200/2017).

Finalmente, por resolución fallo AD SAPE 26/2019 (fs. 219/239), el titular de la Aduana de San Pedro condenó a Pioneer Argentina SRL al pago de una multa de $ 772.751,91 por considerarla incursa en la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero, con relación a la destinación de exportación “13 060 EC01 004902 E” (conf. su artículo 1°); intimándola a su pago

(conf. su artículo 2°), así como a la cancelación de los tributos adeudados en concepto de diferencia de derechos de exportación, que ascendían a U$S 6646,76, bajo apercibimiento de ejecución conforme lo normado por el artículo 1122, siguientes y concordantes del Código Aduanero, y la aplicación de intereses según lo previsto en el artículo 794 del Código Aduanero (conf. su artículo 3°).

Para así resolver, el funcionario decisor, con asiento en las probanzas colectadas durante la fiscalización seguida, tuvo por demostrada una diferencia en menos de lo pagado por derecho de exportación por parte de la encartada, constatada al comparar el valor FOB de la mercadería embarcada en la República Argentina, conforme surgiría de lo declarado en las destinaciones de exportación, y el valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino; información que, según se explicara, surgiría de las consultas efectuadas al sistema INDIRA.

Al respecto, consideró que la diferencia constatada en la cotización de la tonelada de maíz para siembra solamente se explicaría por la utilización de sociedades vinculadas que vendieron sucesivamente la misma mercadería con la clara intención de tributar en menos y dejar divisas fuera del país; resultando irrazonable que, habiéndose documentado en la República Argentina la mercadería por un valor FOB total de U$S 171.705,60, veinticuatro días más tarde fuera adquirida por un valor FOB de U$S 304.640,73, es decir, un 77, 40 % mayor.

Así, al constatarse un perjuicio fiscal y un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que hubiera correspondido, la autoridad administrativa decisora consideró que la conducta desplegada por Pioneer Argentina SRL resultaba pasible del reproche previsto en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del artículo 954 del Código Aduanero.

En particular, con referencia a los distintos dictámenes producidos, antes identificados, y haciendo propios sus argumentos, el funcionario decisor entendió:

-que la exportadora confundía el procedimiento previsto en la resolución general AFIP 620/1999, aplicable cuando se tratara de ajustes de valor, con una declaración inexacta susceptible de ser encuadrada, como ocurría en el caso concreto, en la comisión de la

#39725301#450532552#20250424090555156

infracción prevista y penada en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero, hecho que fue constatado por los funcionarios actuantes y denunciado en cumplimiento de su obligación como funcionario público, emanada del artículo 1084 del Código Aduanero, dando inicio al procedimiento infraccional normado en los artículos 1080 y siguientes del Código Aduanero, dentro del cual, se encontraba debidamente garantizado el derecho de defensa que la imputada, alegó que habría sido conculcado;

-que la documentación presentada por la sumariada no explicitaba de manera acabada y cuantificada el motivo de la divergencia entre los valores de exportación declarados ante la Aduana Argentina y los de ingreso a la República Federativa de Brasil, limitándose a enunciar que ello obedecía a los riesgos económicos que corría Pioneer Overseas Corporation y a los costos asociados al desarrollo de la propiedad intelectual inherente a la semilla parenteral y que Pioneer Overseas Corporation asumía todos los riesgos económicos relacionados con la producción de la semilla comercial, que incluían, sin limitación, bajo rinde, condiciones climáticas adversas, técnicas de cosecha deficientes y defectos genéticos del producto que pudieran surgir en el proceso de producción de la semilla comercial;

-que la encartada no cuantificó de manera alguna los riesgos económicos (por ejemplo, la incobrabilidad que poseería para con su misma empresa vinculada), remuneración por propiedad intelectual, y otros riesgos mencionados; de modo que la fijación de los precios de exportación resultaba arbitraria, dada la diferencia de precios, lo que determinaba la improcedencia de los valores de transacción por influencia de vinculación;

-que, en la especie, se verificaba lo requerido por la propia norma en cuanto a la presencia de indicios, hechos o circunstancias que permitieran observar la existencia del efecto de la vinculación sobre el precio, siendo que, la intermediación por parte del tercer operador Pioneer Overseas Corporation carecía de sustancia económica, implicando que existió influencia de vinculación en la determinación de los valores de exportación;

-que, a través de la prueba producida y ofrecida por la encartada (documentos y/o de información de los estados contables de

#39725301#450532552#20250424090555156

Pioneer Overseas Corporation EEUU), no fue acreditado el porcentaje y la atribución en los costos de la mercadería, como consecuencia de asumir los riesgos económicos relacionados con la producción de la semilla comercial, de modo tal que las afirmaciones aportadas por la firma realizadas en la nota aludida no podían aceptarse como justificación de la sustancia económica del tercer operador vinculado, más aún, cuando las diferencias verificadas, no se ajustaban a un patrón razonable de intermediación; y

-que las diferencias de precios detectadas del valor FOB declarado en el permiso de embarque bajo trato permitían tener por configurada la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero, toda vez que no ha podido justificarse la sustancia económica del tercer operador, a cuyos efectos debía observarse con rigurosidad la sustancia económica que justificara el incremento en los valores de exportación por parte del tercer operador en el ingreso al país de destino, así cuando se verificaban facturas comerciales emitidas en países de baja o nula tributación con incrementos relevantes respecto de aquellos valores consignados por el exportador-productor, radicado en el país miembro del Mercosur, la sanción a aplicar por la declaración inexacta tutelaba la necesaria veracidad de las declaraciones a efectos de impedir, las maniobras de subfacturación en las exportaciones.

Asimismo, resaltó que, la diferencia de cotización de la tonelada de maíz para siembra documentado en el permiso de embarque fiscalizado se hallaba incrementado en un 77,40 % al registrar el despacho de importación, lo que resultaba notorio e infundado, y no podía justificarse con una simple nota traducida, enviada por Pioneer Overseas Corporation a Pioneer Argentina SRL.

A su vez, consideró que la vinculación existente influyó y afectó los valores de la mercadería atento que, si bien la exportadora declaró la existencia de la vinculación en los términos del artículo 742 del Código Aduanero, no reconoció la influencia en el valor en Aduana de la mercadería exportada, omitiendo acompañar elementos que justificaran el margen atribuido por la compañía vinculada en Estados Unidos de América cuando refacturara al país de destino de las mercaderías exportadas; existiendo una discrepancia entre los valores declarados en

#39725301#450532552#20250424090555156

la destinación de exportación respecto de los valores de ingreso de la misma mercadería en destino.

En este contexto, el funcionario decisor expuso que el hecho que las transacciones comerciales relativas a la exportación desde la República Argentina y la venta y refacturación a un tercer operador en la República Federativa de Brasil fueron realizadas por empresas vinculadas, sumado a que tal conexión no fue desconocida ni negada, desplazaba la carga de la prueba sobre la veracidad de los valores declarados hacia el imputado, dado que la firma contaba conforme a lo descripto con plena capacidad operativa y comercial para poder alterar los valores, encontrándose en mejores condiciones para sostener la veracidad de los valores declarados, en caso que lo fueran; debiendo -por tanto- la encartada demostrar la veracidad del valor de transacción declarado en las destinaciones de exportación, así como el hecho que la vinculación no existió o bien no influyó sobre el valor de la mercadería declarada; resultando -al efecto- insuficiente la prueba aportada por Pioneer Argentina SRL.

Además, en lo concerniente a la sostenida improcedencia de la determinación de valor unilateralmente efectuada, postuló que en el caso se trataba de una declaración inexacta y no de un ajuste de valor; y que el sistema INDIRA utilizado, que facilitó la constatación del precio documentado en el país de destino de la operación bajo trato, era un sistema de intercambio de información aduanera dentro del Mercosur, legitimado por las resoluciones general AFIP 2389/2008 y 2495/2008, así como por la instrucción general AFIP 12/1997.

Luego, recordó que el artículo 954 del Código Aduanero sancionaba -en correlación con el bien jurídico protegido- a quien, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuara ante el servicio aduanero una declaración que difiriera del resultado de la comprobación y que, si hubiera pasado inadvertida, habría producido o podría producir un perjuicio fiscal, o bien el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondiera; circunstancia fáctica que tuvo por acreditada fehacientemente con la conducta puesta de manifiesto en la declaración efectuada por Pioneer Argentina SRL.

Añadió que el Código Aduanero tutelaba el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentaran ante la autoridad aduanera; para luego apuntar que la diferencia detectada del valor FOB total en dólar declarado en el permiso de embarque fiscalizado y el valor determinado posteriormente por la Aduana, produjo el efecto de un ingreso desde el exterior de un importe distinto del que hubiera correspondido, lo que, a la luz del criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "*Frigorífico Rioplatense SA*", "*Subpga SACIE*" y "*Bunge Born Com. SA"*, se daba en exportación cuando el valor resultante o comprobado fuera meramente distinto del correspondiente, esto es aun cuando resultara inferior al documentado, y aun cuando no existiera un ingreso de importes que fuera efectivamente correspondiente o debido; resultando suficiente con que el "valor" resultante y no el efectivo ingreso de divisas, fuera distinto del correspondiente.

Por último, el funcionario decisor explicó que el exportador ingresó un valor considerablemente menor al precio pagado por las mercaderías exportadas por el comprador en la República Federativa de Brasil, quedando una diferencia importante de divisas fuera del país, producto de una manipulación de los precios mediante la utilización de una sociedad extranjera, respecto de la cual, no se acreditó que hubiera agregado valor a las mercaderías, por lo que correspondía concluir que se implementó un mecanismo de triangulación nociva; y que, conforme los informes técnicos obrantes a fs. 2/10, 15 y 204 de las actuaciones labradas, al constatarse la diferencia de valores FOB, se produjo un perjuicio fiscal, al haber abonado derechos de exportación en menos (U$S 6.646,76), resultando una diferencia de ingreso de divisas desde el exterior de U$S 132.935,13.

V.- Que sentado ello, cabe precisar que, la cuestión debatida en autos radica en determinar si se ajusta a derecho la resolución AD SAPE 26/2019, por medio de la cual el titular de la Aduana de San Pedro consideró que Pioneer Argentina SRL habría incurrido en la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero, aplicándole -en consecuencia- una multa de $ 772.751,19 y, asimismo, reclamándole el pago de la diferencia de tributos

resultante de la investigación seguida, que ascendía a U$S 6.646,76, con más intereses.

VI.- Que acordado lo anterior, recuérdese que el artículo 954 del Código Aduanero, ubicado en el capítulo destinado a regular las “declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”, dispone que quien, para cumplir cualquiera de las operaciones de importación o de exportación, efectuara ante el servicio aduanero una declaración que difiriera con lo que resultara de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjera o hubiera podido producir:

a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio;

b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; y/o

c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de la diferencia.

Asimismo, prevé que, si el hecho resultara simultáneamente subsumible en más de un supuesto, se aplicará la pena que fuese mayor.

Ello es así, toda vez que, en el régimen del Código Aduanero, la declaración aduanera debe contener según la destinación de que se trate, la posición de la mercadería, la nomenclatura arancelaria, la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, procedencia y toda otra circunstancia para permitir la correcta clasificación y valoración de la mercadería (conf. artículos 234 y 332, ambos del Código Aduanero). Los datos incorrectos que se aporten en tal sentido tipifican la infracción comentada.

Ha de recordarse que la declaración -como principio- es inalterable de modo que, una vez registrada, compromete la responsabilidad de quien la presenta; por manera que, si bien la norma prevé distintas consecuencias, lo cierto es que el hecho tipificante de la infracción es uno y de naturaleza objetiva: la declaración inexacta.

Al respecto, téngase presente que el bien jurídico tutelado es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o

declaración de la mercadería objeto de una destinación en aduana, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que, al amparo del régimen de exportación e importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (conf. CSJN, *Fallos* 315:929; 321:1614; 325:786, 830 y 333:300, entre otros).

Asimismo, ha de señalarse que la inexactitud del precio declarado en una operación (es decir, que aquél no fuese verdaderamente el importe pagado o por pagar), no puede presumirse, sino que debe quedar suficientemente acreditado por el servicio aduanero (conf. Sala IV del Fuero, en autos 18.731/2008 "*First Rate SA (TF 20.834-A) c/DGA*", resol. del 15/7/2014, entre otros).

VII.- Que precisado lo anterior y a tenor de los desarrollos expuestos en los cuales han quedado de manifiesto las cuestiones implicadas así como los extremos de hecho relevantes para la decisión, cuadra destacar que no existe controversia entre las partes en cuanto a que el precio declarado por Pioneer Argentina SRL en el permiso de embarque "13060EC01004902E" coincide con el indicado en la factura comercial 0035-00001319 que fue percibido por el exportador y registrado contablemente (ver certificación contable de fs. 53 y factura comercial certificada por escribano público de fs. 144 de las actuaciones administrativas).

VIII.- Que sin perder de vista ello, evaluado el caso, a la luz de los agravios propuestos por la recurrente, el Tribunal considera que la cuestión bajo análisis encuentra adecuada respuesta en las decisiones emitidas por las Salas I y V del Fuero, recaídas en causas sustancialmente análogas a la presente, que involucraban a la misma empresa y en las que también se habían evidenciado ventas sucesivas entre partes vinculadas y a valores diversos (bajo análogas condiciones y variaciones de precios que los aquí verificados), concluyendo en todos los casos que no existían elementos suficientes para tener por configurada la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero (conf. Sala I, en autos 31.012/2019 y 22.933/2023, resoluciones del 6/2/2020 y del 5/10/2023; y Sala V, en autos 18.167/2021, resol. del 31/5/2022).

En particular, de dichos pronunciamientos, con los que esta Sala coincide y a cuyos fundamentos, en lo sustancial, por razones de brevedad remite y hace propios, se estima apropiado resaltar, con la debida adaptación al caso:

*) la coincidencia entre el precio declarado por Pioneer Argentina SRL en el permiso de embarque y el indicado en la factura comercial, registrado contablemente;

*) que la centralización de las ventas de exportación por intermedio de terceras sociedades o *traders*, resulta un mecanismo lícito, siempre y cuando no se tratase de una maniobra tendiente a perjudicar los intereses fiscales;

*) que la información resultante de la compulsa del sistema informático INDIRA, que diera cuenta que la mercadería involucrada en autos fue importada al mercado brasileño a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituye, de por sí, un elemento suficiente para cuestionar el valor en aduana consignado en la declaración fiscalizada.

Es que, la utilización de un esquema de ventas trianguladas (sucesivas) y el hecho que las empresas estuvieran vinculadas, no resulta suficiente para considerar que se trató de una maniobra ficta; por manera que la suposición de un falseamiento del precio real o en su caso, la existencia de una simulación en las operaciones trianguladas no ha sido debidamente probada en la causa.

En efecto, que haya existido una venta posterior concertada entre el intermediario vinculado y una tercera empresa, y la constatación a través del sistema informático INDIRA en punto a que la mercadería fue importada en el país de destino a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituye, en forma aislada, un elemento de entidad tal como para descartar la veracidad del precio declarado por la primera venta y sostener la configuración de la trasgresión achacada.

*) que el Fisco Nacional es quien ha de probar la manipulación del precio declarado por la primera venta -es decir, que aquél no fuese el precio real de la transacción-, ya que el ámbito sancionatorio requiere extremar el análisis de los recaudos propios de cada una de las faltas que se imputan a los sujetos involucrados en la

operatoria fiscalizada (conf. esta Sala, en autos 39.197/2017 *“IMHDA SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 24/8/2017; y en autos 47.782/2016 *“Peugeot Citroën Argentina SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 27/4/2017; entre otros).

Sobre la base de estos pilares, al no existir motivos suficientes para tener por acreditada la figura infraccional consagrada en el artículo 954 del Código Aduanero, el Tribunal entiende inadecuada la solución propiciada -al respecto- por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, debiendo -por tanto- admitirse la objeción formulada por la exportadora a la resolución AD SAPE 26/2019 (conf. Sala, al resolver en autos 22.898/2023 *“Pioneer Argentina SRL (TF 34.812-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 10/11/2023)..

IX.- Que finalmente, cabe puntualizar que la CSJN, en el precedente, Expte. 20/19 caratulado “Pioneer Argentina” (TF 38.718-A) del 29/02/24, compartió en un todo los argumentos esgrimidos en el Dictamen emitido por la Procuradora Fiscal. Allí, la Procuradora refiriéndose al alcance e interpretación que debe darse al artículo 954 del C.A. indicó que:

“Sobre la base de esta asentada interpretación del art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A., tengo para mí 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 S.R.L. 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 (…). Desde esta perspectiva, forzoso es colegir que no se reúnen los elementos necesarios de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A., toda vez que ha sido descartada la existencia de diferencias entre la declaración comprometida por Pioneer Argentina S.R.L. y el resultado de la comprobación de sus pagos a su proveedor POCSM, requisito ineludible para que se configure el tipo penal en examen”.

De lo expuesto se desprende que el Máximo Tribunal definió de modo claro y contundente el alcance y la interpretación que debe darse al artículo 954 inciso c) del C.A., en supuestos “ventas sucesivas” de una misma mercadería, en el sentido que, si los precios declarados por Pioneer Argentina se corresponden con los efectivamente

pagados se elimina toda posibilidad de que se configure la infracción prevista en el artículo 954 del C.A., toda vez que queda descartada la existencia de diferencias entre la declaración comprometida efectuada por Pioneer y el resultado de la comprobación de los pagos efectuados, diferencia que resulta ineludible para que se configure tal infracción, resultando indistinto que se trate de un supuesto de importación o de exportación.

X.- Que por lo demás, análoga línea de pensamiento a la aquí expuesta, ha sido plasmada por todas las Salas que integran esta Cámara al resolver contiendas iniciadas por otra firma exportadora, en las que el servicio aduanero habría advertido la existencia de ventas sucesivas entre partes vinculadas y a valores distintos, concluyendo -en todos los casos- que no se configuraba la infracción prevista por el artículo 954 del Código Aduanero (conf. -a título ejemplificativo- Sala I, en autos 22.091/2018, resol. del 9/5/2019; esta Sala, en autos 19.247/2021, resol. del 17/2/2023; Sala III, en autos 49.492/2018, resol. del 23/4/2019; Sala IV, en autos 44.732/2022, resol. del 6/6/2023; y Sala V, en autos 37.207/2019, resol. del 2/2/2021, entre otros).

XI.- Que así las cosas, se concluye que, en función de la prueba colectada por el servicio aduanero, mal puede considerarse que la circunstancia reprochada por la Aduana, es decir, que la declaración del precio de exportación difiera del precio declarado por el importador brasileño, configure el tipo previsto en el artículo 954, apartado 1, literales a) y c) del Código Aduanero, en tanto no se advierte una diferencia entre lo declarado y lo verificado, sino que se evidencia la existencia de dos ventas sucesivas, a dos valores diversos y respecto de los cuales no se ha probado acabadamente que se tratara de operaciones simuladas o que -con ajuste a los recaudos y exigencias pertinentes, incumplidas en el caso- se hubiere justificado que debía ser desechado el precio pactado en la operación de exportación llevada a cabo por la aquí actora.

Lo expuesto, basta para admitir la apelación de la exportadora, revocar la decisión adoptada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, dejar sin efecto la resolución AD SAPE 26/2019, en cuanto condenó a la actora al pago de una multa de $772.751,91, en los términos del artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero e intimó a su pago y asimismo, en cuanto la intimó a


#39725301#450532552#20250424090555156

la cancelación de los tributos adeudados en concepto de derechos de exportación por la suma de U$S 6.646,75.

XII.- Que finalmente, en atención al resultado final del pleito y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por la actividad desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículo 1163 del Código Aduanero y arg. artículo 279 del CPCCN).

Y, en consonancia con lo que se acaba de decidir, por aplicación de igual principio y por análogas razones, corresponde que las costas relativas a esta instancia judicial, también sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

XIII.- Que en atención al modo en que se resuelve no corresponde tratar la apelación contra la regulación de honorarios de fecha 31/10/2024.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) admitir la apelación deducida por Pioneer Argentina SRL, revocar el pronunciamiento del 13/09/2024 dictado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, y, en consecuencia, dejar sin efecto la resolución AD SAPE 26/2019, en cuanto condenó a la actora al pago de una multa de $772.751,91, en los términos del artículo 954, apartado 1, literales a) y c), del Código Aduanero e intimó a su pago y asimismo, en cuanto la intimó a la cancelación de los tributos adeudados en concepto de derechos de exportación por la suma de U$S 6.646,75; y 2º) imponer las costas vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, a cargo del Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 25/04/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39725301#450532552#20250424090555156

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 25/04/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39725301#450532552#20250424090555156