



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 8 de abril de 2025.- SH

Y VISTOS:

Los recursos de apelación interpuestos por la firma exportadora y por el despachante de aduanas, a fs. 355 y fs. 356, y el interpuesto y fundado por el Fisco Nacional – AFIP-DGA a fs. 344/346, contra la [sentencia de fs. 324/335](#), fundados por los memoriales de fs. 358/379 y fs. 381/391, cuyos traslados fueran contestados a fs. 351/352, fs. 353/354 y fs. 411/414 ; y,

CONSIDERANDO:

I.- La resolución de la Aduana de San Juan.

Que por la Resolución Nro. 93/12 (AD SAJU), dictada en el Sumario Contencioso SA55-47/08, el Administrador de la División Aduana de San Juan, condenó solidariamente a la firma TARANTO SAN JUAN S.A. y al despachante FRANCISCO ENRIQUE LOIZZO por la infracción al artículo 954 inc. a) y c) del Código Aduanero, al pago de una multa por la suma de \$ 561.696,80, a la vez que intimó a la exportadora al pago de tributos por la suma de \$ 28.084,84, con más los intereses.

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

Que el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, mediante la sentencia del 28 de septiembre de 2022, confirmó la resolución aduanera, imponiendo las costas en el orden causado.

Para así decidir, Dr. Licht, (vocal que intervino en segundo término, al que adhirió una de sus colegas de Sala, la Dra. Sarquis, quedando en minoría la disidencia del Dr. Segura), comenzó por sentar postura en el sentido que no comparte que en los casos en que el valor FOB total del permiso coincida con el consignado en la factura comercial, la situación quede sustraída de la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 954 del C.A.

En este sentido, sostuvo que esta interpretación es errónea, ya que las diferencias pueden surgir en cualquier fase del procedimiento de fiscalización aduanera. El bien jurídico tutelado es la veracidad y



exactitud de la declaración aduanera, sobre la cual se sustenta todo el sistema de control de exportación e importación. Limitar el análisis solo a la coincidencia del precio declarado entre exportador y comprador, según el vocal, no refleja la intención legislativa de asegurar un control aduanero amplio que prevenga maniobras fraudulentas. Además, señaló que las normas aduaneras permiten la revisión de actuaciones incluso tras concluir su tramitación, lo que hace inapropiado considerar la subfacturación como algo ajeno a la infracción tratada.

En seguida, abordó el examen acerca de la configuración de un supuesto de subfacturación en exportación. Expuso que se halla fuera de debate la existencia de ventas de la empresa TARANTO SAN JUAN S.A. a una compañía vinculada en Brasil, y que tampoco se controvierte la realización de transacciones similares a empresas no vinculadas en Uruguay y Paraguay, pero a un valor FOB significativamente mayor que el declarado en las exportaciones a Brasil.

En seguida, subrayó que, en transacciones entre empresas de un mismo grupo económico, la tributación internacional ha avanzado notablemente, impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y sus "Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2022".

Puntualizó que tal estándar resulta de cumplimiento directo obligado para los países miembros de la Organización y, previo consentimiento explícito, de las otras jurisdicciones signatarias de la Declaración sobre Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales de la OCDE, como miembros del Marco Inclusivo; Argentina desde el 22/4/1997 se encuentra comprendida en este segundo grupo.

Agregó que, aunque las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia se centran principalmente en la imposición sobre la renta, su alcance va más allá de este tributo. En este orden de ideas, expuso que debido a que estas directrices se aplican a operaciones de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

comercio exterior, también impactan en los impuestos vinculados al comercio transfronterizo y que esto ocurre porque cualquier análisis o ajuste en los precios entre empresas vinculadas afectará la base imponible del impuesto a la renta y, por coherencia fiscal, también influirá en los tributos que gravan el comercio exterior. Reparó en que este punto es especialmente relevante en Argentina, donde existen impuestos tanto a las importaciones como a las exportaciones.

Desde esta perspectiva, indicó que “la preocupación radica entonces en definir el tratamiento a dar a operaciones que se articulan global y conjuntamente, en el marco de un grupo económico, con el resultado final de la reducción de la tasa impositiva global efectiva, mediante el desvío de utilidades -y de divisas- al exterior, a través de la utilización de mecanismos que ocultan y distorsionan las operaciones reales.”

Luego de analizar la aplicación de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia para operaciones entre empresas vinculadas, destacó que los países miembros de la OCDE aplican el "Principio de Plena Competencia" o "arm's length", el cual establece que las transacciones entre empresas de un mismo grupo deben ser evaluadas como si hubieran sido realizadas entre partes independientes, para asegurar que los precios reflejen las condiciones del mercado libre. Expuso que los precios de transferencia se definen como los que se pactan entre empresas bajo un mismo control, lo que puede permitir la transferencia de beneficios a jurisdicciones con menor carga fiscal y que, aunque no siempre implique evasión fiscal, es necesario establecer reglas objetivas para valorar estas transacciones.

En cuanto a los tributos relacionados con el comercio exterior, refirió que el principio de plena competencia también se aplica para comparar los valores de bienes importados entre empresas asociadas y aquellas entre empresas independientes. Indicó que, ello no obstante, la Organización ha advertido que los métodos de valoración aduanera y los utilizados por la OCDE para precios de transferencia



pueden no coincidir. Aun así, ambas valoraciones son útiles para verificar la corrección de los precios de transferencia.

Para culminar este punto, mencionó que las Guías OCDE en materia aduanera recomiendan "La cooperación entre administraciones tributarias y aduaneras en un país para evaluar los precios de transferencia [lo que] debería ayudar a reducir el número de casos en los que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa". y que insisten en que "sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, y [que] no debería ser difícil de conseguir en aquellos países en los que han integrado la administración de los impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana".

En resumen, consideró que según las "Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2022", en casos de operaciones entre empresas vinculadas como el de autos, previo a utilizarse los precios convenidos entre las partes —precios de transferencia- que en materia aduanera suelen trasladarse al valor en aduana -vía valor de transacción u otro método de valoración- deben, tanto la firma importadora/exportadora como el fisco, verificar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia OCDE, esto es, que el precio al que se vendió la mercadería entre las dos firmas relacionadas sea similar al que se hubiese vendido entre partes independientes, para bienes de iguales características físicas, calidad y volumen, como paso previo a la determinación de la base imponible —valor en aduana- sobre la que se calcularán los tributos aduaneros.

A esa altura, reflexionó que el mentado principio se encuentra receptado en las normas nacionales que rigen la valoración de las exportaciones. En esta inteligencia, detalló que el Código Aduanero para el caso de las exportaciones el art.735 y cc., dispone que "para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOR en





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

operaciones efectuadas ...entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro...". Mientras que el art. 742 define a la "venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro", como -en lo que aquí interesa- "una venta en la que, especialmente, se cumplen las siguientes condiciones: ... b) el precio convenido no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, que pudieran existir, aparte de las creadas por la propia venta, entre el vendedor o cualquier persona de existencia visible o ideal asociada con él en negocios, por una parte, y el comprador o cualquier persona de existencia visible o ideal con él asociada en negocios, por la otra...". Y el art. 746 advierte que "1. El hecho de que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor que afectare lo dispuesto en el artículo 735, no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar, salvo que tal vinculación influyere en el precio. 2. Si la vinculación influyere en el precio, el servicio aduanero podrá desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración y en tal caso determinará el valor de conformidad con lo previsto en el artículo 748". Por último, el art 747 establece que "se aceptará el precio pagado o por pagar y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el artículo 746, apartado 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de tomar en consideración el artículo 748, incisos a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable".

En función de tales pautas, indicó que en aquellos supuestos en que se halle establecida la vinculación entre el comprador y vendedor primero se debe verificar si esa relación influyó en el precio de la transacción. Esto se determinará al comparar el precio pagado con los valores corrientes indicados en los incisos a), b) o e) del artículo 748 del



Código Aduanero. Si se encuentra una diferencia sustancial, se confirmaría la inexactitud prevista en el artículo 954 del Código Aduanero. Esto permitiría apartarse del valor de transacción y ajustar el valor utilizando los métodos establecidos en los incisos a) a g) del artículo 748.

En cuanto a las concretas circunstancias que debía examinar en el caso, puntualizó que “a efectos de establecer si la relación entre firmas vinculadas incidió en el precio convenido, esto es, la existencia o inexistencia de subfacturación, corresponde estarse al Principio de Plena Competencia OCDE, esto es, que el precio al que se vendió la mercadería entre las dos vinculadas -TARANTO SAN JUAN S.A. y la empresa establecida en Brasil- sea similar al que se hubiese vendido entre firmas no relacionadas, para bienes de iguales características físicas, calidad y volumen -TARANTO SAN JUAN S.A. y las firmas establecidas en Uruguay y Paraguay-.”

Expuso que la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de Mendoza realizó un estudio sobre 11 permisos de embarque de la empresa, detectando una diferencia significativa en los precios de exportaciones a Brasil en comparación con los de Paraguay y Uruguay, con variaciones de entre el 21% y el 1423%. Citó el texto de la Nota N° 121/2008 (SE FVEM) de fs. 118/122 de las AA N° 13670-1-2007.

Apuntó, bajo los parámetros de las directrices OCDE, que el accionar del servicio aduanero se ha ajustado a derecho, en el sentido que, comprobada la vinculación entre las empresas exportadora argentina y la importadora brasileña, el fisco procedió a verificar el cumplimiento del principio de plena competencia previo a la utilización del precio de transferencia como valor en aduana, esto es, como base imponible de los tributos al comercio exterior.

Asimismo, analizado el accionar de la aduana bajo las normas nacionales, surge que en definitiva, aplicó “la noción teórica de valoración en materia de exportaciones del art 745 CA que permite, en





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en los lugares a que se refiere el art. 736, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otros. Es decir, establece las condiciones de una compraventa, debiendo asimilar a la misma a todas las operaciones comerciales realmente convenidas entre un comprador y un vendedor, efectuando los correspondientes ajustes para llegar a dicho valor teórico. Específicamente en autos, la determinación del valor se efectuó con antecedentes de mercaderías valoradas conforme a los términos del art. 748 inc. a) CA, a saber: "el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación", entendiendo que procedía comparar idéntico/similar producto exportado por la actora a Brasil respecto de lo vendido a Uruguay y/o Paraguay."

A partir del Considerando XIX reseñó los argumentos defensivos que ensayó la firma exportadora a fin de justificar las diferencias de valor FOB endilgadas. Enunciadas de manera muy sucinta, narró que la co-actora intentó justificar el valor declarado para Brasil, argumentando que el descuento aplicado se debe al tipo de mercado, siendo inapropiada la comparación con Uruguay o Paraguay. Explicó que Brasil, con 200 millones de habitantes, compra grandes volúmenes a un importador que revende a distribuidores, mientras que a Uruguay, un país más pequeño, se vende directamente a minoristas en cantidades menores. La empresa alegó que el servicio aduanero no consideró estas diferencias de mercado ni el impacto de vender grandes volúmenes de manera continua, lo cual influye en el precio de transacción.

El vocal refutó este argumento advirtiendo que análisis de la documentación presentada, se constató que en los permisos de exportación no se incluyeron descuentos por nivel comercial ni por



cantidad, lo que contradice el argumento de TARANTO SAN JUAN S.A. para justificar la diferencia en el valor FOB con respecto a Brasil y otros países del MERCOSUR. La empresa no logró demostrar que las mercaderías vendidas a Brasil fueran distintas de las vendidas a Uruguay y Paraguay, ni que existieran descuentos reales por volumen. Además, la diferencia de precios, que oscila entre el 21% y el 1423%, no fue justificada adecuadamente. El fisco demostró inconsistencias en las transacciones, y la empresa no pudo probar que se respetó el Principio de Plena Competencia, lo que lleva a concluir que hubo subfacturación.

Destacó la falta de actividad probatoria tendiente a respaldar las argumentaciones ensayadas. Al respecto, expuso que “debo llamar la atención que no se desprende de los actuados documentación con la entidad suficiente como para desvirtuar y/o justificar la diferencia existente entre el valor FOB de exportación a Brasil y el de exportación a Uruguay y Paraguay siendo que se trata del mismo producto, reduciendo así la fundamentación antes descripta a meras afirmaciones carentes de fuerza para correr el velo de incertidumbre que aqueja a la operación.”

En síntesis, concluyó que en el caso concreto el fisco logró demostrar inconsistencias de precios en un contexto de transacciones entre partes vinculadas, sin que éstas hayan podido justificar las diferencias con el grado de certeza necesaria para fulminar el argumento del servicio aduanero, puesto que no basta con afirmar una cierta situación sino que debe demostrarse. En este sentido, consideró que no existe evidencia suficiente que asegure que se ha respetado el Principio del Plena Competencia, sino que, por el contrario, surge sin lugar a dudas que TARANTO SAN JUAN SA vendió a su vinculada radicada en Brasil cierta mercancía, mediando diferencias de precio sustanciales, respecto de otros destinos a empresas no vinculadas, sin que la actora haya podido justificarlas. Por todo ello, tuvo por constatada la subfacturación en el marco de la vinculación entre vendedor y comprador.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Recordó que, según lo dispone el art. 747 del CA se aceptará el precio pagado o pagar solo si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de tomar en consideración el art. 748 incisos a), b) o c) del CA. Y que la evidencia de autos resulta contundente y demuestra que el exportador no pudo justificar adecuadamente su precio de transacción.

En cuanto a la aptitud de dicha inexactitud para producir un perjuicio fiscal o un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía expuso que el tipo infraccional no requiere de ardides de parte del sujeto imputado, sino que basta con la constatación material de la conducta reprochada (vgr. el deber de ingresar la divisa que hubiera sido menester con sujeción al precio concertado).

Ello sentado, abordó la reseña y análisis del ajuste de valor de las operaciones aduaneras involucradas en el caso, de conformidad con lo dispuesto por el art. 748 del CA.

En este sentido, precisó que “mediante Nota N° 121/2008 (SE FVEM) de fs. 118/122 de las AA N° 13670-1-2007, la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Regional Aduanera Mendoza, realiza un estudio de valor sobre los 11 permisos de embarque documentados por la fama en cuestión, en función a los valores de venta de los productos en el mercado interno, detectando una diferencia en más del 1700% respecto de los valores declarados para los mismos al momento de su exportación.”

Agregó que “dicho estudio consistió en la consulta a la página de internet de la firma, de donde obtuvo el ‘Anuario Lanzamiento 2003- Taranto’ (fs. 67/177 AA), con el listado de precios en pesos, en base a los cuales procedió del siguiente modo: restó la ganancia bruta de la empresa -en función del balance aportado oportunamente-, la que entendió asciende a 30,41%; y luego detrajo el valor de Ingresos Brutos



#37797418#450726549#20250407182848036

del 3% y el IVA del 21%. Así, determinó un valor para la mercadería que se exporta obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado en el mercado interno del territorio aduanero de exportación (art. 748, inc. f del CA), del que surge un coeficiente a aplicar a los precios de las mercaderías del 0,64762645, los que finalmente son convertidos a valor dólar a un tipo de cambio de \$3,30 por dólar”.

Explicó que, además, “mediante consultas a páginas de internet se detectaron valores promocionales y/o de comercialización de la mercadería, los que fueron anunciados por el exportador a través de su publicación de su ‘Anuario lanzamiento 2003-Taranto’. De la comparación de dichos valores respecto de los montos documentados en las exportaciones a Brasil, se detectan diferencias porcentuales superiores al 1300% en la mayoría de los subítems analizados”.

Explicó que la parte actora consideró equivocado dicho estudio basado en el referido anuario ya que contenía promociones para mecánicos del mercado local y que adujo que, a efectos de realizar un estudio de valor celoso y justo, se debiera haber solicitado facturas de venta al mercado interno. Mientras que el Fisco Nacional opina, respecto de los precios referenciales extraídos del "Anuario Lanzamiento 2003" que fueron tomados como referencia para objetar el valor declarado en la exportación, que son plenamente válidos, ya que en dicho Catálogo no se hace referencia a ningún tipo de mercado particular, entendiéndose que el mismo refleja los precios de la empresa para todos por igual.

Al respecto, el vocal destacó que “si bien es cierto que el estudio de valor llevado a cabo por el fisco podría haberse practicado directamente en base a comprobantes y demás documentación respaldatoria de los libros contables de TARANTO, lo cierto es que ésta no produjo la prueba ofrecida al respecto, en tiempo y forma en la instancia administrativa ni en la presente, lo que imposibilitó al servicio aduanero contar con información exacta para su análisis. Dicho esto, se observa que el procedimiento desarrollado por el fisco para la determinación del valor en aduana se ajustó a lo establecido en el inciso





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

O del art. 748 CA, tomando como fuente, la información que tenía disponible. Información que, no está de más decir, tampoco ha sido atacada adecuadamente por la demandante más que meras críticas sin ningún tipo de colaboración que pudiera ajustar los datos utilizados”.

Aclaró que “no tuerce mi entendimiento el cuestionamiento que realiza la quejosa del catálogo. Esto, no sólo porque su utilización complementa el estudio efectuado por el organismo recaudador con datos provenientes de las bases de datos DISCOVERER PLUS y EXINET de NOSIS S.A., sino por cuanto el mero conocimiento de su posible existencia debiera haber servido de incentivo a la parte demandante para multiplicar las pruebas producidas en la instancia administrativa y en esta, de modo de eclipsar la postura del servicio aduanero demostrando con firmeza y sin lugar a dudas la corrección y pertinencia de utilizar el valor de transacción que surge de los distintos despachos de exportación cuestionados, dado que era a ella a quien competía tal demostración; situación que no se observa en autos.”

Enfatizó que el servicio aduanero no puede aceptar un precio de transacción manifiestamente bajo si existen fundados motivos para dudar de su veracidad o exactitud y que la decisión de la autoridad administrativa de apartarse de la declaración consignada no surge del mero voluntarismo, sino que procede de un razonamiento del servicio aduanero fundado en la documentación existente en la causa.

Por lo expuesto de ese modo, concluyó que el ajuste de valor se llevó a cabo siguiendo la normativa, por lo cual el servicio aduanero consideró aplicable al caso de marras, en base a la información disponible, el inciso 1) del art. 748 CA, sin oposición debidamente fundada por parte de las demandantes, de manera que corresponde confirmar el ajuste de valor incoado por AFIP-DGA.

En lo que atañe a la responsabilidad del despachante de aduanas, en los términos de los arts. 902 y 908 del CA (quien en su defensa alegó que lo declarado en cada Permiso de Embarque resulta veraz y exacto, que los valores son los que el cliente le brindó y cumplió



con su labor declarando fielmente los precios de factura), consideró que dichos argumentos en conjunción con la documentación aportada por el despachante no logran conmover los fundamentos de la sanción impuesta en sede aduanera, ya que por el rol que desempeña este sujeto aduanero, como auxiliar del servicio, debía extremar los recaudos para obrar con mayor prudencia y diligencia. En este sentido, indicó que “no se trata de exigir al auxiliar aduanero que realice una pesquisa exhaustiva sobre la sinceridad de la operación, pero si es demandable que no actúe como un autómatas, donde los precios y valores informados son ajenos a su experiencia profesional”. Y remató el punto, poniendo de relieve que en la especie e los montos comparados entre las distintas operaciones no se trataban de una simple divergencia, evidenciando que su diferencia ascendía en algunos casos hasta un 300%.

Las costas fueron impuestas en el orden causado.

III.- Los agravios expresados por el Fisco Nacional – exAFIP – DGA

Que La demandada en su expresión de agravios solicita que por aplicación del principio general sobre la imposición de las costas y siendo que su parte ha resultado ganadora del pleito, corresponde que éstas sean soportadas íntegramente por las vencidas.

Destaca que, por lo demás, la eximición de las costas a las recurrentes no ha sido debidamente justificada apartándose de lo dispuesto en las normas procesales.

Solicita que revoque este aspecto de la sentencia y que se condene en costas a la contraparte (cfr. fs. 344/346).

IV.- La réplica de la exportadora y el despachante de aduanas:

Que a fs. 351, la firma TARANTO SAN JUAN SA responde que su parte considera que las costas deben ser soportadas por la Aduana y que, solo en subsidio, podrán ser distribuidas por su orden, tal como lo desarrollará en su recurso de apelación. Lo propio manifiesta el despachante de aduanas a fs. 353.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

V.- Los agravios expresados por TARANTO SAN JUAN SA:

Que la firma exportadora comienza por señalar que la controversia se circunscribe a determinar si el ajuste de valor y la diferencia de precio denunciada por la Aduana en los términos del art. 954, apartado 1, incisos a y c, respecto de 11 exportaciones documentadas en el año 2003 es justa o no y si resultan aptas para imputar la infracción de declaración inexacta.

Cuestiona la sentencia del Tribunal Fiscal dado que, de su contenido y estructura argumental, surgen expuestos argumentos basados en conceptos tales como Precio de Transferencia, Principio de Plena Competencia y en el desarrollo de las Directrices de la OCDE del año 2022 que difícilmente puedan ser aplicables a operaciones del año 2003, ya que:

(i) no estaba vigente al momento de los hechos (casi 20 años entre la sentencia del TFN y los hechos);

(ii) no es derecho positivo argentino y por ende no vinculante, ni obligatorio, ni imperativo ni aplicable al contribuyente.

(iii) el texto de la OCDE (o cualquier marco normativo derivado de ese organismo) no fue invocado por la Aduana para fundar su decisorio, ni tampoco en su investigación de valor analizó Estudio de Precios de Transferencia alguno;

(iv) los textos de la CODE citados por el a quo tienen por objeto dar un marco de “recomendaciones” al modo en que se deben determinar precios con el objeto de dar solvencia a las pretensiones de justicia en eventuales determinaciones del impuesto a la renta o impuesto a las ganancias, las cuales no resultan traslapables a estudios de valor aduaneros que tienen por objeto determinar la base imponible de derechos de exportación;

Al respecto, recalca que aun si se aceptase como válido que las directrices OCDE puedan servir de marco jurídico, lo más razonable hubiese sido analizar el Estudio de Precios de Transferencia presentado



por la parte actora en el ejercicio del año 2003 ante la AFIP. Manifiesta que la firma no fue notificada de incumplimiento, intimación ni requerimiento sobre los precios de aquella época por parte de la DGI y que, pasados los 19 años, ni la DGA ni el TFN consideró relevante su agregación a la causa de modo que no parece justo ni razonable que se prescinda de su estudio y se presuma simplemente el incumplimiento de la norma invocada, tal como lo ha efectuado el voto que conforma la mayoría de la sentencia apelada.

Desde otra perspectiva, manifiesta que ha quedado configurado un apartamiento de las constancias de la causa y una errónea apreciación de los hechos, que tornan operativa la disposición contenida en el art 1180, b) del CA.

Especifica que lo que ha quedado expuesto en el considerando XXI del voto de la mayoría ilustra una falta de estudio del caso, pues tal como fuera explicado en el escrito de apelación, la Aduana argumentó que los precios de las 11 exportaciones no eran razonables porque supuestamente los precios de exportación a Brasil eran inferiores a los de Uruguay, invocando tener como fuente la base Discoverer, e imprimiendo las planillas de fs. 23/37 de las actuaciones administrativas que darían crédito a esta postura del servicio aduanero. Sin embargo, su parte en el escrito que abrió la instancia del TFN, demostró que la Aduana no practicó un ajuste a la luz de otras exportaciones de conformidad con lo previsto en el art. 748 inciso a) del CA sino que tomó en cuenta un “Anual de Lanzamiento 2003”, prescindiendo por completo de la agregación al expediente administrativo de las copias de los permisos de embarque ajustados y comparados, con una actitud temeraria, inquisidora y deliberadamente persecutoria.

Pone de relieve que, en el ajuste, pese a que invoca la referida norma (la cual autoriza a acudir como base de valoración, el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación)





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

fue realizado tomando otra fuente, tal como lo tuvo en consideración el voto en disidencia.

Refiere que en el voto de la minoría acertadamente fue ponderado que la falta de agregación de las destinaciones de exportación cuestionadas en autos impide constatar datos esenciales (tales como la calidad, valor, embalaje, tiempo y nivel comercial, modalidad de transporte, financiación) que influyen en la determinación del valor de la mercadería.

Afirma que si la Aduana encuentra un precedente de mercadería idéntica o similar debe demostrar su existencia para solventar una acusación, ya que de otro modo se limita a hacer acusaciones genéricas, sin solvencia documental, quedando el imputado en la ardua tarea de defenderse contra hechos que desconoce. Invoca la aplicación del art. 377 del CPCCN.

Puntualiza que de las planillas impresas no surgen las fechas exactas, las cantidades, ni el detalle técnico de los productos, de modo que la comparación no puede hacerse si se ignora si las exportaciones que deben compararse son contemporáneas, de mercaderías idénticas o similares y se desconoce también el nivel comercial, todas estas exigencias de las cuales no es factible prescindir para convalidar un ajuste.

Critica que, en el voto mayoritario, en especial entre los Considerandos XIX al XXIII, el vocal haya abundado en las bondades de las comparaciones entre exportaciones según el inciso a) del art. 748 del CA cuando tales argumentaciones no pueden ser mantenidas, puesto que se solventan en “**exportaciones a Uruguay que NO tiene a la vista para afirmar y tener por correctos los datos del supuesto ajuste fundado en esas supuestas exportaciones**” (el destacado pertenece al original, cfr. fs. 364vta.).

Detalla que, tal como surge desarrollado en el voto en disidencia, la Aduana no probó la existencia de comparables válidos y, en consecuencia: (i) no se constata que sea mercadería idéntica,



exigencia que surge del art. 748 inc. a); (ii) no se constata que se mercadería similar, exigencia que surge del art. 748 inc. a); (iii) no se constata que sea del mismo nivel comercial, exigencia del art. 740; (iv) no se constata que se trate de mismas cantidades, exigencia del art. 741.

En este sentido, postula que “en un divorcio con la realidad comercial, tanto la Aduana como el voto mayoritario del HTF entendieron que el mercado brasileño y uruguayo son semejantes o comparables solo porque están en el Mercosur”, soslayando que “el mercado uruguayo representa el 2% del mercado brasileño” y que quizás será por esta razón que no agregó las exportaciones a la República Oriental del Uruguay. Indica que Brasil tiene una densidad poblacional de mas de 200 millones y que su parque automotor es de 54.000.000 aproximadamente mientras que Uruguay tiene 3 fábricas de automotores y 3 millones de habitantes, de modo que jamás pueden compararse.

En siguiente punto, aduce que la exportadora probó que los precios de exportación eran razonables con la documental referida a los costos de producción (planilla A, b), ii, certificada por contador publico matriculado y certificada por el Consejo Profesional, con los precios a los cuales el exportador vendió en el mercado interno, según facturas emitidas nros. 192759, 192543, 193442, 184646, 192539 también certificadas (prueba A. b) iii); con las certificaciones fiscales, los registros de salidas y facturas de Taranto Comercial Importadora y Exportadora Ltda Brasil (prueba A. b) iv y v).

A su vez, destaca que los ingresos de divisas demuestran que cobró exactamente los importes exportados facturados y declarados en cada exportación, tal como surge de la prueba documental A. vii y que dicha información también luce publicada en el portal del BCRA.

En definitiva, sostiene que ninguna de estas piezas probatorias fue analizada por el Tribunal Fiscal con la profundidad que la severa acusación ameritaba. A modo de ejemplo, refiere que, si hubiese analizado el ajuste hubiera advertido que, según la exportación a Uruguay considerada por la Aduana a fs. 119-120, Permiso de Embarque





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

18254C, se vendió el producto nro. 23310 a U\$S 1,44 y sin explicación le impuso un precio ajustado de U\$S 13,35. Indica que no se comprende cómo arribó la aduana a U\$S 13,35, cuando la exportación a Brasil fue a un precio de U\$S 0,84.

Denuncia que tanto en sede aduanera como ante el Tribunal Fiscal ha sido vulnerado el derecho de defensa ya que la Aduana no demostró sus afirmaciones y el organismo jurisdiccional las convalidó sin analizar la prueba aportada por su parte.

Se queja de que el a quo haya considerado procedente el ajuste basado en el “Anual Lanzamiento 2003” publicado en internet, reconociendo de este modo que no se practicó según el art. 748 inciso a) del CA como hasta ese momento venía argumentando. Puntualmente, cita los Considerandos XXXIX, XLII y XLIII en los que se aborda este aspecto y sostiene que del voto mayoritario surge que el vocal, presumiblemente por el cúmulo de tareas encomendadas, no leyó la defensa de apelación presentada por TARANTO SAN JUAN SA.

Especifica cronológicamente el modo en que en sede administrativa aduanera le fue sistemáticamente denegada la prueba ofrecida (cfr. fs. 370 y vta., del escrito de expresión de agravios). Agrega que en el proveído del 6/06/2012 el Tribunal Fiscal también rechazó todos los elementos de prueba ofrecidos por su parte por considerarlos inconducentes.

Al respecto, reflexiona que si las pruebas aportadas resultaban suficientes no se comprende el motivo por el cuál ahora se les resta importancia. Concretamente alega que, si la pericial contable ofrecida resultaba inconducente, de ello se infiere que la certificación contable y la certificación de las facturas del mercado local resultaban suficientes. A su vez, si los oficios al cliente brasileño resultaban inconducentes, según los proveídos del 6/06/2012 y del 8/11/2016, debe entenderse que las certificaciones contables aportadas y sus facturas y análisis de las facturas bastaban como elementos de prueba.



Por todo ello, considera que “decir que la actora no aportó pruebas es faltar a la verdad de los hechos que lucen y hablan por sí solos a poco que se lea sanamente el expediente en estudio.”

Añade que el voto en disidencia acertadamente ponderó que no resulta posible determinar si la mercadería detallada en el Anuario Lanzamiento resulta ser la misma que la documentada en los permisos de embarque cuestionados y que, consecuentemente, la comparación en los términos del art. 748 inciso a) y, en su caso, la desestimación del valor declarado por la exportadora no se sustenta en documentación aduanera idónea, tal como hubiese sido la comparación de permisos de embarque.

Asegura que, aun cuando ha demostrado que los valores de exportación concertados con el cliente resultan proporcionales a sus costos de producción, y que, más allá de que un estudio de valor sensato, hubiese ponderado el nivel comercial, las cantidades exportadas y el momento imponible, lo cierto es que los productos incluidos en el Anual de Lanzamiento 2003 son diferentes a los productos del ajuste. Proporciona una planilla con el detalle de las diferencias y pone de relieve que el 90% se trata de mercadería que se comparó con un catálogo de productos que no se encontraban lanzados a la fecha de exportación. Señala que el catálogo era de mercadería novedosa y que de ahí surge su nombre “Lanzamiento”. Indica que aportó como prueba el anuario del año anterior para ilustrar el punto.

Afirma que si se toman como ejemplo de mercadería a los retenes exportados se advierte que ninguno de ellos fue comparado con un producto idéntico.

Alega que hay mercadería que no tuvo referencia para el ajuste y que hay tres productos cuyo valor fue ajustado sin que resulte posible reconocer en el expediente elementos para arribar al valor que indica la aduana. También proporciona una planilla explicativa.

Explica que el Anual de Lanzamiento 2003 es un catálogo que la empresa publica cada año a los efectos de distribuir en el mercado





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

interno y que los precios que allí se publican son estimativos -en pesos argentinos- y sugeridos para la venta al público. De este modo, “mal puede sostenerse que los precios indicados en el ANUAL 03’ sean siquiera próximos a los de exportación, esta suposición que ha hecho la Aduana no resiste el menor análisis si tenemos en cuenta que TARANTO SAN JUAN SA no vende sus productos en la Argentina a ningún usuario directo, sino que respeta la cadena de comercialización vendiendo solamente a distribuidores”. Para acreditar dicho extremo, a fs. 291 y 292, acompañó las notas de dos clientes locales que manifiestan que son distribuidores y que ellos tampoco venden al consumidor final, además de las facturas del mercado local certificadas (prueba documental IX.A.b.iii).

Invoca doctrina especializada en la materia aduanera respecto del inciso f) del art. 748 del CA, -que refiere al precio de venta pagado o estimado en el mercado interno- según la cual los ajustes deben practicarse con la colaboración del exportador y basarse en pruebas razonables y suficientes. Desde esta perspectiva, alega que el Anuario de Lanzamiento 2003 no es prueba suficiente, seria, veraz, contable de precio alguno, sino que tan solo es una sugerencia de precio en pesos argentinos que se lanzarían en lo que por aquél entonces era el futuro.

En cuanto a la infracción aduanera del art. 954, apartado 1, inciso c) del CA manifiesta que ha quedado demostrado que no cometió la conducta que esa norma reprime, toda vez que la imputada diferencia entre los precios declarados y el ajuste de valor que practicó la aduana, para considerar otro valor imponible en los permisos de embarque involucrados en el caso, se basa en un errado análisis de un catalogo publicado en internet, para consulta de los mecánicos del mercado local, y en el cual no se consideró los costos de producción ni los precios a los cuales el exportador vende en el mercado local.

Analiza la figura del inciso c, cita la doctrina que emana del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y del plenario “YPF” y solicita que se deje sin efecto la sanción aplicada, ya que no se



constata en el caso que haya habido “maniobras” respecto de las declaraciones realizadas. Destaca que sus declaraciones fueron veraces, exactas, tal como surge de la lectura de la documentación complementaria. Similares conclusiones postula respecto del tipo previsto en el inciso a) de la misma norma.

Finalmente, cita la doctrina de Fallos 284:355 y sostiene que según el criterio sentado por el Cívero Tribunal es concluyente admitir la buena fe como causa exculpatoria para infracciones aduaneras.

Solicita que se revoque la sentencia apelada y que se deje sin efecto la resolución AD SAJU 93/2012. Con costas a la Aduana.

VI.- Agravios expresados por el despachante de aduanas, Sr. Francisco Enrique Loizzo.

Que, en primer lugar, adhiere a los argumentos expuestos en la expresión de agravios presentada por la exportadora a los que formula una remisión.

En seguida, manifiesta que el que caso involucra una condena carente de pruebas y que, en su rol de despachante de aduanas, se limitó a cumplir con las instrucciones impartidas y al correcto cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen aduanero.

Sostiene que el a quo se limitó a referir a la existencia de divergencias con otras exportaciones que no cita, ni conoce, ni tiene a la vista para confirmar una imputación infraccional. De la compulsión del expediente no surgen agregadas las copias de las supuestas exportaciones de productos idénticos o similares, a mismo mercado, misma calidad, nivel comercial -exigencias que surgen de los arts. 748 inciso a) y 741 del CA- que tuvieron las diferencias apuntadas en la sentencia.

El ajuste de valor fue iniciado por una vinculación empresarial que tiene el cliente con el extranjero, siendo esta circunstancia ajena al despachante de aduanas, quien cumplió con su labor sin error y sin faltar a la verdad.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Invoca la aplicación al caso de la jurisprudencia según la cual se exime a los despachantes de responsabilidad cuando queda demostrado que cumplió con las obligaciones inherentes a su cargo, dado que -tal como reconoció la propia Aduana- todos los valores declarados se compadecen fielmente con los valores de factura arrimados por su cliente, lo cual torna aplicable al caso lo dispuesto por el art. 908 del CA, en concordancia con lo normado por los arts. 898, 902 y concordantes del CA.

Plantea que no ha quedado configurada la infracción prevista en el art. 954, apartado 1, incisos a y c, puesto que no existió diferencia alguna entre lo declarado y lo comprobado, basándose el reproche infraccional en un ajuste de valor manifiestamente antojadizo, basado en un catálogo de internet.

Solicita que se revoque la sentencia apelada y que se deje sin efecto la resolución AD SAJU 93/2012. Con costas a la Aduana.

VII.- Contestación de los agravios del Fisco Nacional.

Que el Fisco Nacional, por aquel entonces AFIP-DGA, en el escrito en el que conjuntamente contesta los agravios vertidos por la exportadora y por el despachante de aduanas, considera que ambos efectúan apreciaciones dogmáticas y sin fundamento factico alguno, de modo que corresponde declarar desiertos los recursos interpuestos.

VIII.- Cuestiones liminares y alcance del recurso. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho. Excepción ante la constatación de arbitrariedad.

Que es necesario advertir que este tribunal de alzada no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquellas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; v. también esta Sala in re “CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del



18/4/11; “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM”, del 27/4/18; “Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, Causa N° 48697/2017, del 25/11/20; “Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa N° 55388/2019, del 18/10/22, entre otros).

En este orden de ideas, 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 N° 6774/2015, del 15/12/16; “Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 37638/2017, del 4/10/18; “Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N°





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

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).

En el caso, tal como será desarrollado en seguida bien se advierte que el análisis y apreciación de las referidas cuestiones por parte del Tribunal Fiscal exhibe errores en la valoración de las circunstancias fácticas, que descalifican la conclusión a la que arribó el voto de la mayoría.

De este modo, la sentencia apelada acarrea una equivocación que autoriza, en el caso, la aplicación de la doctrina excepcional sobre la arbitrariedad o el error de magnitud suficiente, que justifica el apartamiento del principio general que informa la materia (arg. esta Sala, Causa 46.021/2003 "Moyano Riesco Graciela (TF 17764-A) c/DGA", 6/12/2011 y causa 30149/2015 “Alpargatas Textil SA TF 25666-A c/ DGA”, 25/02/2016; expte. nro. 62718/2018, in re “Ford SCA TF 34220-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, [del 14/02/2018](#) y, con la actual composición, expte. 71743/2022 “Eastman Chemical Argentina TF 35552 c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, [del 6/08/2024](#)).

IX.- Las destinaciones de exportación entre empresas vinculadas: valor FOB declarado, facturas e ingresos de los importes que correspondieren desde el exterior.

Que no se encuentra controvertido en el caso, y así ha sido declarado en la hoja de valor de cada destinación, que la firma argentina Taranto San Juan SA vendió mercaderías, que consisten en autopartes a una compañía vinculada radicada en Brasil.



De la compulsión de las actuaciones administrativas (anexo I, agregado por cuerda al expte. 13670-1-2007, sumario contencioso SA55-47/2008, y sus acumulados), surge que en las once (11) destinaciones de exportación para consumo investigadas en el caso, ordenadas cronológicamente según las fechas en que cada una fue oficializada, **el precio declarado en el campo “valor FOB total” coincide con la factura comercial**, según el detalle que se proporciona a continuación:

destinación	oficialización	valor FOB (total)	Factura comercial	fecha de la factura	precio facturado
03 055 EC03 000291G	25/03/03	59.677,72 USD	0010- 00001088	06/03/03	59.677,72 USD
03 055 EC03 000311W	02/04/03	70.014,04 USD	0010- 00001097	02/04/03	70.014,04 USD
03 055 EC03 000395L	06/05/03	85.135,33 USD	0010- 00001114	06/05/03	85.135,33 USD
03 055 EC03 000422C	19/05/03	64.277,20 USD	0010- 00001120	16/05/03	64.277,20 USD
03 055 EC03 000486M	10/06/03	68.010,82 USD	0010- 00001132	09/06/03	68.010,82 USD
03 055 EC03 000501A	17/06/03	46.032,31 USD	0010- 00001138	13/06/03	46.032,31 USD
03 055 EC03 000554X	01/07/03	59.285,41 USD	0010- 00001148	30/06/03	59.285,41 USD
03 055 EC03 000574K	10/07/03	85.851,47 USD	0010- 00001151	07/07/03	85.851,47 USD
03 055 EC03 000584L	15/07/03	67.742,23 USD	0010- 00001156	14/07/03	67.742,23 USD
03 055 EC03 000742H	02/09/03	72.261,20 USD	0010- 00001189	01/09/03	72.261,20 USD
03 055 EC03 000798S	23/09/03	58.833,20 USD	0010- 00001200	22/09/03	58.833,20 USD

Sin embargo, no es factible corroborar si estas declaraciones aduaneras (cfme. art. 332 del CA) y su correspondiente facturación se condicen **en su totalidad** con los importes que ingresaron desde el exterior a la firma Taranto San Juan SA, y esto se debe a que:





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

(i) dicho extremo no fue siquiera investigado por el servicio aduanero, quien basó la imputación del art. 954 apartado 1 incisos a y c en un ajuste de valor que prescindió de este dato;

(ii) la presentación “AMPLIA DEFENSA-ACOMPaña-RECLAMA ABSOLUCIÓN”, efectuada en la actuación SIGEA 13289-10626-2010, mediante la cual, transcurridos siete (7) años de la realización de estas operaciones aduaneras, la exportadora intentaba defenderse de la imputación, acompañando -entre otras piezas documentales- algunas “constancias bancarias” con las que intentaba acreditar el ingreso de divisas, para siete (7) de las once (11) destinaciones (ver lo manifestado a fs. 313vta.), fue desglosada habida cuenta de que, con fecha 31/05/2010, el Administrador de la Aduana de San Juan la declaró extemporánea (v. folio 224 del expte. adm., sumario contencioso SA55-47/2008 y sus acumulados).

Obsérvese que la pieza documental desglosada le fue entregada a la parte actora (cfr. fs. 249 de las act. adm.), luego de que resultase rechazada la revocatoria interpuesta en los términos del art. 1129 del CA, y que su copia simple fue por ella incorporada muchos años después (el 21/05/2012) en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación y luce a fs. 55/62 -refoliado-, junto con la documental de fs. 63/212.

En el mejor de los casos y en un nivel superficial, de admitirse el valor probatorio de esta copia simple de las solicitudes de cierre de cambio al Banco de la Provincia de Buenos Aires, extractos parcialmente obtenidos, boletos del Mercado libre de cambios del Banco Comafi y capturas de pantalla, a lo sumo podría aceptarse:

(i) el ingreso desde el exterior del importe USD 64.277,20 de la factura 010-1120 referida a la destinación 03 055 EC03 000422C (fs. 116/126ref);

(ii) el ingreso desde el exterior del importe USD 46.007,30 de la factura 010-1138 referida a la destinación 03 055 EC03 000501A (fs.127/138ref);



(iii) el ingreso desde el exterior del importe USD 85.851,47 de la factura 010-1151 referida a la destinación 03 055 EC03 000574K (fs. 143/150ref);

(iv) el ingreso desde el exterior del importe USD 59.255,41 de la factura 010-1148 referida a la destinación 03 055 EC03 000554X (fs. 151/168ref);

(v) el ingreso desde el exterior del importe USD 67.712,23 de la factura 010-1156 referida a la destinación 03 055 EC03 000584L (fs. 169/178ref);

(vi) el ingreso desde el exterior del importe USD 77241,20 de la factura 0010-00001189 referida a la destinación 03 055 EC03 000742H (fs. 179/178ref);

(vii) el ingreso desde el exterior del importe USD 58.833,20 USD de la factura 0010-00001200 referida a la destinación 03 055 EC03 000798S (fs. 197/212ref);

No hay información alguna respecto del ingreso de divisas respecto de las destinaciones 03 055 EC03 000291G, 03 055 EC03 000311W, 03 055 EC03 000395L, 03 055 EC03 000486M y en el sumario aduanero la información reseñada sobre las otras siete destinaciones no fue considerada.

X.- El ajuste de valor.

Que el ajuste de valor en el que se basa el reproche infraccional de declaración inexacta, imputando las consecuencias del perjuicio fiscal (inc. a) y del menor ingreso del importe que correspondiere (inc. c), por la subfacturación que la aduana atribuye a las operaciones en trato, tiene su origen en una investigación de valor que, en un primer momento fue encuadrada en los términos del art. 748 inc. f) del CA pero luego se practicó invocando el inciso a) de esa norma, que establece “*Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuaré de las previstas a continuación:

a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación.”

Invocando estos parámetros, el ajuste tuvo en cuenta sólo estos dos elementos: (i) un catálogo “Anuario Lanzamiento” del año 2003 (que se encuentra agregado a las actuaciones administrativas); y (ii) las planillas de fs. 23/37 de la actuación SIGEA 13670-1-2007 obtenidas del sistema DISCOVERER y SIM ON-LINE, que detallan que los valores de los productos de posiciones arancelarias similares exportados a Uruguay y Paraguay resultan superiores que los valores de los exportados a Brasil.

XI.- La declaración inexacta tipificada en el Código Aduanero

Que el artículo 954, apartado 1, incisos a) y c) del Código Aduanero dispone que “1. 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 (1) a CINCO (5) 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 (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;

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.



2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor.”

La figura prevista en el art. 954 del CA requiere la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

A su vez, se exige como elemento del tipo que la inexactitud resulte idónea para producir alguno de los efectos previstos en los incisos a), b) y c), del apartado 1 del citado artículo y, en lo que interesa en este caso, según la imputación de la Aduana lo que esa diferencia debió producir, o pudo haber producido, es un perjuicio fiscal (inciso a) y un ingreso desde el exterior de un importe distintito del que correspondiere (inciso c).

En ese sentido, no es ocioso recordar que conforme al artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero, sólo resultan punibles las inexactitudes y diferencias susceptibles de configurar una transgresión al deber jurídico de veracidad y exactitud en la declaración, acerca de la naturaleza, calidad, cantidad o propiedades de las mercaderías que constituyen el objeto de la operación de importación, y en tanto revistan entidad suficiente para producir el efecto, o sea, un perjuicio fiscal (CSJN, Fallos: 312:1997, y 315: 1997); y, a su vez, para tener por configurado el hecho ilícito descrito en el artículo 954, inciso c), del mismo Código, es necesaria la acreditación de la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir, la diferencia entre lo declarado y lo que resulta de la comprobación, y que tal diferencia pudiese producir en el caso de la exportación, el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto al que efectivamente correspondiere (conf. CNCont.Adm., Sala IV, “Fría S.A.I.C.”, del 26/11/1985; esta Sala causa nro. 23418/2016 “Peugeot Citroën Argentina SA TF 28816-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, [del 01/02/2018](#)).

Con respecto al bien jurídico tutelado por el artículo, el Máximo Tribunal ha señalado en forma invariable que es el principio de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, al entender que en la confiabilidad de lo declarado reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación se perpetren maniobras que los desnaturalicen o perviertan, agregando que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas (CSJN, Fallos: 315:929, 315:942, 321:1614, 322:355, entre otros).

En definitiva, conforme ha sostenido esta Cámara, para tener por configurado el hecho ilícito descrito en el artículo 954 del Código Aduanero, es necesario que la Aduana acredite la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir que exista una declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental que hace el servicio aduanero, que esta diferencia tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana y también para generar alguna de las consecuencias previstas en los incisos a), b) y c) de la norma (confr., esta Cámara, Sala II, causa N° 47.782/16 , in re “Peugeot Citroën Argentina S.A. c/ D.G.A s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 27/4/2017 y esta Sala causa 23418/2016 “Peugeot Citroën Argentina” ya citado).

XII.- La decisión de caso

Que, en lo que respecta a las imputaciones derivadas de ajustes de valor, la infracción en trato requiere una violación al deber de indicar verazmente aquellos elementos exigibles de la declaración aduanera, siendo el precio de la mercadería -y no su “valor en aduana”- el que compromete la responsabilidad del declarante (arg. arts. 234 y 235, 332 y 333, CA; confr. esta Cámara, Sala IV, causa N° 30.153/11, en



autos “Dibella, Sergio Gabriel (TF 26205-A) c/ DGA”, sentencia del 8/3/2012, y sus citas).

Es decir, que puede ocurrir –como aconteció en la presente causa- que la Aduana considere que el precio declarado por el exportador no constituye el verdadero valor en aduana de la mercadería, y ejerza sus facultades de valoración, pero el precio declarado - susceptible de ajustes en los términos de los arts. 747, 748 incisos a), b), c), d), e), f), g), 749, 750 y normas concordantes- no necesariamente deba reputarse inexacto, puesto que puede ser veraz con independencia de que el importe no se considere idóneo como base de valoración de la mercadería (confr., en el mismo sentido, arg. de esta Cámara, Sala IV, causa N° 56.708/15, in re: “Peugeot Citroën Argentina S.A. c/ D.G.A.”, sentencia del 25/8/2016 y esta Sala causa 23418/2016 “Peugeot Citroën Argentina” ya citado).

De conformidad con lo previsto por el art. 747 del CA la Aduana tiene la facultad de observar y ajustar el valor que ha sido documentado puesto que establece que “ se aceptará el precio pagado o por pagar y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el artículo 746, apartado 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de tomar en consideración el artículo 748, incisos a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable”.

En este sentido, resulta conveniente advertir que es habitual que en las operaciones que son llevadas a cabo por empresas vinculadas -como ocurre en la especie- es habitual que la Aduana ejerza estas facultades y desestime el valor imponible documentado, puesto que en estos casos existen mayores riesgos de que los precios reales de transacción puedan manipularse.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Al respecto, cabe recordar que el art. 746 del CA dispone que “1. El hecho de que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor que afectare lo dispuesto en el artículo 735, no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar, salvo que tal vinculación influyere en el precio.

2. Si la vinculación influyere en el precio, el servicio aduanero podrá desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración y en tal caso determinará el valor de conformidad con lo previsto en el artículo 748”.

En el caso, como quedó dicho en el Considerando X, el servicio aduanero mantiene la postura de haber realizado el ajuste del valor FOB documentado en la comparación con el valor declarado en otras operaciones de exportación de mercadería que consideró idéntica, de conformidad con lo previsto por el art. 748, inciso a) del CA.

Sin embargo, aun cuando en las planillas de detalle de fs. 23/37 de la actuación SIGEA 13670-1-2007 obtenidas del sistema DISCOVERER y SIM ON-LINE, se individualizan las destinaciones de operaciones con destino a Uruguay y a Paraguay, no fueron acompañadas a la investigación de valor (ni los originales, ni las copias) y tampoco han sido detallados otros aspectos de estas operaciones comparadas (tales como la cantidad, calidad, nivel comercial, medio de transporte, embalaje, tiempo), ni obran datos referidos a sus respectivas facturaciones o sus condiciones financieras, entre otros aspectos, lo cual hubiese permitido examinar si la información proporcionada por estos sistemas informáticos era útil y apta para poder realizar el método comparativo al que alude el referido inciso.

En efecto, no es un dato menor del litigio, la circunstancia apuntada en la disidencia del vocal Horacio Joaquín Segura, en el sentido que “la propia Aduana enfatiza la necesidad del respaldo documental en la Nota N° 027/04 de fecha 15/01/04 (ver fs. 20 de las act. adm.) cuando establece que “... los precios declarados en las operaciones con la firma vinculada de Brasil, muestran una substancial



#37797418#450726549#20250407182848036

diferencia de valor respecto de mercaderías idénticas o similares exportadas a destinos como Paraguay y Uruguay. (...) sería necesario contar con copia de la documentación de las exportaciones a Paraguay y Uruguay, en las que se documenten mercaderías idénticas o similares”.

En lo que atañe al catálogo que la firma distribuidora publicó en internet, no resulta factible corroborar que la mercadería cuya exportación ha sido documentada en las once destinaciones del caso sea similar o idéntica a la que contiene ese Anuario Lanzamiento, del año 2003. En modo alguno, esta pieza tiene la fuerza probatoria que le ha sido atribuida en sede aduanera y en el voto de la mayoría del Tribunal Fiscal de la Nación.

Además, cabe apuntar que, pese a que la imputación ha sido formulada en los términos del art. 954, apartado 1, inciso c) del CA – (destinado a sancionar el ingreso al país –real o potencial- de un importe en concepto de precio de la exportación diverso del que hubiera correspondido) tampoco surge en las anteriores instancias que haya sido requerido a la exportadora que acredite el ingreso de las sumas facturadas, sus extractos bancarios, movimientos en el MULC o que acompañe el Estudio de Precios de Transferencia, sus estados contables, de manera que la mayoría de las aseveraciones que contiene el voto de la mayoría resultan dogmáticas y carentes de sustento fáctico.

En consecuencia, el ajuste de valor realizado por la Aduana debe ser descalificado. La falta de documentación respaldatoria y la ausencia de detalles esenciales sobre las operaciones comparadas y sobre los productos promocionados en el catálogo, hacen que la valoración aduanera sea insuficiente y no cumpla con los estándares requeridos para una correcta evaluación.

Lo antedicho debe ser conjugado con la circunstancia que el valor FOB declarado coincide exactamente con lo que surge de las facturas comerciales, sin que haya sido alegada ni probada la falsedad de estos instrumentos. Tampoco ha investigado la Aduana los importes que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
19935/2023 LOIZZO, FRANCISCO ENRIQUE-TF 31332-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

recibió la actora por las compraventas internacionales, al no haber requerido sus movimientos bancarios, extractos, información al BCRA y al haber impedido que la actora despliegue la prueba ofrecida para acreditar dicho extremo.

Por todo ello, corresponde admitir los recursos de apelación interpuestos por la firma exportadora y por el despachante de aduanas, revocar la sentencia de fs. 324/335 y dejar sin efecto Resolución Nro. 93/12 (AD SAJU).

XIII.- Costas.

Que en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que en esta instancia se resuelve revocar el decisorio de la anterior instancia, y que tampoco se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que el Tribunal se aparte del principio general de la derrota, corresponde imponerlas —en ambas instancias— a la parte demandada vencida (artículos 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

En concordancia, resulta inoficioso expedirse respecto del agravio deducido por la parte demandada.

Por ello, **el Tribunal RESUELVE:** admitir el recurso de apelación interpuesto por TARANTO SAN JUAN SA y por el despachante de aduanas, SR. FRANCISCO ENRIQUE LOIZZO, revocar la sentencia de fs. 324/335 y dejar sin efecto la resolución (AD SAJU) nro. 93/2012. Con costas a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA – ex AFIP-DGA).

Se hace saber a las partes que podrán consultar copia de los precedentes citados en el sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.

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. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.



SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ JORGE EDUARDO MORÁN



#37797418#450726549#20250407182848036