Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-21362700-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Febrero de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “MALTERIA PAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, expediente n° 39.276-A y su acumulado “ALDAY CARLOS EUGENIO c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, expediente n°39.293-A.-

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dr. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17a Nominación), Dr. Pablo A. Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16a Nominación) y la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación), para resolver en los autos caratulados **“MALTERIA PAMPA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”**, expediente n° **39.276-A** y su acumulado **“ALDAY CARLOS EUGENIO c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”**, expediente n° **39.293-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que a fs. 20/37 vta. se presenta, por apoderado, la firma MALTERIA PAMPA S.A., e interpone recurso de apelación contra la Res. N° 367/2018 (AD CAMP) -expte. SIGEA N° 12647-142-2012-, en cuanto la condena –conjuntamente con el despachante Sr. Carlos Eugenio Alday- al pago de una multa por la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. con relación al P.E. N°11 008 EC01 010374 E. Relata haber concertado, al amparo de la Ley 21.453, una venta de la mercadería cebada (P.A. 1107.10.10.190D) con un comprador del Uruguay por un valor unitario FOB de U$S 472,50 por tonelada y que se liquidaron y pagaron derechos de exportación por el precio oficial aplicable que, al ser de U$S 450, resultó superior al precio de venta concertado en el permiso.

Arguye haber vendido la mercadería a un *trader*, Maltería URUGUAY S.A que a su vez, enajenó la misma a un precio superior al de la primera venta, dando instrucciones de embarque con destino Brasil. Agrega que el precio concertado es veraz y exacto y es, respondiendo al precio de mercado en los términos del art. 735 del C.A.

Plantea que no existe controversia tributaria y que el cuestionamiento del valor tiene por única finalidad conformar una base de imputación infraccional,, apoyada en el sistema INDIRA en tanto que la segunda venta se habría realizado a un precio distinto y superior.

No niega la vinculación entre las distintos sujetos intervinientes en la operación, a los que señala como componentes de un esquema perfectamente lícito.

Destaca que en operaciones como la aquí cuestionada por el servicio aduanero “ni la vinculación ni el hecho de que el

precio resulte inferior a otros comparables resulta *per se* suficientes para la desestimación de este precio de transacción como valor aduanero" conforme lo disponen el Acuerdo de Valor del GATT y el Código Aduanero. Debe acreditarse que el precio de transacción declarado debe ser "inexacto", circunstancia que no se ha acreditado en la instancia aduanera.

Finalmente, hace reserva de la cuestión federal, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso presentado, con costas.

II.- Que a fs. 47/52 ref., se presenta el despachante de aduanas Carlos Eugenio Alday, apelando la resolución 367/2018 (AD CAMP), niega la imputación formulada, reproduce los agravios vertidos por la importadora y se refiere al alcance de la responsabilidad de los despachantes de aduanas.

Sostiene que la diferencia imputada no constituye infracción de declaración inexacta, siendo el precio declarado exacto, veraz y razonable y por ello "no sospechoso" al ser superior al precio oficial que la autoridad de Aplicación publica para la mercadería de que se trata.

Manifiesta que el despachante de aduana actúa ante el servicio aduanero como mandatario de la firma exportadora, por lo que habiendo formulado la declaración en un todo de acuerdo a la documentación e instrucciones impartidas, no puede ser responsabilizado por la eventual infracción de declaración inexacta del precio que se le imputa.

III.- A fs.59/67vta se presenta la representante fiscal, contesta los traslados conferidos y acompaña los antecedentes de la causa. En primer lugar, realiza una breve síntesis de los hechos. A continuación, formula una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la actora. Sostiene que debe ponerse de relieve que el destino de la mercadería fue Brasil y añade que, consultado el sistema INDIRA, se observó que el vendedor de la mercadería no fue MALTERIA PAMPA S.A. (exportador en Argentina) sino MALTERÍA URUGUAY S.A. (con asiento en la República Oriental del Uruguay) resultando finalmente el importador, la empresa con sede en Brasil, AMBEV (Companhia de Bebidas das Americas)

Entiende que la maniobra de triangulación verificada mediante la consulta al Sistema Indira, arrojó como resultado que Maltería Uruguay SA pertenece en un 100% a Maltería Pampa y ésta pertenece en un 60% a AMBEV, le permitió a MALTERIA PAMPA liquidar menos divisas en la Argentina, subfacturando el valor de la mercadería, pero permitiendo pagar el valor correspondiente del bien comerciado en un territorio "beneficioso" (entiéndase paraíso fiscal o país con profundo rasgo de "opacidad fiscal") SIC.

Concluye sintéticamente que es la contraria la que debió haber explicado y probado que no existe vinculación o que esa vinculación no afectó el precio.

Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso, con costas a la actora.

IV.- Que a fs. 75 se abre la causa a prueba, la que se encuentra producida a fs. 78. A fs. 86 se elevan los autos a esta Sala "F" y, a fs. 87, quedan en estado de dictar sentencia.

V.- Que, el expte. SIGEA N° 12647-142-2012, se inicia como consecuencia del Informe Técnico N° 267/12 (SE FVEX), obrante a fs. 1/7, en el que se informan se habría verificado una diferencia en el ingreso de divisas desde el exterior en relación con al PE N°11 008 EC01 010374 E, cuyas constancias obran agregados a fs. 13/46. A fs. 51/52, se instruye sumario y se ordena correr vista contra el despachante de aduanas Eugenio Carlo Alday y a la firma MALTERIA PAMPA SA, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA. A fs. 55/66 ref. obra la contestación de vista de la coactora MALTERIA PAMPA SA y a fs. 75/77 de la coactora Eugenio Carlo Alday. A fs. 83/84 luce Dictamen 282/18 (SESU AD CAMP) y a fs.85/87 vta. se emite la resolución N° 367/2018, aquí apelada.

VI.- Que corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada, por la que se condena a la firma exportadora recurrente

al pago de una multa por la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA, se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

Que a los efectos de la configuración de la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que en fecha 19/09/2011 la firma MALTERIA PAMPA SA documentó mediante el PE N° N°11 008 EC01 010374 E la exportación para consumo de 174,74 toneladas de mercadería bajo la PA SIM 1107.10.10.190D que comprendía "Cebada cervecera a granel ", con un valor FOB unitario de U$S 472,500 y un valor FOB total de U$S 82.564,650 debiendo haber tributado, según consideraciones de la DGA, una diferencia de USD 63.343,25, en tanto el FOB total ascendería a UDS 145.907,07..

Que en el control *ex-post*, la División Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de La Plata, al contrastarse las operaciones con sus ingresos en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, se detectaron diferencias entre el valor FOB declarado por el exportador en Argentina para esas mercaderías y el valor declarado por el importador ante la aduana en la República Federativa de Brasil. En efecto, detectó la existencia de una operación triangulada, al ser declarado como vendedora de las mercaderías por parte del importador en Brasil la firma MALTERIA URUGUAY SA de la República Oriental del Uruguay, firma, a su vez, compradora de las mercaderías exportadas desde Argentina. Asimismo, según el servicio aduanero, del análisis de la documentación se observó que la firma aquí recurrente resulta ser una empresa controlada por la firma compradora en Brasil (AMBEV), la cual resulta ser poseedora del 60% del capital accionario.

Que la labor del área de fiscalización llevó al servicio aduanero a descartar el valor FOB declarado por la firma y valorar las mercaderías conforme al precio documentado al ser importadas en Brasil. Ello por cuanto la aduana consideró que a fin de concretar la exportación con destino a la República Federativa de Brasil, se utilizó una empresa controlada por la recurrente, radicada en la República Oriental del Uruguay, destacando que esa firma no recibe la mercadería, ni interviene en la carga, ni despacho, ni logística alguna de la operación, sino que aparenta una presunta adquisición de la mercadería embarcada y su posterior venta al declarante en el país de destino, con la finalidad de quedarse con la diferencia entre el precio pagado la recurrente y las divisas recibidas de parte del comprador brasilero.

VII.- Que, sentado lo que antecede, corresponde analizar si a los efectos aduaneros estamos en presencia de una genuina operación triangulada con ventas sucesivas regulares o bien si se trata una triangulación nociva.

Que la triangulación en sí misma no se encuentra prohibida por la legislación vigente, presentándose en el comercio internacional de determinados *commodities* prácticas habituales de intervención de empresas intermediarias entre oferta y demanda, denominadas *traders*, que si bien no le añaden valor propiamente dicho a las mercaderías negociadas, brindan servicios reales y efectivos que justifican una retribución que, en caso de no facturarse como un servicio individualizado a alguna de las partes, puede deducirse del precio de compra o bien adicionarse al precio de venta, según se trate de *commodities* con cotización internacional "transparente" o no. Pero también es cierto que en el tráfico internacional (no sólo de bienes -que es lo que nos ocupa- sino también de servicios y capitales) se recurre a triangulaciones no genuinas que pueden resultar nocivas en el plano aduanero, tributario, cambiario, societario o en materia de lavado de dinero, o incluso en varios de esos planos a la vez.

Que es por ello que la existencia de una operación triangulada constituye un elemento que habilita al servicio aduanero a investigar y recabar mayor información sobre el valor declarado, a los fines de evaluar la genuinidad de la operación comercial declarada como de base a la destinación aduanera.

Que, en el presente caso, tal como se señaló previamente, se ven involucrado el PE N°11 008 EC01 010374 E (of. el día 19/11/11, cierre de venta declarado el día 2/09/11, la DJVE Nº 11 001 DJVE 011877 B). Que, la recurrente declaró como destino "Brasil", pero facturó la venta a la firma MALTERIA URUGUAY SA, por un precio unitario de U$S 472,50 la

tonelada -ver constancias de fs. 41/46 del expte. adm, factura comercial Nº 0020-00000078 (fs. 21).

Que, según el Informe Técnico Nº 267/2012 (DE FVEX) -ver fs. 1/7 del expte. adm.- en fecha 19/09/2011, la firma AMBEV ingresó por ante la Aduana de Porto de Sao Francisco do Sul 174,4 toneladas de malta de cebada, por un total de U$S 82.564,65, siendo el precio unitario de U$S 472,50 por tonelada. Según el mismo informe, como vendedor de la mercadería figuraba la firma MALTERIA URUGUAY SA. Asimismo, se observó que, por medio de la destinación involucrada, se exporto la misma cantidad de mercadería por un total de UDS 145.907,07, dando lugar a una diferencia de USD 63.343,25 entre el precio declarado en el país de destino y en país de origen,

Que tampoco se encuentra controvertido que tanto la recurrente, MALTERIA PAMPA SA, como el teórico comprador en Uruguay, MALTERIA URUGUAY SA, se encuentran vinculados entre sí. En efecto, la vinculación entre el exportador y la firma compradora fue declarada en la "Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación" adjunta a la declaración de exportación -ver constancias obrantes a fs. 41/46 del expte. adm.-. Por otra parte, en el Informe Técnico mencionado previamente, se afirma que la firma MALTERIA URUGUAY SA es controlada en un 100% por la firma argentina y que ésta, a su vez, es controlada por la firma brasilera (AMBEV) que posee un 60% del capital accionario (ver fs. 1/7 de las act. Adm.).

Que, tal como fuera referido, a los efectos de la configuración de la infracción en trato es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación y, si bien una operación triangulada da lugar al servicio aduanero para investigar y recabar información sobre la declaración efectuada, a los fines de probar la existencia de una diferencia entre lo declarado y lo verificado, deben presentarse elementos suficientes.

Que el hecho que se haya comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA, que la misma mercadería que fue vendida por MALTERIA PAMPA SA a la firma MALTERIA URUGUAY SA, fue ingresada al mercado brasilero y lo fue por un valor superior al que se exportó desde la república Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para poder considerar que el valor declarado en la primera de las ventas por la firma aquí recurrente no resulta ser el valor real de la transacción. Es decir, el hecho que haya existido una venta posterior por un precio diferente al de la venta inicial, llevada a cabo por un "trader" vinculado, esto es, MALTERIA URUGUAY SA, no implica por sí solo que el precio declarado no sea el precio de transacción, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un menor ingreso de divisas al país.

Que la afirmación de la existencia de una maniobra de triangulación fraudulenta, no ha sido acompañada de una investigación adecuadamente desarrollada, limitándose el servicio aduanero descartar el valor de transacción declarado, por la mera existencia de ventas sucesivas realizadas con la intervención de operadores vinculados entre sí, pero nada ha aportado ni acreditado en el sentido de que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería involucrada en autos, como lo exige la infracción que se ha endilgado a la recurrente.

Que no existe norma alguna que limite la cantidad de operadores que puedan intervenir en una operación de comercio exterior pero, lo que parecería ser una aseveración de perogrullo, la vinculación acreditada bastó para que el servicio aduanero excitara una investigación concluyendo en la imposición de una multa por infracción al art.954 inc. c) del Código Aduanero que reprime a quien efectuare una declaración que difiera con lo que resulte de la comprobación, y que ocasionara o haya podido ocasionar así el ingreso – en el caso – de un importe de divisas distinto del que correspondiere.

Que esa acción debe estar blindada de un plexo probatorio suficiente para sustentar la imputación en los términos delineados por el servicio aduanero, pues si se considera que tuvo lugar en el caso una maniobra de vinculación fraudulenta entre las tres empresas la pesquisa hubo de direccionarse en otro sentido excediendo el plano infraccional y el marco de esta discusión.

Que no siendo materia de controversia en autos que el precio declarado resultó idéntico al precio efectivamente facturado,

percibido y registrado contablemente, entiendo que no se coligen elementos que permitan sostener la imputación efectuada en los términos del inc. C) del art.954 del C.A.

Más aún, si tenemos en cuenta que la referida vinculación a la que alude el servicio aduanero, a la luz del pronunciamiento dictado por la CSJN en la causa "Maltería Pampa SA c/ DGI" (TFN 27.000-I) de fecha 13/03/14, más precisamente al dictamen de la procuradora general, en la que se resolvieron controversias tributarias referidas al Impuesto a las Ganancias en las ventas objeto del presente, fallándose en favor del contribuyente reconociéndose que la firma uruguaya constituye una sociedad con personería independiente, y no un establecimiento estable (en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias) y, menos aún, una ficción que oculta una venta directa a Brasil.

La Corte para resolver como lo hizo, validó la operación de ventas sucesivas para la determinación del Impuesto a las Ganancias reconociendo la legitimad del precio en relación al tributo que resulta la base de tributación, por lo que –traspolando la cuestión a la de autos- podría incurrirse en un escándalo desconocer la inteligencia utilizada por el tribunal cimero para aseverar que esa vinculación es una realidad jurídica ilegítima.-

Entonces, la sola existencia de una operación de venta de determinada mercadería a una empresa del exterior, y la sucesiva venta de dicha mercadería a una tercera empresa, no es fundamento suficiente para desestimar el precio documentado en la primera operación y considerar así como válido el documentado en la segunda.

Asimismo, la referida circunstancia no podría bajo ningún motivo considerarse válida o suficiente para afirmar que la venta a Uruguay no es genuina, por tratarse en realidad de una venta a Brasil.

En síntesis, el servicio aduanero sólo se limitó a descartar el valor de transacción sustentando y circunscribiendo la investigación a la mera existencia de más de dos operadores que guardan vinculación societaria entre sí, pero nada ha aportado ni acreditado en el sentido de que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería que aquí se ventila tal lo exigido en la imputación en trato.

Ahora bien, la lógica impresa por el servicio aduanero, que importa la sospecha de una maniobra espuria con el objeto de afectar las arcas del Estado, me conmueve poner en conocimiento lo resuelto a la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, a los fines de desinsacular Juzgado y Secretaria para que se investigue la posible comisión de un delito de acción pública acaecido en el marco de las operaciones de exportación aquí ventiladas.

Que, sentado lo que antecede, no configurándose el presupuesto exigido por la norma, insisto, una diferencia entre lo declarado y lo constatado pasible de ocasionar un ingreso o egreso de divisas distinto del correspondiente, considero que la resolución apelada en autos debe ser revocada, con costas.

Que, por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución N° 367/2018 (AD CAMP) -expte. SIGEA N° 12647-142-2012-, en cuanto condena a la firma MALTERIA PAMPA S.A. y al despachante de aduanas Carlos Eugenio Alday al pago de una multa por la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA con relación a lo declarado en el PE N°11 008 EC01 010374 E

2.- Remitir copia de lo resuelto a la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, a los fines de desinsacular Juzgado y Secretaria para que se investigue la posible comisión de un delito de acción pública acaecido en el marco de las operaciones de exportación en cuestión.

3.- Costas al fisco (art. 1163 CA).

4.- Denunciado que sea por el letrado de la actora su número de CUIT y acreditada que sea su posición frente al IVA se regularán sus honorarios profesionales.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Que mantengo los fundamentos esgrimidos en la causa "MALTERIA PAMPA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS S/APELACION" (Expediente Nro. 35.394-A), que tramitara por ante la Vocalía de la 16° Nominación, la que resulta sustancialmente análoga a la presente, toda vez que las cuestiones planteadas por las partes encuentran adecuada respuesta en el referido voto emitido por el suscripto, por lo que corresponde remitirse a dichos argumentos, por razones de brevedad y economía procesal, en toda su extensión.-

Por ello VOTO por: Confirmar la resolución apelada en autos, en cuanto ha sido materia de recurso. Con costas a la actora vencida (conf. art. 1163 del CA).

La Dra. Sarquis dijo:

Que, ciñéndome al relato de los hechos y al análisis estrictamente jurídico de la Resolución aduanera 367/2018 (AD CAMP) -expte. SIGEA Nro. 12647-142-2012- apelada en estos autos, se observa que "mutatis mutandis" resulta aquí aplicable mi criterio del precedente votado en la causa TFN 37.319-A "MALTERIA PAMPA S.A. C/DGA S/APELACION", de la Vocalía de la 19a. Nominación.

Asimismo, la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala III- resolvió en el mismo sentido, que corresponde confirmar el fallo aduanero recurrido. Con costas, por no existir mérito para la dispensa.

Lo hizo "in re" 44028/2019 MALTERIA PAMPA SA (TF 35123-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO el 6 de octubre de 2021, en expediente homónimo y sustancialmente similar respecto de la materia debatida en el presente.

Doy aquí por reproducidos todos sus fundamentos, por economía procesal.

Como consecuencia de dichos argumentos, en esta causa también adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Pablo Garbarino, y por ende a la parte resolutiva que decide: Confirmar la Resolución que ha sido materia del presente recurso. Con costas a la actora vencida (art. 1163 C.A.).

Así lo voto.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la resolución N° 367/2018 (AD CAMP) -expte. SIGEA N° 12647-142-2012-, en cuanto ha sido materia de recurso.

2.- Costas a la actora, vencida (art. 1163 CA).

Regístrese, notifíquese y, firme que quede la presente, devuélvanse las actuaciones administrativas a la instancia de origen y archívese.-.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 16:41:49 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 16:56:04 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 17:30:08 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 17:30:09 -03:00