37340/2025 RENAULT ARGENTINA SA (TF 38930-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 17 de marzo de 2026.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 479/481, el **Tribunal Fiscal de la Nación**: (i) **revocó** la resolución AD CAMP 135/18, recaída en las actuaciones SIGEA 12578-116-2013, en cuanto había condenado a Renault Argentina SA y al despachante de aduana Osvaldo Enrique Rossi al pago de una multa y tributos por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1°, incisos a y c, del Código Aduanero, con relación al despacho de importación 13 008 IC06 000170M; y (ii) impuso **las costas** a la DGA vencida.

Para decidir en tal sentido, el tribunal señaló que mediante el despacho cuestionado se habían importado para consumo 14 vehículos "Duster Luxe" originarios de Colombia, bajo un esquema de ventas sucesivas: Renault Argentina SA los adquirió de Renault SAS Francia, quien a su vez los encargó a Sofasa Medellín, para su entrega final en Argentina (todas empresas pertenecientes al mismo grupo). La Aduana había fundado la imputación en que el valor FOB declarado en el despacho resultaba un 6,29429% inferior al consignado en la factura de exportación emitida en Colombia (factura 0208000381).

No obstante, el tribunal administrativo remarcó que la configuración del tipo infraccional previsto en el artículo 954 del Código Aduanero exige la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, requisito que no se verificaba en el caso. Destacó que los datos declarados guardaban plena correspondencia con la documentación complementaria al despacho y los registros contables, y concluyó que la desestimación del precio de transacción por la sola existencia de un esquema de ventas sucesivas resultaba insuficiente para sustentar la sanción. Por iguales motivos, consideró irrelevante el estudio de precios de transferencia acompañado en autos.

Para fundar su decisión, tuvo especialmente en cuenta los siguientes elementos obrantes en el sobre contenedor de fs. 2 de las actuaciones administrativas:

-El despacho de importación 13 008 IG06 000170M, en el que se declaró un valor FOB total de USD 188.034.

-La factura recapitulativa 22-343/2, emitida por Renault SAS Francia a Renault Argentina SA, donde se consignó un valor FOB unitario de USD 13.431, que totalizaron USD 188.034.

-El certificado de origen 0112152, del cual surgía que: (i) la mercadería fue exportada desde Colombia e importada en Argentina; (ii) se correspondía con la declarada en el despacho; y (iii) en las observaciones se indicó "*merc facturada por cuenta y orden de Renault SAS 92513... factura 22-343/2 22ENE2013 VRFOB2108667*".

Asimismo, el tribunal valoró: (i) la certificación contable acompañada por la empresa actora a fs. 9/11, que acreditaba la registración de la factura recapitulativa 22-343/2 y la cancelación de su importe mediante transferencia bancaria del Banco HSBC a favor de Renault SAS Francia; (ii) el informe del Banco HSBC obrante a fs. 205/206, junto con la documentación relativa al pago de dicha factura.

Con base en estos elementos, concluyó que existía plena coincidencia entre el valor declarado, facturado y registrado contablemente, además de correlación con el egreso de divisas, lo que justificó la revocación de la imputación infraccional.

2°) Que, disconforme, el **Fisco Nacional** interpuso apelación a fs. 499, que se concedió a fs.504, se fundó a fs. 528/535 y fue replicada a fs. 543/550 y 551/553vta.

En su expresión de agravios, sostuvo que la sentencia recurrida incurrió en una interpretación errónea al reducir la conducta infraccional a un mero cotejo documental. Señaló que el tribunal *a quo* desatendió que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero es el principio de veracidad y exactitud de lo declarado, y que la coincidencia formal entre la factura y el despacho no basta para excluir la infracción si el monto declarado no refleja *el valor real* de la operación.

Cuestionó la falta de adecuada ponderación de los resultados del control aduanero, los cuales evidenciaron que el valor FOB declarado en Argentina era un 6,29429% inferior al registrado en Colombia, país de origen de los vehículos. Argumentó que el tribunal no podía válidamente soslayar que se trataba de una refacturación a través de una empresa vinculada en Francia, sin que mediara justificación comercial para la disminución de precios atribuida al mero transporte de la mercadería.

Insistió en que no se valoró debidamente que los precios estaban controlados entre empresas del mismo grupo económico. En ese sentido, destacó que la vinculación influyó en el precio y que la importadora faltó a la verdad al contestar negativamente sobre tal influencia en la hoja de valor (punto 8b), lo que impidió al servicio aduanero efectuar el ajuste correspondiente.

Reiteró que limitar la infracción únicamente a los supuestos en que exista diferencia entre la factura y el despacho desvirtúa la literalidad de la norma y contradice la doctrina de la Corte Suprema en los precedentes “Bunge y Born” (Fallos: 321:1614) y “Subpga” (Fallos: 315:942), que establecen que el servicio aduanero debe fiscalizar la correspondencia entre los importes declarados y los efectivamente atribuibles a la operación.

Finalmente, se agravió por la ausencia de pronunciamiento respecto de la responsabilidad del despachante de aduana. Remarcó que los auxiliares del comercio no pueden limitarse a transcribir información, sino que deben actuar con prudencia y pleno conocimiento de la operación. En consecuencia, la responsabilidad del despachante Rossi tampoco podía excusarse por la mera coincidencia de los valores consignados por el importador.

Por todo lo expuesto, el Fisco solicitó la revocación de la sentencia recurrida, la confirmación de la resolución aduanera y la imposición de las costas de ambas instancias a los coactores.

3º) Que, a fs. 488/vta., se regularon los **honorarios** de la representación letrada de la importadora, los que fueron apelados por bajos a fs. 492/493vta. y 496 (concedido a fs. 504), y por altos a fs. 511/512 (concedido a fs. 522).

4°) Que la **configuración de la infracción prevista y penada por el artículo 954 del Código Aduanero** queda condicionada a la concurrencia de dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que exista conducta reprochable: **a)** la constatación de *una diferencia* entre la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, y el resultado de la comprobación física o documental que realice el servicio aduanero; y **b)** que esa inexactitud produzca, o pueda producir, alguna de las *consecuencias* previstas en los incisos a, b, o c, de la norma. Pues, como también lo establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, "*si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma"* (cfr. esta Sala, causas 10060/12 "Bankboston National Association", sentencia del 14/8/12; y 56316/15 "Atanor SCA", fallo del 3/3/16, entre otros; con referencia a la doctrina de Fallos: 312:1997; 315:929 y 942; 321:1614; 322:355; 325:786 y 830; y causa R.867.XLVIII "Río Chico SA (TF 29758-A) c/DGA", resol. del 23/9/14).

Con relación al primer requisito, se ha señalado —en más de una oportunidad—, que **la falta de correspondencia debe recaer sobre un dato exigible de la declaración; de manera que es el precio de la mercadería, no su "valor en aduana" o "valor imponible", el que compromete la responsabilidad infraccional del declarante**. Esto es así en tanto, con arreglo al texto de los artículos 234 y 332 del Código Aduanero —e incluso tras la reforma introducida por la ley 25.986—, la correcta valoración de la mercadería es una función primordial asignada "*al servicio aduanero*" (cfr. esta Sala, causas 30153/11 "Dibella", sent. del 8/3/12; 56708/15 "Peugeot Citroen Argentina SA", sent. del 25/8/16, y sus citas).

En cuanto al segundo requisito, cabe recordar que en este caso la Aduana subsumió la conducta de la actora en los incisos a, y c, de la norma.

Por el primero de ellos se sanciona a quien formulare una declaración que difiera de lo que resulte de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produzca o pudiere producir un **perjuicio fiscal**; concepto que, a su vez, es definido en el artículo 956, inciso b, del mismo código.

En cuanto al alcance que corresponde asignar al efecto previsto en el inciso c ("*el ingreso o el egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto*

del que efectivamente correspondiere"), debe recordarse que en los precedentes "Bunge y Born" (Fallos: 321:1614) y "Free Port Importación SRL" (Fallos: 322:355) la Corte federal entendió que **no es indiferente al control aduanero 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 añadió que el tipo infraccional abarca tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (doctrina reiterada, a su vez, en Fallos*:* 325:786).

Resta mencionar que, siguiendo esa línea interpretativa, esta Sala precisó que, para tener por configurado un ilícito merecedor de sanción, **la inexactitud del precio declarado en una operación (es decir, que aquél no fuese verdaderamente el importe pagado o por pagar) no podía presumirse, sino que debía quedar suficientemente demostrada por el servicio aduanero** (cfr. causa 18731/08 "First Rate SA", sent. del 15/7/14; énfasis añadido).

5°) Que, en causas análogas a la presente, donde también se evidenciaban ventas sucesivas entre partes vinculadas y a valores diversos, esta y otras Salas de la Cámara interpretaron que la imputación por declaración inexacta no podía sostenerse si el servicio aduanero no había constatado fehacientemente la falta de correspondencia entre el precio declarado y el resultante de una verificación sobre la operación efectuada (cfr. esta Sala, causa 3675/2024 "Maltería Pampa SA (TF 35100-A) c/DGA", sentencia del 30/4/24, consid. 5° y citas: Sala I, causa 22091/18, sentencia del 9/5/19; Sala II, causa 19247/21, sentencia del 17/2/23; entre otras).

Si bien estos precedentes involucraban imputaciones en los términos del inciso c, del artículo 954, sus principios pueden aplicarse a casos como el presente, en los que la conducta de la actora también se pretende subsumir en el inciso a. Esto se debe a que las pautas establecidas refieren a los requisitos para acreditar la inexactitud del precio (primer elemento típico señalado en el considerando anterior), y no a la producción del efecto lesivo.

En lo que ahora interesa destacar, de tales causas surge que:

a) **No es posible sostener una imputación si el precio FOB declarado ante la Aduana resulta coincidente con el que surge de la factura comercial; el cual, además, se corresponde con la suma que por tal operación fue girada desde o hacia el exterior y consignada en los libros contables.**

b) **La utilización de un esquema triangular de ventas o de ventas sucesivas entre empresas vinculadas es un hecho lícito que, por sí solo, no tipifica la conducta.**

Si bien puede justificar que el servicio aduanero inicie una investigación y recabe información, la manipulación del precio declarado —es decir, que aquél no fuese el precio real de la transacción—, debe quedar suficientemente demostrada, ya que **el**

ámbito sancionatorio requiere extremar el análisis de los recaudos propios de cada una de las faltas que se imputan a los administrados.

c) **La circunstancia de que haya existido una venta anterior o posterior, y la constatación, a través de sistemas de intercambio de información entre las aduanas, de que la mercadería fue importada o exportada en otro país a un valor superior o inferior, no es un elemento suficiente para descartar la veracidad del precio declarado ante la aduana local y sostener la configuración de la falta.**

d) Sin perjuicio de la vinculación declarada, **el precio de la otra compraventa resultará 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. En su caso, el Fisco Nacional debería poner en práctica las facultades que le otorga el ordenamiento jurídico para demostrar la existencia de una verdad empírica diferente de la jurídica y auténticamente querida por el sujeto contribuyente**. De lo contrario, no se puede considerar probado que la operación constituya en realidad una venta directa al importador en destino o una compra directa al exportador en origen, encubierta a través de la utilización de una empresa intermediaria y controlada, con el único fin de reducir la base de imposición para el Impuesto a las Ganancias o de generar un giro de divisas, hacia o desde el país, diferente del que correspondería.

6°) Que **esta tesitura fue compartida por la Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el dictamen que emitió el 4/7/24 en la causa CAF 44028/19 "Maltería Pampa SA (TF 35123-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"**.

Allí sostuvo que, el hecho de que no se cuestionara la coincidencia entre los precios declarados, los importes facturados y registrados contablemente, y los importes efectivamente recibidos (o abonados) como contraprestación de la mercadería, eliminaba "*toda posibilidad de configuración de la infracción imputada, en la medida que la existencia de diferencias entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación, constituye un requisito ineludible para que se configure el tipo infraccional en examen"*.

Más adelante, precisó: "*la 'viabilidad de la sanción depende de la ponderación de los extremos que convergen en cada operación en particular' y su 'integración material está dada por la concurrencia de la inexactitud que revela la declaración comprometida y las diferencias comprobadas -de calidad o especie, cantidad, valor-, mediante la revisión o el control de los documentos emitidos y la verificación de las mercaderías'*…". Y concluyó que, en esas condiciones, "*la demandada no podía imponerle a la recurrente la carga de acreditar la exactitud de las declaraciones, ni*

mucho menos la obligación de demostrar la aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (arg. Fallos: 316:1313; 316:1239; 320:2271; 327:5345)…porque la vinculación existente entre las partes que intervienen en la operatoria y la diferencia entre el precio declarado por la recurrente y el pagado por el comprador/importador [vendedor/exportador, en este caso]*... pueden ser considerados solamente como un indicio de la conducta reprochada, pero no como prueba suficiente para descartar el precio de la mercadería* [importada] *y admitir –implícitamente como válido o idóneo el que fue concertado en la* [primera] *operación*".

Por tales motivos, opinó que la conducta reprochada por la aduana no permitía tener por configurado el tipo infraccional, ya que no se advertía una diferencia entre lo declarado y lo comprobado, sino la existencia de ventas sucesivas entre entidades vinculadas que, si bien se concertaron a valores diversos, no se había demostrado que se tratase de operaciones simuladas, así como tampoco la falsedad o inexactitud de su precio.

7°) Que, a mayor abundamiento, cabe transcribir algunas afirmaciones que hizo la **Corte federal, en la causa "Pioneer Argentina SRL" (Fallos: 347:83).**

Allí también se sostuvo que, en tanto se pueda tener por probado que los precios declarados se corresponden con los efectivamente percibidos por las operaciones, queda eliminada toda posibilidad de configuración de la infracción prevista y penada por el artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero.

Por su parte, los jueces que conformaron la mayoría añadieron que "…*el texto del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, tampoco prevé que —a los efectos de establecer el precio que `efectivamente correspondiere´— deba…atenderse a los precios de las ventas anteriores. Aún 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"* (párrafo 7).

De consideraciones posteriores se puede inferir que, en defecto de tales previsiones en el tipo infraccional, el hecho de que la venta entre partes vinculadas hubiese estado seguida por una venta a un precio diferente, "*incluso sustancialmente*" diferente, "*no alcanza para desplazar la carga de la prueba hacia el importador a fin de que éste demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías…*" (párrafo 8).

Finalmente, concluyeron: "***independientemente del juicio de desvalor que puedan 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 la concibieron…” (párrafo 9).

8°) Que, reseñados los elementos del tipo infraccional y la interpretación de la jurisprudencia, corresponde reparar en las circunstancias fácticas de este caso.

Se advierte que la situación es análoga a la de los precedentes citados, en tanto no se probó que la firma Renault Argentina SA haya girado al exterior por la importación de los 14 vehículos "Duster Luxe", amparados por el despacho 13 008 IC06 000170M, un importe diferente al declarado y facturado. Por el contrario, se encuentra fuera de discusión que el precio resultó idéntico al efectivamente facturado, abonado y registrado contablemente (v. certificación de fs. 9/11 e informe del Banco HSBC a fs. 205/206 de este expediente).

Surge de las actuaciones que el elemento central en que se basó la aduana para instruir el sumario y confirmar la imputación fue la información obtenida de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, en el marco del Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direccionales Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal (v. fs. 78/79, act. adm); mediante la cual detectó una diferencia del 6,29429% respecto del valor documentado en la aduana de salida (Colombia). No obstante, tal como lo destacó el tribunal fiscal, si bien en el presente caso media una vinculación entre las empresas intervinientes (SOFASA Medellín, Renault SAS Francia y Renault Argentina SA), tal circunstancia no basta para desplazar la carga probatoria hacia el administrado ni para acreditar, por sí sola, la configuración del ilícito.

En definitiva, la aduana no acreditó que se tratara de operaciones simuladas ni la falsedad del precio declarado. Sin pruebas concluyentes en tal sentido, y bajo los parámetros fijados por la Corte federal en la citada causa “Pioneer Argentina SRL”, no es posible sostener la imputación, pues la mera existencia de una venta anterior a un precio diferente no permite descartar la veracidad de la declaración efectuada ante el servicio aduanero local.

Si no hay diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, falta un elemento objetivo del tipo, lo cual torna inoficioso examinar los argumentos relativos a la responsabilidad del despachante de aduana.

En suma, al no haber quedado demostrado que los coactores hubieran incurrido en una declaración inexacta, corresponde desestimar los agravios del Fisco Nacional y confirmar la decisión de fs. 479/481.

Las costas de esta instancia se imponen al vencido, al no advertirse motivos para la dispensa (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

9°) Que resta tratar las apelaciones deducidas contra la **regulación de honorarios** de fs. 488/vta.

Teniendo en cuenta la naturaleza del proceso, el monto discutido en el juicio, el resultado obtenido y la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido por Juan Patricio Cotter, en carácter de letrado patrocinante de la importadora, durante las tres etapas del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **ELEVAR** los emolumentos fijados a su favor a la suma de $2.206.472 (arts. 6º, 7º, 9º, 37, 38 y ccds. de la ley 21.839, modif. por ley 24.432).

Teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión en debate, el resultado obtenido y el monto del asunto; y atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada por Juan Patricio Cotter, en carácter de letrado patrocinante de la importadora, durante tres etapas del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **ELEVAR** sus honorarios a la suma de $5.458.875 –equivalentes a la cantidad de 62,5 UMA– (arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. a, 51, 58 inc. a, y ccdtes. de la ley 27.423, y resol. CSJN SGA 36/26).

Siguiendo idénticas pautas, corresponde **ELEVAR** los honorarios regulados a Samanta Madsen Santamarina, por su actuación en carácter de apoderada de la importadora durante la primera etapa del proceso, a la suma de $724.938.6 –equivalentes a la cantidad de 8,3 UMA– (arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. a, 51, 58 inc. a, y ccdtes. de la ley 27.423, y resol. CSJN SGA 36/26).

Por último, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 y concordantes de la ley 27.423, corresponde **REGULAR** los honorarios de Juan Patricio Cotter por su actuación en esta instancia (cfr. contestación de agravios de fs. 543/550) en la suma de $2.270.892 –equivalentes a la cantidad de 26 UMA–.

Se deja constancia que las regulaciones que anteceden no incluyen el Impuesto al Valor Agregado, monto que –en su caso– deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales intervinientes frente al citado tributo. Además, deberán cancelarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 51 de la ley 27.423.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1) Desestimar el recurso del Fisco Nacional y confirmar la decisión de fs. 479/481; con costas.

2) Elevar la regulación de honorarios practicada y regular los correspondientes a la actuación ante esta instancia del modo en que surge del considerando 9°.

Regístrese, notifíquese y siga la causa con el DEOX enviado el 9/10/25

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 17/03/2026
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA

MARCELO DANIEL DUFFY