



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 29 de febrero de 2024

Vistos los autos: "Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

A lo allí expuesto, cabe agregar que el tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al sancionar la declaración aduanera que difiera de lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida produjere o hubiere podido producir *"el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere"*, circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado -tratándose de importaciones- a la última venta en supuestos de ventas sucesivas. En efecto, la cámara concluyó que no correspondía aplicar dicha sanción a la recurrente pues tuvo por acreditado que los precios declarados por Pioneer Argentina S.R.L. se correspondían con los efectivamente pagados por ella a Pioneer Overseas Corporation Supply Management (POCSM). Es decir, limitó el análisis de la norma a la última venta realizada, independientemente de cuál había sido el precio pagado en la venta anterior por POCSM a Du Pont Brasil, quien

exportó dicha mercadería desde Brasil directamente hacia la Argentina.

Esta interpretación del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero coincide con la interpretación realizada por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, órgano encargado de asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del "Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" (en adelante, "Acuerdo de Valoración"), aprobado por la ley 24.425 (conf. art. 18 y Anexo II, art. 1).

En el Comentario 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, referido al "*Significado de la expresión 'se venden para su exportación al país de importación' cuando existe una serie de ventas*" adoptado en la 24a Sesión del 26 de abril de 2007 (recopilado en Zolezzi, Daniel, *Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C.)*, 2da edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2008, p. 471 y ss.) se analiza cuál de las ventas, en una serie de ventas, debe ser utilizada para determinar el valor de transacción con arreglo a los arts. 1° y 8° del Acuerdo de Valoración.

El art. 1.1 del Acuerdo de Valoración establece que "[e]l valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...". Al respecto, el Comentario 22.1 señala que el valor de transacción (el precio) es la primera base para la determinación del valor en aduana. A continuación, el comentario se refiere al supuesto de las "ventas sucesivas" al sostener que "[e]n el caso de una serie de ventas es necesario establecer cuál de las ventas determina el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación. La serie de ventas implica una última venta que se efectúa en la cadena comercial antes de la introducción de las mercancías en el país de importación (la última venta) y una primera venta (o venta anterior) en la cadena comercial".*

El Comentario 22.1 concluye que *"el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación al país de importación es el precio pagado en la última venta que se produce antes de la introducción de las mercancías en el país de importación, y no en la primera venta (o venta anterior). Esto es conforme con la hipótesis subyacente y con los objetivos y el texto general del Acuerdo"* (el subrayado pertenece al Tribunal).

Cabe también destacar 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 prescindirse del precio de la última venta

y 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.

En defecto de tales previsiones en el tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, el hecho de que la última de las ventas sucesivas entre partes vinculadas hubiese venido precedida por una venta a un precio menor, o incluso sustancialmente menor, 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 importadas.

No le cabe a esta Corte apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (Fallos: [218:56](#); [299:167](#); [313:1007](#)). En tal sentido, independientemente del



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

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 (arg. Fallos 277:25; 300:700; 340:644).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

DISI-//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

Que el recurso extraordinario es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se lo desestima. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Recurso extraordinario interpuesto por la **Dirección General de Aduanas**, representada por el **Dr. Pablo Sebastián Borgna**, con el patrocinio letrado del **Dr. Bruno Angriman**.

Traslado contestado por **Pioneer Argentina S.R.L.**, representada por el **Dr. Hernán Cancellieri**.

Tribunal de origen: **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fs. 123/129, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había confirmado la multa por infracción al art. 954, ap. 1°, inc. c), del Código Aduanero (C.A.), aplicada a la actora por la resolución de la Dirección General de Aduanas (DE PRLA) 3.211/17.

Relató que de las constancias agregadas al expediente surgía que:

- a) En los años 2010 y 2011, Pioneer Argentina S.R.L. había importado maíz para siembra (posición arancelaria 1005.10.00.000Q) desde la República Federativa de Brasil.
- b) Dicha mercadería fue adquirida por Pioneer Argentina S.R.L. a Poineer Overseas Corporation Supply Management (POCSM), de los Estados Unidos de América, quien previamente la había comprado a Du Pont Brasil.
- c) Du Pont Brasil fue quien exportó dicha mercadería desde Brasil directamente hacia la República Argentina y lo hizo a un valor FOB inferior al documentado por Pioneer Argentina S.R.L. al introducir la mercadería a nuestro país.
- d) La diferencia entre el valor de exportación declarado por Du Pont Brasil y el de importación consignado por Pioneer



Argentina S.R.L. obedecía a la intervención de POCSM, operación en la que el organismo recaudador considera que no se verificarían aportes tangibles de valor agregado que justifiquen los incrementos de precios declarados por la actora.

- e) Las tres empresas intervinientes revestían el carácter de "vinculadas" en los términos del ap. 4 del art. 15 de la parte I del "Acuerdo relativo a la aplicación del artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio", aprobado por la ley 23.311, dado que pertenecían al mismo grupo económico multinacional.
- f) POCSM había explicado que la diferencia entre los valores de salida de la mercadería de Brasil y el de ingreso a la Argentina obedecía a los riesgos que había asumido y a los costos asociados con el desarrollo de la semilla de fundación, la cual había suministrado a Du Pont Brasil para la producción de semillas comerciales.
- g) En tal sentido, POCSM especificó que Du Pont Brasil tenía un retorno garantizado sobre el costo incurrido en la producción, independientemente de los resultados, más un margen del 10%, mientras que POCSM asumía todos los riesgos económicos relacionados con la producción de la semilla, incluyendo, entre otras causas, el bajo rinde, las malas condiciones climáticas, el uso de técnicas inadecuadas en la cosecha y los defectos genéticos del producto que podrían surgir durante el proceso de producción de la semilla comercial.

Sentado ello, consideró que en autos se había acreditado fehacientemente que los precios declarados por



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

Pioneer Argentina S.R.L. se correspondían con los efectivamente pagados por ella, lo que eliminaba toda posibilidad de configuración del supuesto previsto en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

Especificó que dicha circunstancia se encontraba demostrada con la certificación contable sobre las operaciones de importación, con el detalle de las facturas del proveedor POCSM, con la registración de sus respectivos pagos y con las constancias del giro de divisas de las destinaciones de importación involucradas. Puso de relieve que el propio Tribunal Fiscal había reconocido que el giro de las divisas y su asiento contable no habían sido objetados por el servicio aduanero (cfr. fs. 50 vta.).

De este modo, advirtió que el Tribunal Fiscal había cometido un error al evaluar la prueba producida en la causa, pues en estas actuaciones no se discute un procedimiento de ajuste de valor -cuestión sobre la cual se refiere el "Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994"- sino que se debate la inexactitud de una declaración jurada en los términos del art. 954, ap. 1º, inc. c), del C.A.

Explicó que la circunstancia reprochada por el organismo recaudador, esto es, que la declaración del precio de importación efectuada por la actora no coincidía con el precio consignado por el exportador Du Pont Brasil, no configura el tipo previsto en el art. 954, ap. 1º, inc. c), del C.A., ya que

en los hechos no se advierte una diferencia entre lo declarado por la actora y los pagos verificados por el Fisco, sino que se evidencia la existencia de dos ventas sucesivas (de Du Pont Brasil a POCSM y de esta última a Pioneer Argentina S.R.L.), a dos precios diversos y respecto de los cuales no se ha probado que se trate de operaciones simuladas.

Añadió que la constatación, a través de la utilización del sistema informático Indira, de que la mercadería había sido exportada del mercado brasilero a un precio inferior al que se importó en la República Argentina no constituye, por sí sola, un elemento suficiente para reprochar la declaración efectuada por Pioneer Argentina S.R.L., pues la utilización de un esquema de ventas trianguladas (sucesivas) y el hecho de que las empresas fueran vinculadas no es suficiente para considerar que se trata de una maniobra simulada.

Manifestó que ello se condice con el hecho de que, como fue expresado por el Tribunal Fiscal, no fue materia de controversia que el precio declarado por Pioneer Argentina S.R.L. era idéntico al efectivamente facturado por POCSM, percibido y registrado contablemente.

-II-

Disconforme con ese pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 136/153, que fue concedido en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal y denegado en lo atinente a la arbitrariedad invocada.

En primer lugar, indica que en autos no se discute el valor en aduana de las semillas importadas, puesto que una



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

incorrecta exteriorización de ese valor no podría, por sí misma, constituir una infracción al art. 954, ap. 1º, inc. c), del C.A. Lo controvertido, resalta, es el "precio pagado" por Pioneer Argentina S.R.L. a POCSM, con fundamento en la vinculación que existía entre ellas, las ventas sucesivas de Du Pont Brasil a POCSM y de esta última a Pioneer Argentina S.R.L. y la constatación de importes radicalmente disimiles entre una y otra operación, sin perjuicio de su cercanía temporal, lo que impide considerar válidas las explicaciones proporcionadas por la actora.

Manifiesta que ese "precio efectivamente pagado" puede ser impugnado mediante el empleo de la figura contemplada en el art. 954, ap. 1º, inc. c), del C.A., con el objetivo de castigar operaciones que impliquen el egreso hacia el exterior de un importe abonado distinto del que efectivamente correspondiere.

Considera que, de seguirse el criterio de la sentencia recurrida, solo podrían cuestionarse operaciones en las cuales se declare un precio determinado en el despacho en confianza y se termine abonando uno distinto, algo radicalmente burdo teniendo en cuenta el nivel de tecnificación y complejidad de las transacciones aduaneras y, en particular, de este tipo de negocios triangulares.

En segundo término, afirma que en el expediente obran una serie de elementos probatorios que, reunidos en su conjunto, permiten alcanzar el grado de certeza necesario para tener por configurada la infracción imputada en base a la vinculación

existente entre las partes y el precio de las operaciones realizadas entre ellas según la información proporcionada por el sistema Indira.

Destaca que el Fisco Nacional nunca pretendió que dicho sistema, por si mismo, resulte un elemento válido y suficiente para tener por cometida la infracción que aquí se discute, pero sirve de base para requerir a la actora las explicaciones necesarias respecto de las diferencias detectadas entre los precios de exportación en Brasil y de importación en Argentina, las que si bien fueron brindadas resultaron, en su criterio, insuficientes para revertir la sanción aplicada.

Concluye, por ende, que la sentencia recurrida valora de manera incorrecta la prueba producida, lo que desvirtúa la aplicación al caso de la figura contemplada en el art. 954, ap. 1º, inc. c), del C.A.

-III-

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de preceptos federales (ley 22.415) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3, de la ley 48).

Destaco que el recurso ha sido concedido únicamente en lo atinente al alcance e interpretación de normas federales, y rechazado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento, sin que existan constancias de la presentación de la pertinente queja, razón por la cual la apelación



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

extraordinaria se halla circunscrita al examen de esa causal (Fallos: [319:288](#), entre otros).

-IV-

Liminarmente, es necesario recordar que el art. 954 del Código Aduanero establece: *"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:... 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"*.

Tiene dicho el Tribunal que el bien jurídico tutelado por el citado precepto -que sanciona las declaraciones inexactas-, es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: [315:929](#); [321:1614](#); [325:786](#), [830](#) y [333:300](#), entre otros).

En especial, respecto del art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A., afirmó V.E. que *"...la función primordial del organismo*

aduanero consiste en 'ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías', cometido 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. Es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios - tutelados por el inciso a) del art. 954- y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (confr. voto concurrente de los jueces Belluscio y Petracchi en el precedente "Subpga", ya citado), como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del citado artículo, cuyo texto, por lo demás, no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren -con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos- ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación." (Fallos: 321:1641, cons. 7°; criterio reiterado en Fallos: 322:355, entre otros).

Sobre la base de esta asentada interpretación del art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A., tengo para mí que la Cámara, sobre la base de los hechos y las pruebas rendidas en la causa, tuvo por demostrado que los precios declarados por Pioneer Argentina S.R.L. se correspondían con los efectivamente pagados por ella a POCSM por las compras realizadas, lo que eliminaba toda posibilidad de configuración de la infracción imputada.

Tal afirmación, basada como dije en la valoración de los elementos de hecho y prueba que obran el expediente, es irrevisable en esta instancia pues el auto de concesión del



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

recurso extraordinario fue suficientemente explícito en cuanto circunscribió la admisibilidad de la apelación a la cuestión federal y el recurrente no interpuso queja con relación a la arbitrariedad denegada (Fallos: 319:288, entre otros).

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

-V-

Por lo expuesto, opino que debe confirmarse la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, de abril de 2021.

**MONTI** Firmado digitalmente  
**Laura** por MONTI  
**Mercede** Laura Mercedes  
Fecha:  
2021.04.21  
S 17:56:38 -03'00'