Buenos Aires, 28 de abril de 2026.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto y fundado por el Fisco Nacional, a fs. 156/164, contra la sentencia de fs. 149/151, cuyo fuera contestado por la parte actora a fs. 196/200; y,

CONSIDERANDO:

I.- <u>Sumario de los hechos que dieron origen al caso</u>

Que la firma Cerro Vanguardia SA mediante las destinaciones 11 014 ES03 00027N (del 25/07/2011) y 11 014 ES09 000045D (del 9/11/2011) documentó ante la Aduana de Comodoro Rivadavia la exportación, con destino a Suiza, de mercadería clasificada por la posición arancelaria 7108.12.10.000N que describe “aleación dorada o bullón dorado – las demás formas en bruto – para uso no monetario. ORO (incluido el oro platinado), en bruto, semilabrado o en polvo”, al amparo del régimen de la resolución general AFIP 2108/2006 y sus modificatorias, de “Exportaciones de Minerales y sus concentrados”, declarando un valor DAP de U$S 24.303.503,82 (cfr. sobres contenedores de fs. 32 y 33 de las act. adm.), el cual coincide con el monto facturado a través de las facturas E 0006-00000078 y 0006 -00000087 emitidas por Cerro Vanguardia SA al comprador extranjero (cfr. fo 84 y 85 de las actuaciones SIGEA 14792-129-2011/1).

Mediante la Nota 028/2013 (disp. 260/2013 DI RACR) obrante en folios 34 a 40 de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero ponderó que la exportadora al momento de registrar el despacho 11 014 ES03 00027N (precio provisorio) informó el modo de determinar el precio definitivo, entregando el contrato de compraventa celebrado el 12/07/2010 con la firma ARGOR HERAEUS SA, cuya única modificación data el 14/01/2011. Según el informe, la exportadora concertó la modalidad DAP (entrega en lugar) y en virtud de los elementos que forman parte de la declaración comprometida, el Proveedor selección la opción b) del punto 9.2 del contrato que consistía en “vender en efectivo el oro y la plata contenidos en las barras de doré al refinador”, lo cual conlleva a la sección 9.4 y 9.5 del contrato, en donde surgen los pagos a realizar por parte del refinador, segmentados

en un monto inicial de liquidación y un monto final de liquidación, recalcando que “cada uno de estos montos está relacionado con el precio determinado por el Mercado del Oro y de Plata de Londres, en las fechas establecidas en el contrato.”

Asimismo, luego de transcribir algunos términos de la sección “definiciones” del contrato, expuso que “para el Monto Inicial de Liquidación, considerando el primer día hábil luego de la fecha de arribo del embarque, es decir el 09/08/2011, siendo esta la fecha que quedaría como ‘Primera Fecha de Fijación de Precios’ con ajuste al contrato presentado, en coincidencia con lo declarado (…) los precios determinados por el Mercado del Oro y de Plata de Londres eran 1.736 ,00 U$S/Oz para el oro y de 38,36 U$S/Oz para la plata”. Mientras que “para el Monto Final de Liquidación, el vigésimo día hábil luego de la fecha del arribo del embarque, es decir, el 6/09/2011, siendo esta la fecha que quedaría como ‘Segunda Fecha de Fijación de Precios’, con ajuste al contrato presentado, (…) los precios determinados por el Mercado del Oro y de Plata de Londres eran 1.895,00 U$S/Oz para el oro y de 41,85 U$S/Oz para la plata”.

Sobre la base de tales parámetros, el informe consideró incorrecta la declaración del valor de la mercadería, toda vez que podría generarse o haberse generado un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto (de U$S 51.830,67) al que efectivamente correspondiere.

Por la resolución (AD CORI) 478/2013, del 12/11/2013, el Administrador de la Aduana de Comodoro Rivadavia dispuso la apertura del sumario a fin de investigar la comisión de la infracción prevista en el art. 954, apartado 1, inciso c) del CA (cfr. fs. 45/47 de las act. adm).

Luego de que fuera sustanciado y emitido el dictamen jurídico (DV JRCR) 84/2014, el sumario concluyó con el dictado de la **resolución AD CORI 229/2014, del 30/06/2014**, que en función de la diferencia apuntada consideró tipificada la infracción de declaración inexacta con aptitud de provocar el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que

efectivamente correspondiere (art. 954, ap. 1, inc. c) del CA). De modo que el Administrador (interino) de la Aduana de Comodoro Rivadavia condenó a la firma Cerro Vanguardia SA al pago de una multa de PESOS DOSCIENTOS CATORCE MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE, CON 82/100 ($214.319,82), en relación con la operación registrada en las destinaciones 11 014 ES03 00027N / 11 014 ES09 000045D.

Contra dicha resolución la exportadora interpuso un recurso en los términos del art. 1132, inciso a), del CA, dando origen al expediente TF 37240-A (cfr. fs.13/22).

II.- La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Que la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, por unanimidad, mediante la sentencia del 12 de diciembre de 2024 (v. INLEG- 2024-136660377-APN-VOCXX#TFN) revocó la resolución AD CORI 229/2014 recaída en la actuación SIGEA 14792-129-2011/1 y, en consecuencia, dejó sin efecto la multa impuesta. Impuso las costas al Fisco Nacional vencido.

Para así decidir, consideró que, la resolución general AFIP 2108/2006 que regula la operatoria en análisis determina dos instancias para conformar la exportación, a fin de posibilitar la extracción de la mercadería del territorio aduanero, declarando un valor provisorio y condicionado a definirse con posterioridad.

En este orden de ideas, citó los arts. 1, 2, 3, 7 8 de la resolución general y expuso que a los efectos de examinar la veracidad y exactitud de la declaración aduanera y en función de las constancias de la causa resulta que la operatoria ha sido efectuada conforme a las previsiones de ese reglamento, en tanto el exportador al registrar la destinación PE 11 014 ES03 000027N adjuntó el contrato correspondiente y, por otro lado, al realizar -dentro del plazo previsto por la norma (de 180 días del libramiento)- la destinación PE 11 014 EC09 000045D, procedió a adjuntar los certificados de los análisis de composición de la mercadería prescriptos por normativa y la factura comercial que determina el precio final de la operación.

El tribunal tuvo, además, en consideración la conformidad expresada por ARGOR HERAEUS SA a través del envío del documento identificado como “Balance”, correspondiente al embarque nro. 348, donde expresamente se consignan las cantidades y pesos, tomando el valor de cotización correspondiente al 27/09/2011 y la nota titulada “Payment Notice, Final Settlement Amount” con la descripción del monto final de liquidación, incluyendo la cotización del oro y plata del Mercado de Londres en la fecha 27/09/2011 acordada entre ambas partes contratantes según surge de las folios 68/83 de las actuaciones administrativas.

Expuso que, en definitiva, el valor consignado como precio final, se ha sostenido sobre le resultante del análisis enviado por ARGOR HARAEUS SA, aceptado por las partes y no cuestionado por el servicio aduanero, dando por consensuado, entre vendedor y comprador, la fijación del monto de la liquidación final, tomando como fecha de determinación del precio de cotización del día siguiente hábil (27/09/2011) al de la conformidad de las partes involucradas en la transacción comercial. En tal sentido, indicó que corresponde estar a la nota que consta a fs. 34/35 del PE 11 014 ES09 000045D, en la que obra “Notificación de la Compañía” y “Monto de la liquidación final – instrucciones de pago”.

De este modo, concluyó que el exportador ha dado cabal cumplimiento a la totalidad de los recaudos establecidos en la resolución 2108/2006 y que no se observa el presupuesto para dar fundamento a la inexactitud entre lo declarado en la operación 11 014 ES03 000027N y el valor que se corresponde a la transacción final 11 014 ES09 000045D, mediante el precio final informado.

Asimismo, consideró pertinente remitir a las consideraciones vertidas en el voto del Dr. Licht en la sentencia INLEG -2024-62536815-APNVOCXIX#TFN del 13/06/2024, recaída en el expte. 36.381-A de igual carátula que el presente, en la que también se dejó sin efecto una multa similar a la aquí debatida, sobre la base de sostener que:

"Si bien el contrato agregado al momento de destinar la operación inicial (PE 11 014 ES03 000027) observa un detalle de una modalidad de cotización distinto al que se terminó definiendo, de los hechos y constancias obrantes en la operación aduanera, se evidencia que las partes involucradas han sabido conformar el precio final sobre la base de un acuerdo consecuente que dio lugar a establecer el valor real condicionado al resultado del análisis, procediendo a establecer la fijación del precio en orden a la realidad propia al tiempo en que llevó la culminación de este proceso, el cual fue debidamente conformado entre ambas partes y acreditado ante el servicio aduanero. Rememorando que la propia norma concibe para este régimen particular el deber de establecer un precio provisorio y uno final, éste último sujeto a la concreción de los análisis que deben ser cumplimentados. Por consiguiente, el exportador deberá registrar sus destinaciones de exportación para consumo mediante el subrégimen denominado ES03, cuya descripción es exportación centrando de minerales, lo cual implicará que los valores FOB declarados serán modificados con posterioridad (cfr. art. 2 Res. Gral. 2108/06). A mayor abundamiento, corresponde advertir que la norma instituye el presente régimen, al referir al contrato sólo impone su agregación -al momento de darse la destinación de exportación inicial- como constancia de que la operación fue pactada bajo la modalidad descripta en el art. 2 de la Resolución General N° 2108/06; es decir a los fines de acreditar que se trata de una exportación de concentrado de minerales, lo cual posibilitará que los valores FOB declarados sean modificados con posterioridad. No concibiéndose el contrato como condición para determinar el precio final. Atento que, como refiere la norma especial aplicable a este régimen, los valores FOB declarados inicialmente en condición de provisorio, serán modificados con posterioridad. Y si para el caso, las partes contratantes establecen la conformidad de un precio, sobre el resultado del análisis que debe cumplimentarse, nada obsta que frente a la acreditación de tal fijación no pueda ser parte de la modificación que inicialmente ha tenido lo pactado y que en definitiva se sostuvo en condición de provisorio, con el debido conocimiento, tanto de las partes

(comprador y vendedor) como de la misma Aduana, que tal precio sería variado ante el deber de obtener el precio final".

"En virtud de lo señalado, no puede tener cabida el criterio del servicio aduanero en cuanto a que no se puede apartar de su declaración inicial, sin incurrir en una declaración inexacta', referenciando para ello la Resolución DGA 2780/92. Máxime, como fuera ya indicado, cuando es la norma especial la que rige para este régimen particular, la cual no condiciona el precio final a lo que se haya previamente establecido en un contrato de partes, precisando la propia norma que el precio será modificado, situación que ha de producirse una vez finalizado el proceso de análisis al que debe someterse la mercadería. Obligando al exportador a presentarse ante la Aduana y realizar la declaración del precio final, mediante la destinación aduanera que manda la normativa para estos casos y acreditando todos los elementos que dan cuenta de ello, análisis concretado, cotización determinada, factura comercial y la conformidad de las partes contratantes" (...)

"Por lo tanto, como tiene sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la primera regla de interpretación es la letra de la ley (Fallos 299:167) y, por consiguiente, no se puede hacer una interpretación diferenciada de una norma, como es la Resolución General N° 2108/06, que instituye un régimen particular y no prescribe los términos que intenta hacer valer el servicio aduanero. Por otro lado, de ser aceptada esta postura, se estaría convalidando el fundamento de una infracción por analogía, lo cual se encuentra vedado por el artículo 895 del Código Aduanero."

Por tales argumentos, el tribunal fiscal concluyó que, en el caso, no se ha configurado la infracción de declaración inexacta, puesto que la declaración de la destinación 11 014 EC09 000045D resulta conforme con el precio final que ha sido acreditado mediante las facturas comerciales E 0006-00000078 y 0006-00000087, por las sumas de U$S 23.972.949,00 y U$S 330.554,82, respectivamente, que totaliza U$S 24.303.503,82 y con los demás elementos que procedió a presentar el exportador ante la Aduana.

III.- Los agravios del Fisco Nacional:

Que las críticas de la demandada se centran, sustancialmente, en alegar que la sentencia efectúa una incorrecta interpretación de los hechos y el derecho que rige el caso, insistiendo en que se configuró la infracción atribuida a Cerro Vanguardia S.A.

Al respecto, aduce que la operación ha sido tramitada bajo el procedimiento aplicable para la determinación del valor de las exportaciones de minerales preciosos (Resolución General AFIP N° 2108, vigente a la fecha de la operación cuestionada). Sobre esa base, alega que la actora consideró la cotización del Mercado del Oro y Plata de Londres para el día 27/09/2011, en lugar de aplicar la cotización prevista en el contrato celebrado con el refinador, según la cual habría correspondido tomar la cotización del 6/09/2011, sobre la base de un acuerdo estipulado posteriormente. Destacó que “no se cuestiona precio final correcto o incorrecto, real o irreal, la piedra fundamental radica en una fórmula de determinación de precio distinta a la declara[da] al momento de exportar la mercadería al exterior”.

En definitiva, el Fisco Nacional solicita la revocación de la sentencia apelada y que se confirme la resolución AD CORI 229/2014, en tanto condena a la firma Cerro Vanguardia SA al pago de una multa de $214.319,82 en relación con la operación registrada en las destinaciones 11 014 ES03 00027N / 11 014 ES09 000045D. Con costas a la actora.

IV.- Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho.

Que es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, in re “Schmid, Walter Edmundo”, del 26/10/84; “Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA”, del 21/9/06; “Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/

recurso directo de organismo externo", del 16/12/20, entre otras; y con la actual composición, expte. nro. 71743/2022 in re "Eastman Chemical Argentina -TF 35552-A c/ DGA", del 6/08/2024).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, in re "Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; "Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; "Novartis Argentina SA (TF 28664 -A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; "Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; "Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y "Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 27458/22, del 27/12/22; más recientemente, expte. nro. 324/2024 "Luis A Ducret y Cía SA y otro (TF 32415-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 3/09/2024).

V.- Solución del caso

Que, en tales términos, cabe puntualizar que, la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación de revocar la resolución resulta acertada desde que la resolución general 2108/2006, al referir al contrato sólo impone su agregación -al momento de darse la destinación de exportación inicial- como **constancia de que la operación fue pactada bajo la modalidad descripta en el art. 2**.

La finalidad de dicha exigencia radica en que quede acreditado que se trata de una exportación de mercadería descripta en el


#40524404#497573651#20260427143923543

Capítulo 26 del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (concentrado de minerales). Una vez demostrada tal circunstancia, queda abierta la posibilidad que los valores FOB declarados inicialmente (en el EC03) sean modificados luego del resultado de los análisis necesarios para determinar el contenido de metal precioso y otros metales constitutivos de estas mercaderías, a los que aluden los arts. 4 y 5 del referido reglamento.

Esto es exactamente lo que válidamente ocurrió en el caso, puesto que la actora al documentar la destinación 11 014 ES09 000045D (del 9/11/2011) declaró el valor del 27/09/2011, que es el día siguiente a la aceptación del resultado de los ensayos sobre la composición de los metales exportados (ver "Notificación a la Compañía", del 26/09/2011, folio 67 de las actuaciones administrativas) de acuerdo con la relación contractual que tenía con la firma extranjera Argor Heraeus SA. Además, no ha sido demostrada la diferencia entre el importe declarado, el facturado y las sumas ingresadas como consecuencia de la operación investigada.

Tales condiciones bastan para sostener que los agravios de la demandada deben ser rechazados, pues no se observa que el Tribunal Fiscal de la Nación haya actuado de forma arbitraria, de modo que justifique apartarse de lo dispuesto en el artículo 1180 del CA.

VI.- Costas.

Que las costas de ambas instancias se imponen al Fisco Nacional vencido al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arts. 1163 y 1182 del CA, y 68, primer párr., del CPCCN).

Por ello, **el Tribunal RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada, en cuanto fue materia de agravios. Con costas a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA – ex AFIP-DGA).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de

jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. José Luis Lopez Castiñeira; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/26 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

Fecha de firma: 28/04/2026
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FEDERICO GIACOIA, SECRETARIO DE CAMARA

#40524404#497573651#20260427143923543