República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-57173624-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2019-98582379- -APN-SGASAD#TFN; CERVECERÍA Y MALTERIA QUILMES S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A. c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2019-98582379- -APN-SGASAD#TFN** .

El **Dr. Segura** dijo:

I.- Objeto del Proceso**:** determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución RESOL-2019-116-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, en cuanto condena a la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A. por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA, en relación a la destinación de exportación 14040EC01000910V.

II.- Fundamentos de la apelación (RE-2019-98581513-APN-SGASAD#TFN)**:** En primer lugar, la actora niega la comisión de la infracción endilgada. Sostiene que efectuar una venta de mercadería a una compañía (vinculada o no) y remitirla, por pedido de la compradora, a otra empresa distinta radicada en el exterior (operatoria que habitualmente se denomin triangulación comercial), no es una operatoria prohibida y/o disvaliosa, tal como infundadamente pareciera dar a entender la aduana en la investigación efectuada. Asegura que las operaciones trianguladas resultan ser habituales en materia de exportaciones y están absolutamente permitidas. Por otra parte, indica que con las constancias de ingreso de divisas y certificación contable aportadas a las actuaciones administrativas, acredita la veracidad del precio declarado. Subsidiariamente, plantea la nulidad de la multa, que fue elevada a más del doble, sin mencionar en la Resolución apelada antecedente infraccional alguno y ni la existencia de alguna circunstancia de las previstas en el art. 915 del CA. Hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del traslado (IF-2020-12868674-APN-DTD#JGM)**:** La DGA hace un resumen de los hechos y una negativa general de los dichos de la contraria. Manifiesta que estamos ante una típica triangulación de exportaciones entre empresas que operan globalmente, que la mercadería fue directo de la Argentina a Brasil (sin escalas), sin transformación o modificación de dicho producto. Sostiene que el precio FOB unitario declarado en la Argentina (la diferencia unitaria en menos) muestra, aquella porción de divisas que no fueron liquidadas -ingresadas en el Mercado Único y Libre de

Cambios de nuestro país (decreto 260/02)-, a raíz de la operación fraudulenta de triangulación. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el decisorio aduanero, con costas.

IV.- Que mediante PV-2020-14941427-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. A continuación, se elevan los autos a esta Sala "F" y quedan en estado de dictar sentencia.

V.- Que la Actuación 16544-3-2015 se inicia con el acta denuncia, de fecha 11/2/2015, por presunta infracción prevista en el art. 954, inc. c), del CA, en relación a la destinación 14040EC01000910V, con fundamento en el informe técnico 2/2015 (SE COSU) de fs. 20/25. A fs. 26 obra la planilla de determinación de diferencias. A fs. 29/30 se agrega la copia de la destinación de exportación involucrada. A fs. 34 se determina el importe de la multa mínima. A fs. 35 se instruye sumario y se corre vista de las actuaciones a la exportadora imputada (notificada el 7/7/2015, conforme surge de la constancia de aviso de recibo de fs. 57). A fs. 59 ref./68 ref. contesta vista la exportadora y a fs. 103 ref. acompaña certificación contable. A fs. 104 se proveen las presentaciones de la firma exportadora. A fs. 106 se expide la Sección Inspección Simultánea. A fs. 108/121 se agregan impresiones de pantalla del Registro de Infractores. A fs. 122/127 vta. obra el Dictamen 72/19 (SUM NECO). Finalmente, a fs. 128/132 se dicta la Resolución RESOL-2019-116-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, aquí apelada.

VI.- Que corresponde resolver si se ha configurado en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA, en relación a la destinación de exportación para consumo 14040EC01000910V. El fundamento de la imputación radica en la presunta subfacturación de la mercadería exportada.

Que el artículo 954 del Código Aduanero señala en su apartado 1 que: "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 (...)", completando la base fáctica en tres incisos. En cuanto aquí interesa, el inc. c), del ap. 1, continúa: "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".

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, 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.

Que por medio de la destinación 14040EC01000910V, oficializada el 11/09/2014 ante la Aduana de Necochea, la firma exportadora CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A. documentó la exportación para consumo de 9.250 toneladas de cebada cervecera, mercadería clasificada en la posición arancelaria SIM 1003.90.10.100G, con destino a Brasil, por un precio unitario de U$S 250,50 y un valor FOB total de U$S 2.317.125.

Que al efectuar el control ex-post, la División Cereales, Oleag. Subp. y Pesca, dependiente del Departamento de Gestión de Fiscalización de Exportaciones, advirtió la existencia de ventas sucesivas o triangulación comercial entre empresas que forman un grupo económico -CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES, controlada por AMBEV (Brasil) y controlante de MALTERÍA URUGUAY SA- que podrían afectar intereses fiscales. En este sentido, al fiscalizar las exportaciones de cebada cervecera de la PA 1003.90.10.100G efectuadas por la actora en el período 2013-2014 con destino a Brasil, observó en todos los casos que la firma AMBEV SA, vinculada a la exportadora, figuraba como consignataria de la mercadería, mientras que las ventas habían sido facturadas a otra firma relacionada MALTERÍA URUGUAY –ver documentación obrante a fs. 6/13 de las act.-.

Que, a partir de las consultas al Sistema INDIRA (Intercambio de Información Registros Aduaneros), se detectó una diferencia del 20,48% entre el valor FOB unitario declarado por CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A. en el PE 14040EC01000910V (U$S 250,50/tonelada) y el valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino (U$S

301,80/tonelada).

Que la labor del área de fiscalización llevó a descartar el valor FOB declarado por la actora y a elevar denuncia en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del CA, toda vez que se consideró que la diferencia de valores FOB declarados (en Argentina y Brasil) generaron una diferencia de ingreso de divisas de $ 474.527,57 -ver planilla anexa al informe técnico 2/2015 (SE COSU) de fs. 26 de las act.-.

Que sobre la base de dicho informe se instruyó sumario y finalmente se condenó a la aquí actora.

Que, conforme surge de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, la recurrente declaró como destino “Brasil”, sin embargo facturó la venta a la firma MALTERÍA URUGUAY, por un precio unitario de U$S 0,2505 por kilogramo (ver Factura de Exportación E 2885-00000269 de fs. 6 de las act.) o lo que equivale a U$S 250,5/tonelada (ver copia del PE 14040EC01000910V de fs. 29 de las act.).

Que, como resultado de la comparación efectuada por el servicio aduanero, se observó que, por medio de la destinación involucrada en autos se exportó efectivamente la misma cantidad de cebada de la PA NCM 1003.90.10, por un FOB total de U$S 2.317.125, dando lugar a una diferencia de U$S 474.527,57 entre el precio declarado en Brasil (U$S 2.791.652,57) respecto al declarado en nuestro país.

Que no se encuentra controvertido en autos que la recurrente CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A., el comprador en Uruguay, MALTERÍA URUGUAY SA, así como el destinatario final o real de las mercaderías, AMBEV 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” acompañada a la declaración de exportación en trato (ver fs. 31 de las act. adm.).

Que, como quedó expuesto, 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 de haber comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA, que la mercadería vendida por CERVECERÍA Y MALTERIA QUILMES S.A. a la firma MALTERÍA 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 concluir que el valor declarado en la primera de las ventas por la firma aquí recurrente es inexacto o no sea el precio real de la operación en cuestión.

Que si bien el servicio aduanero tiene amplias facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde, la existencia de una venta posterior por un precio diferente al de la venta inicial, llevada a cabo por un trader vinculado (MALTERÍA URUGUAY SA) no demuestra por sí solo que el precio declarado es inexacto, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un menor ingreso de divisas al país.

En el caso en cuestión el precio declarado por la recurrente el permiso de embarque 14040EC01000910V resultó idéntico al precio de la factura E 2885-00000269, por ende, no se dan los elementos del tipo que permitan imputar la infracción endilgada en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del CA.

En consecuencia, no configurándose el presupuesto exigido por la norma, 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.

Ello así, corresponde aplicar lo resuelto por la CSJN en la causa “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, de fecha 29 de febrero de 2024 en cuanto se sostuvo que “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”. Y agrega que: “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 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)”.

Que, en virtud de lo expuesto, **voto por:**

Revocar la resolución RESOL-2019-116-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, con costas a la demandada.

El **Dr. Garbarino** dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El **Dr. González Palazzo** dijo:

Adhiero a la propuesta del Sr. Vocal instructor.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución RESOL-2019-116-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, con costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.26 19:19:36 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 16:04:09 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.28 14:42:34 -03:00

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.28 14:42:35 -03:00