38610/2025 CARTOCOR SA (TF 34789-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 20 de febrero de 2026.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 1095/1097, el Tribunal Fiscal de la Nación: (i) **revocó** la resolución AD PASO 1049/14, recaída en la actuación SIGEA 13705-149-2012, en cuanto había **condenado** a la firma Cartocor SA al pago de una multa en los términos del artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero; (ii) impuso las costas a la Aduana.

Al resolver, el tribunal administrativo señaló que la controversia consistía en determinar si resultaba ajustada a derecho la sanción impuesta por una supuesta maniobra de sobrefacturación de importaciones en 557 destinaciones de papel y cartón kraft del año 2011. Precisó que el servicio aduanero había fundado su imputación en la información obtenida a través del sistema INDIRA, la cual revelaba una diferencia del 8,63% entre el valor FOB declarado en el país y el precio documentado ante la Aduana de la República Federativa de Brasil. En concreto, el servicio aduanero determinó una diferencia de USD 2.903.252,67 y concluyó que aquello había generado un egreso de divisas diferente del que correspondía.

Advirtió que la operación se había estructurado mediante un esquema de ventas sucesivas donde la mercadería fue comprada por la importadora a Klabin Trade UK (Londres), quien a su vez la compraba a su vinculada Klabin SA (Brasil). No obstante, destacó que el grupo Klabin no poseía ningún tipo de vinculación con la firma importadora Cartocor SA, y que el precio declarado por esta última resultó idéntico al efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente.

Para sustentar la revocación de la multa, el ente jurisdiccional remitió a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Pioneer Argentina SRL (TF 38718-A) c/ DGA", sentencia del 29/2/24 (*Fallos:* 347:83). En dicho precedente, ese Tribunal sostuvo que el texto del artículo 954, apartado 1°, inciso c, del Código Aduanero no contemplaba el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, ni preveía que debiera prescindirse del precio de la última venta para atender a los de las anteriores.

Bajo tales parámetros, el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que la sola existencia de una venta anterior a un precio diferente no constituye un elemento suficiente para considerar que el valor declarado por el recurrente sea falso o que medie una maniobra fraudulenta tendiente a generar un egreso indebido de divisas. Al no configurarse una diferencia entre lo declarado y lo constatado, concluyó que no se reunían los elementos del tipo infraccional para sostener la condena.

2°) Que, disconforme, el **Fisco Nacional** interpuso apelación a fs. 1123, que se concedió a fs. 1127, se fundó a fs. 1132/1143 y fue replicada a fs. 1146/1152vta.

En sus agravios, sostuvo que el TFN incurrió en una interpretación arbitraria de los hechos y en un análisis superficial de las constancias de la causa, omitiendo elementos clave que acreditaban la infracción. En particular, planteó:

a) Se desestimó injustificadamente la relevancia y validez del sistema INDIRA, herramienta de intercambio de información aduanera reconocida internacionalmente y en el ámbito del MERCOSUR. Los datos obtenidos a través de dicho sistema permitieron constatar de manera fehaciente una diferencia del 8,63% entre el valor declarado por la firma y el precio de salida de la mercadería en Brasil, lo que evidencia una maniobra de sobrefacturación destinada a generar un egreso indebido de divisas.

b) No se valoró adecuadamente el fenómeno de la triangulación comercial entre partes vinculadas. Si bien la actora no posee vinculación directa con su proveedor intermedio (Klabin Trade UK), este último sí se encuentra vinculado con el fabricante original (Klabin SA Brasil). En tales condiciones, se trata de precios controlados en los que la vinculación permite manipular márgenes. Por ello, el tribunal no puede limitarse a verificar la coincidencia entre lo declarado y lo facturado, sino que debe analizar el proceso completo de determinación de precios.

c) Se produjo una indebida inversión de la carga probatoria. Ante la detección de una diferencia sustancial de valor a través de canales oficiales de información aduanera, correspondía a la firma importadora demostrar de manera contundente que el precio declarado fue efectivamente pagado, por encontrarse en mejores condiciones de hacerlo.

d) Resulta inadecuada la doctrina de la Corte en la causa “Pioneer Argentina SRL”, pues se centra exclusivamente en la coincidencia documental y desnaturaliza la infracción de declaración inexacta. De ese modo, impide que el servicio aduanero combata maniobras diseñadas para disminuir la base imponible de los tributos o afectar el control de cambios.

Por todo lo expuesto, el Fisco solicitó que se revoque la sentencia recurrida, se confirme la resolución aduanera y se impongan las costas de ambas instancias a la actora.

3º) Que, a fs. 1104/vta., se regularon los honorarios del letrado apoderado de la parte actora, los que fueron apelados por bajos a fs. 1109/1112 (concedido a fs. 1114), y por altos a fs. 1118/1121vta. (concedido a fs. 1127).

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, debe contemplarse que en el caso la Aduana subsumió la conducta de la actora en el inciso c de la norma, conforme al cual se sanciona "*el ingreso o el egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere*".

Al respecto, debe recordarse que en los precedentes "Bunge y Born" (Fallos: 321:1614) y "Free Port Importación SRL" (Fallos: 322:355) la Corte 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 puede presumirse, sino que debe 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).

Tales precedentes involucraban también imputaciones en los términos del inciso c, del artículo 954, y sus conclusiones resultan aplicables al presente caso aunque allí se tratara de operaciones de exportación, por cuanto, en sustancia, se refieren a los requisitos para acreditar la inexactitud del precio (primer elemento típico señalado en el considerando anterior).

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 del sistema informático INDIRA de que la mercadería fue importada o exportada en otro país a una 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, por la que obtuvo una ganancia que no puede reputarse de fuente argentina. 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, a mayor abundamiento, **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 citada causa "Pioneer Argentina SRL" (*Fallos:* 347:83).**

En particular, 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 Cartocor SA haya girado al exterior por las 557 destinaciones de importación involucradas 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.

Surge de las actuaciones que el único elemento en que se basó la Aduana para instruir el sumario y confirmar la imputación fue el resultado de la consulta al sistema INDIRA, mediante el cual detectó una diferencia del 8,63% respecto del valor documentado en la aduana de salida (Brasil). No obstante, tal como lo destacó el Tribunal Fiscal, en el presente caso se constató que el grupo Klabin (Klabin SA Brasil y Klabin Trade UK) no posee ningún tipo de vinculación con la firma importadora Cartocor SA.

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 CSJN, 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.

En suma, no habiendo quedado demostrado que la firma haya incurrido en una declaración inexacta, corresponde desestimar los agravios del Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada.

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

9°) Que resta tratar las apelaciones deducidas contra la regulación de honorarios.

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 el doble carácter de letrado apoderado de la actora, durante las dos primeras 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).

Por otra parte, 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 el citado profesional en la defensa de la actora, durante la tercera etapa del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **ELEVAR** sus honorarios a la suma de **$1.509.269,76** –equivalentes a la cantidad de 17,28 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 del citado letrado por su actuación en esta instancia (cfr. contestación de agravios) en la suma de **$1.117.977,6** –equivalentes a la cantidad de 12,8 UMA–.

Se deja constancia que la regulación que antecede no incluye el Impuesto al Valor Agregado, monto que –en su caso– deberá ser adicionado conforme a la situación del profesional interviniente frente al citado tributo. Además, deberá cancelarse –en lo pertinente– 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 apelada; 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°.

El juez de Cámara Rogelio W. Vincenti no suscribe por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y siga la causa con el DEOX enviado el 28/10/25.

JORGE EDUARDO MORÁN **MARCELO DANIEL DUFFY**

Fecha de firma: 20/02/2026
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA