República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-117579639-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 3 de Octubre de 2023

Referencia: Sentencia. Expte. Nº 39.286-A (y su acumulado Expte. Nº 39.287-A). Ref.: MALTERIA PAMPA S.A. y QUIJANO, MARIA VERONICA.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel Nathan Licht, y Claudia Beatriz Sarquis, para resolver en los autos caratulados: "**MALTERIA PAMPA S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN", expediente Nº 39.286-A, (y su acumulado) "QUIJANO, MARIA VERONICA c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN", expediente Nº 39.287-A.**

El Dr. Segura dijo:

I. Objeto del proceso: Determinar si la resolución N° 398/18 (AD CAMP), dictada por el Administrador de la División Aduana de Campana, en la Actuación SIGEA Nº 12647-227-2012, resulta ajustada a derecho. La resolución referida le impone, a la recurrente y a la despachante de aduanas, el pago de una multa de $ 1.171.315,08.-, conforme las previsiones del el art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero, por considerarla incursa en la infracción de declaración inexacta, atento a que el precio de la mercadería documentado en la destinación de exportación Nº 09008EC01000268M, difiere del precio de la comprobación aduanera realizada por la DGA (precio FOB de importación en Brasil), por la misma operación de exportación al destinatario COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS (AMBEV) (según importación 0900782700) en Brasil. Cabe señalar, que la intermediaria, Maltería Uruguay S.A. (radicada en Uruguay) es una empresa vinculada a la actora Materia Pampa S.A., siendo ambas sociedades integrantes del Grupo Multinacional AmBev.

II.- Fundamentos de la apelación:

*** La coactora MALTERIA PAMPA S.A.:** (A fs. 18/35vta.) la recurrente interpone mediante apoderado recurso de apelación contra la citada resolución. Manifiesta haber documentado la exportación definitiva de malta de cebada correspondiente a la P.A. 1003.00.91.100Q, al amparo de la ley 21.453, indica que la

mercadería exportada se concertó por un valor FOB unitario de U$S 217.12 la tonelada, que tal precio unitario de venta fue acordado con el comprador de la mercadería y presentado ante la Secretaría de Agricultura para su registro mediante la correspondiente Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE), lo que luego se declara en el permiso de embarque (PE). Señala que se liquidaron y abonaron los derechos de exportación considerando el precio oficial vigente a la fecha de la DJVE que, era de U$S 170 la tonelada, inferior al precio de venta concertado.

Manifiesta que la mercadería fue vendida a Maltería Uruguay S.A., una empresa *trader* que había vendido en el mercado brasileño la mercadería comprada a la recurrente, habiendo dado instrucciones de la carga con destino a Brasil, destino al que se dirigió el embarque realizado en Argentina. Indica que como consecuencia de una investigación llevada a cabo por la Dirección Regional Aduanera La Plata, a través del sistema informático INDIRA se advirtió que la segunda venta (venta que realizó la trader uruguaya a la empresa ubicada en Brasil) se había realizado a un precio superior.

Señala que esta segunda venta fue la que llamó la atención de la DGA porque se concretó por un valor superior al de la primera venta entre la recurrente y Maltería Uruguay S.A., declara que la verificación antedicha llevó a la DGA a concluir que no existen dos o más operaciones como pretende el encartado, sino una única y real exportación con destino a Brasil para la firma AMBEV.

Manifiesta que el servicio aduanero considera que dicha maniobra violentaría el principio de veracidad y exactitud de la declaración aduanera, configurando el tipo del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. Señala que acreditó que el precio de venta es el concertado con su comprador y validado por la autoridad de aplicación mediante la DJVE, habiendo sido correctamente declarado en la destinación aduanera y resultando plenamente exacto, ello conforme la certificación contable que acompañó y fue obviada por el juez administrativo.

Señala que la existencia de vinculación comercial entre el comprador y el vendedor de la mercadería no obsta a la aceptación del valor de transacción como valor aduanero, conforme lo dispone el C. A. y el GATT. Cita jurisprudencia.

Argumenta que no es posible descartar el precio declarado sobre una transacción comercial y reemplazarlo por otro que corresponde a otra transacción comercial distinta. Manifiesta a lo largo de su escrito diversos argumentos que, a su juicio, tornarían improcedente la condena; en tal sentido, descalifica la sanción impuesta por formularse sobre base presuntiva sosteniendo que la Aduana no demostró la materialidad del hecho, sino que simplemente presumió la configuración del tipo a partir de la información del sistema INDIRA. El sistema Indira solo acredita que hay ventas sucesivas, acredita que el precio de venta de salida de Argentina al amparo de una venta al Uruguay es diferente al precio de ingreso al Brasil que surge de una compra realizada por una empresa brasileña a una empresa uruguaya. Insiste que la Aduana solo ha acreditado que existen ventas sucesivas, pero no una venta simulada.

Sostiene que la Aduana usó la información del Sistema Indira de modo abusivo, elaborando conjeturas a partir de determinados indicios, lo que se contrapone a la realidad de los hechos acaecidos. Cita jurisprudencia.

Fundamenta, que el precio declarado en el PE fue exacto y veraz, y existe correspondencia entre el precio

declarado en el PE, la factura comercial y su contabilización en los libros respectivos, no configurándose el tipo objetivo del art. 954 apartado 1 inciso c) del CA . Cita jurisprudencia.

Argumenta sobre la validez del contrato de compraventa que no encubre un precio distinto al declarado, sino que resulta veraz y exacto, descalificando la posición de la DGA fundada en que solo habría existido una venta directa entre Argentina y Brasil, argumenta en este punto a partir de las normas del derecho comercial y la ley 21.453.

Opone que el precio declarado fue veraz, razonable, de mercado, e igual al precio oficial, y reglamentario de la ley 21.453, y la resolución de la Secretaría de Agricultura 331/2001. Cita jurisprudencia.

Sostiene que no se verifica un ingreso de divisas por un importe diverso del que efectivamente correspondiere, se refiere a la diferencia de precios detectada por la DGA en las ventas sucesivas, de Argentina a Uruguay y de Uruguay a Brasil, con la intervención de la trader uruguaya, y porqué, a partir del régimen especial de la ley 21.453, tales diferencias de precios no sólo son naturales sino que ninguna relación tienen con la veracidad del precio declarado bajo el régimen especial. Cita jurisprudencia respecto al rol asumido por la DGA en autos, y el uso que hizo de la información del Sistema Indira**.**

Hace mención a los arts. 735 a 744 del C.A., y las facultades de la Aduana de apartarse del precio declarado como base imponible sobre la que se calculan los derechos de exportación, señalando los vicios que a su juicio padece la conducta de la DGA para desconocerlo en los PE involucrados en autos, arribando a la condena impuesta.

Fundamenta, que la facultad de la Aduana de apartarse del precio declarado en el PE a los efectos de la valoración aduanera, no la autoriza a cuestionarlo como falaz e inexacto. Cita jurisprudencia y doctrina.

Respecto de las diferencias de precios, manifiesta que suelen existir y responden a condiciones de mercado. Aclara que los compradores asumen los riesgos propios de su negocio, derivados de la interconexión de la oferta y la demanda mundial de productos agrícolas, y esa función incluye especialmente arbitrar los medios de cobertura, y asumir los costos para mitigar la fluctuación del precio por la asimetría temporal entre la oferta y la demanda de commodities. Aclara que la cuestión más relevante tiene que ver con la diferencia resultante del factor tiempo.

Señala que el tema no tiene impacto tributario, habiendo sido abonados los derechos aduaneros conforme el precio oficial vigente. Con relación a las facultades de la aduana en materia de valoración, la recurrente sostiene que puede apartarse del precio declarado si considera que no resulta idóneo como base imponible sobre la cual determinará los derechos de exportación, pero ello no implica que pueda considerar que se formuló una declaración inexacta del precio. Destaca en ese sentido que la aduana cuestiona el valor documentado al solo efecto de formular una imputación infraccional, sin tener presente que el valor declarado solo puede ser observado con el objeto de reclamar el pago de una diferencia de tributos.

Finalmente, respecto del precio documentado argumenta que reúne todos los requisitos exigidos por las normas de valoración y que la vinculación no influyó en el precio, en condiciones de libre competencia, válido al momento en que se concretaron las exportaciones cuestionadas. Arguye que la desestimación del precio de transacción como método de valor a utilizar, no faculta a la aduana a cotizar la mercadería

conforme sus propios y particulares criterios que no se encuentren previstos en las normas de valoración. Sostiene que no puede crearse un método que le dé al servicio aduanero un mayor rédito fiscal. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Realiza una serie de consideraciones finales y, finalmente, hace reserva de la cuestión federal, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso presentado, con costas.

*** La coactora María Verónica Quijano, despachante de aduanas:** (A fs. 42/47vta.) Se presenta la despachante con patrocinio letrado e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Manifiesta que actuó como mandataria de la firma exportadora, por lo que declaro de acuerdo a la documentación e instrucciones impartidas, sin apartarse de lo manifestado en la documentación complementaria, considera que no puede ser responsabilizada por la infraccion art. 954 del C.A. según lo previsto por el arts. 902 y 908 del C.A.

Manifiesta que la mercadería fue vendida a Maltería Uruguay S.A., habiendo dado instrucciones de la carga con destino a Brasil, destino al que se dirigió el embarque realizado en Argentina. Indica que el precio de la mercadería condiciones de la venta, etc., no son de conocimiento de la despachante.

Fundamenta, que el precio declarado en el PE fue exacto y veraz, y existe correspondencia entre el precio declarado en el PE, la factura comercial emitida, no configurándose el tipo objetivo del art. 954 apartado 1 inciso c) del CA . Cita jurisprudencia.

Señala que en virtud de los arts. 902 y 908 del C.A., no resulta responsable, cita normativa y jurisprudencia relativa a la responsabilidad del despachante. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso presentado, con costas.

III.- Contestación del traslado: A fs. 89/99 y 105/111, se presenta la representante fiscal y contesta los traslados conferidos, acompaña las actuaciones administrativas que corren por cuerda y que ofrece como prueba. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos, y el derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o bien surja de las actuaciones administrativas.

Señala que la recurrente oficializó la destinación de exportación para consumo en trato, resaltando que los hechos del caso muestran que el circuito mercantil de la exportación se engarza al fenómeno de la triangulación, ya que el destino de la mercadería fue Brasil, y se observó una diferencia entre el valor FOB declarado en la Argentina, y el consignado en la operación aduanera brasileña (destino), que se realizó la consulta pertinente al Sistema INDIRA, arrojando como resultado que el vendedor de la mercadería al comprador brasilero fue Maltería Uruguay S.A., con asiento en la República Oriental del Uruguay. Cita doctrina. Resalta que el exportador brasilero fue AMBEV. Asimismo, resume críticamente los fundamentos de la actora y los objeta. Señala que la triangulación comercial descripta le permitió a Maltería Pampa S.A. liquidar menos divisas en la Argentina, sub-facturando el valor de la mercadería permitiendo a través de la utilización de un intermediario del propio grupo económico, pagar el valor real del bien comerciado en el Uruguay. Destaca que el servicio aduanero no reclama diferencia tributaria alguna, por el motivo por el que la imputación fue cristalizada en el inciso c) del apartado 1 del art. 954 del CA., y no en el inciso a).

Finalmente enfatiza sobre la inaplicabilidad de los arts. 735 y ss., 748 Del C.A. Se refiere a la

responsabilidad del despachante de aduanas. Cita normativa y jurisprudencia. Finalmente, hace reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso, con costas a las actoras.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas que tramitaron mediante expediente SIGEA Nº 12647-227-2012 (SC-13-2014/2) y alcances, 12574-7038-2014, 12574-7038-2014 y 13289-23296-2014, A fs. 1, obra sobre contenedor del permiso N° 09 008 EC01 000268M y documentación complementaria. A fs.2/8 obra el Informe Técnico Nº 355/2012 (SE FVEX) de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera La Plata, por medio del cual se informan inconsistencias en los valores declarados por la firma recurrente. A fs. 9/13 obra copia de la presentación realizada por la recurrente exportadora contestando la notificación ref.: N° 31/08/Malteria Pampa S.A. A fs. 14 obra la Nota N° 1099/2012 (DV FOLP) – 16/10/2012, dirigida a la Aduana de Campana. A fs. 15 se agrega copa de la Res. Ext. N° 75/2009. A fs. 18/19, con fecha 19/02/2014, se instruye sumario contra la firma MALTERIA PAMPA SA, y contra la despachante de aduanas, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., por una diferencia en el ingreso de divisas desde el exterior en relación con lo que se habría declarado en el PE Nº 09 008 EC01 000268M y se corre vista a las recurrentes (notificado a fs. 20/21-10/06/2014 a la despachantre y 06/06/2014 a la exportadora). A fs. 22/24 se presenta la despachante y contesta vista. A fs. 25/43 la recurrente Maltería Pampa S.A., contesta vista y acompaña documental. A fs. 44, con fecha 02/09/2014 se tiene por presentada a las recurrentes. A fs. 47/48 la despachante plantea revocatoria, y la exportadora manifiesta que se tenga como satisfecha la prueba ofrecida con la certificación contable aportada. A fs. 50 se hace lugar a la revocatoria planteada y se autoriza se adjunte la documental ofrecida. A fs. 56/61 se acompaña constancias del ingreso de divisas. A fs. 62/63vta. obra el Dictamen N°309/18 (SESU AD CAMP).A fs.64/66vta., se dicta la Resolución Nº 398/2018 (AD CAMP), condenando a la firma MALTERIA PAMPA S.A., y a la despachante, por la infracción al art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero, aquí apelada.

V.- En lo que respecta al fondo del asunto, la infracción endilgada en autos es la establecida en el artículo 954 del Código Aduanero, que tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas.

El art. 954 inc. c) del C.A., reprime y sanciona; al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir: el egreso hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia. Por dicho supuesto han sido condenadas las recurrentes y se les ha aplicado la multa establecida por la Resolución N° 398/2018 (AD CAMP),

Como se advierte a partir de la lectura de la norma, la infracción aduanera denominada declaración inexacta, comprende todas aquellas declaraciones que son efectuadas ante el servicio aduanero y que tienen por objeto una operación de importación o exportación, y consiste, básicamente, en una inexactitud entre lo declarado y lo verificado por el servicio aduanero, siempre que provoque alguno de los efectos que se mencionan de sus tres incisos.

Esto nos indica que quedan fuera de éste concepto todas aquellas declaraciones que no se realicen en el ámbito aduanero, o que no tengan por finalidad la aplicación de un régimen aduanero particular.

Analizando, específicamente, el tipo infraccional, que no sanciona cualquier inexactitud pues sólo son objeto de sanción las declaraciones inexactas que hayan sido formuladas ante el servicio aduanero en el marco de una operación aduanera.

Las declaraciones inexactas que merecen reproche son aquellas que surgen de la constatación de la declaración aduanera con la efectiva comprobación realizada por el servicio aduanero.

El tipo infraccional en estudio establece que las diferencias comprobadas también deben producir alguna de las consecuencias previstas en los tres incisos del artículo 954, ya sea ocasionar un perjuicio fiscal, una transgresión a una prohibición o un ingreso o egreso de un importe distinto del que efectivamente correspondiere.

Este último inciso sanciona, por un lado, el egreso de divisas originado en una sobrefacturación de la operación de importación, y el ingreso de un monto inferior al que corresponde por una operación de exportación como resultado de una subfacturación. Con el fin de proteger la renta fiscal, ya que la infracción tipificada en esta norma requiere que con la declaración inexacta y el posterior ingreso/egreso de divisas se produzca un perjuicio fiscal.

En lo que respecta al fondo del asunto, el fundamento de la infracción imputada art. 954 inc. c) del C.A., radica en la existencia de una presunta subfacturación por parte de la aquí recurrente, materializada a través de la exportación a consumo N° 09 008 EC01 000268M, con fecha 26/01/2009, por la cantidad de 22.907, toneladas de Cebada que declaró para la operación bajo la PA SIM 1003.00.91.100Q, que comprendía a "Los demás de cebada cervecera (Ley 21.453) a granel, con valor FOB Unit en divisas U$S 217,12/TN, amparada en las DJVE 09 001 DJVE 000086V del registro de la Aduana de Campana con destino a la República Federativa de Brasil.

En el control Ex-post, la División Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de La Plata, al contrastarse la operación con su ingreso en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, se detectaron diferencias entre el valor FOB declarado por el exportador en Argentina, para esa mercadería 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, al importador de Brasil, la firma MALTERIA URUGUAY S.A 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.

Según, surge del informe técnico Nº 355/2012 (SE FVEX) (v. a fs. 2/8 de las act. adm.), el servicio aduanero descarto el valor FOB declarado por la firma, y valoro las mercaderías conforme al precio documentado al ser importadas en Brasil. 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.

VI.- 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.

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 “commoditíes” con cotización internacional "transparente " o no. Pero también es cierto que en el tráfico internacional 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.

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.

En el presente caso, tal como se señaló previamente, se ve involucrado el PE N° 09 008 EC01 000268M, (oficializado el día 26/01/2009, cierre de venta declarado el día 05/01/2009, registrando en el SIM la DJVE N.° 09 001 DJVE 000086V. El destino declarado fue Brasil, pero se facturó la venta a la firma MALTERIA URUGUAY SA, por un precio unitario de U$S 217,12 la tonelada (v. sobre contenedor de fs. 1 del expte. adm, factura comercial N.º 0001- 00001304).

Según el Informe Técnico N.º 355/12 (SE FVEX): “..la operación involucrada, en el presente, refieren a la exportación a consumo de una partida de 22.907 toneladas de Cebada Cervecera. P.A. NCM/SIM 1003.00.91.100Q, con destino a la República Federativa de Brasil, amparada en la destinación 09 008 EC01 000268M, a un valor FOB declarado de U$S4.973.567,84, sobre la que correspondió un valor unitario de U$S 217,12/TM...”

De dicho informe surge, la mercadería fue ingresada ante la aduana de Porto de Sao Francisco Do Sul mediante oficialización la destinación de importación Nº 0900782700 por la firma AMBEV, por un total FOB de U$S5.317.172,84 existiendo una diferencia de U$S 343.605 totales, que surge de la comparación de la operación desde argentina, siendo el vendedor de la mercadería la firma MALTERIA URUGUAY S.A. Asimismo, señala que obran como antecedentes en el área, una nota del exportador motivada por un pedido de explicaciones aclaratorias respecto a la relación que la unía con la firma uruguaya MALTERIA URUGUAY S.A., y con la firma brasilera COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICA-AMBEV de la que surge que son empresas vinculadas.

No se encuentra controvertido que tanto la recurrente, MALTERIA PAMPA SA, como el teórico comprador en Uruguay, MALTERIA URUGUAY SA, así como el destinatario de parte de las mercaderías, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS -AMBEV, se encuentran vinculados entre sí.

Vale destacar, 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 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 que se haya comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA, de que la misma mercadería que fue vendida por MALTERIA PAMPA SA a la firma MALTERIA URUGUAY SA, y fue ingresada al mercado brasilero, 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 de 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.

No existe norma alguna que limite la cantidad de operadores que puedan intervenir en una operación de comercio exterior, y que tal actividad sea ilícita, sin embargo, esta vinculación acreditada bastó para que el servicio aduanero mediante el uso del sistema INDIRA iniciara una investigación concluyendo en la imposición de una multa por infracción al art. 954 inc. c) del Código Aduanero, presuponiendo así el ingreso de un importe de divisas distinto del que efectivamente correspondiere.

En el caso en cuestión, el servicio aduanero endilgó una infracción inexacta tipificada en el art. 954 inc. c), a una maniobra de vinculación supuestamente fraudulenta entre las empresas, cuando lo que el tipo infraccional reprime es la inexactitud de la declaración, por ende, en el caso en cuestión, el precio declarado por la recurrente resultó idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente, por ende, no se dan los elementos del tipo que permitan imputar la infracción endilgada en los términos del inc. c) del art.954 del C.A.

En este sentido, en causas análogas a la presente, que involucran a la misma empresa actora, y en las que también se habían evidenciado ventas sucesivas entre partes vinculadas, por la CNCAF, Sala V; “Expte Nº 37207 / 2019 caratulado: MALTERIA PAMPA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, “Exp. N° 22.071/2018, caratulada “Maltería Pampa S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo”, del 12 de junio de 2018 y n° 20.412/2018 caratulada “Maltería Pampa S.A. c/Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo”, del 13 de septiembre de 2018; Sala IV, Expte. Nº 44732/2022, en los autos “MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”; Sala II, “Expte. Nº 19247 / 2021, caratulado: MALTERIA PAMPA SA (TF 35125-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, entre muchas otras.

Cabe señalar que 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, ni tampoco puede considerarse suficiente como para afirmar que la venta a

Uruguay no es genuina, por tratarse en realidad de una venta a Brasil, aún más, cuando el servicio aduanero no ha aportado, ni acreditado, prueba suficiente que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería en trato, dando cuenta de una venta simulada mediante el uso de sociedades ficticias creadas a los fines de obtener mayores ganancias mediante la comisión de ilícitos.

En este sentido, la CNCAF- Sala IV en el Expte. Nº 44732/2022, en los autos "MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", señalo que: "La utilización de un esquema triangular de ventas (o ventas sucesivas) entre empresas vinculadas es un hecho lícito que, por sí solo, no tipifica la conducta. Si bien puede justificar que el servicio aduanero inicie una investigación y recabe información, la manipulación del precio declarado por la primera venta —es decir, que aquél no fuese el precio real de la transacción— debe quedar debidamente demostrada, ya que el ámbito sancionatorio requiere extremar el análisis de los recaudos propios de cada una de las faltas que se imputan a los involucrados. c) La circunstancia de que haya existido una venta posterior concertada entre el intermediario vinculado y una tercera empresa, y la constatación a través del sistema informático INDIRA de que la mercadería fue importada en el país de destino a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no es un elemento suficiente para descartar la veracidad del precio declarado por la primera venta, y sostener la configuración de la falta. d) El precio de la segunda venta resulta ajeno al exportador en tanto, sin perjuicio de la vinculación declarada, Maltería Uruguay SA se comportó como una sociedad con personería jurídica propia y de tal modo concertó la segunda venta, por la que obtuvo una ganancia que no puede reputarse de fuente argentina, tal como lo determinó la Corte en Fallos: 338:88, al señalar que el Fisco Nacional no puso en práctica las facultades que le otorga el ordenamiento jurídico para demostrar la existencia de una verdad empírica diferente de la jurídica y auténticamente querida por el sujeto contribuyente. Lo que hubiera permitido acreditar —en su caso— si esa operación era en realidad una venta directa a Brasil encubierta por la firma actora a través de la utilización de la empresa controlada Maltería Uruguay SA, a fin de reducir la base de imposición para el Impuesto a las Ganancias y generar un menor ingreso de divisas al país."(el resaltado me pertenece).

Por todo lo expuesto, y destacando, que no es la modalidad de triangulación lo que tipifica por sí misma la conducta del administrado, y considerando que el hecho infraccional únicamente puede darse en el supuesto, en que se constate una diferencia entre el precio declarado y el constatado, (lo que en el caso no se configura), o bien, que se advierta una manipulación artificiosa del precio para obtener una ventaja fiscal, (lo que tampoco se encuentra probado), porque ello, supondría simular una operación, esto es, presentar una factura que deliberadamente no representa el valor real de la operación con la intención dolosa de dificultar el control y obtener un tratamiento aduanero mas favorable, lo que podría configurar el caso típico de contrabando documental del art. 864 inc. b) del C.A.

En virtud de ello, cabe concluir que no se configuró en autos el presupuesto exigido por el art. 954 inc. c) del C.A.

Por ello, 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, con costas.

A mayor abundamiento, cito lo resuelto por la CSJN en la causa "Maltería Pampa SA c/ DGI" (TFN

27.000-I) de fecha 13/03/14, conjuntamente con el dictamen de la Procuradora General, en el que se resolvieron controversias tributarias referidas al Impuesto a las Ganancias en un caso parcialmente análogo, 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, 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 extrapolando la cuestión a la de autos, no se puede desconocer la inteligencia utilizada por el tribunal cimero para aseverar que esa vinculación es una realidad jurídica ilegítima.

Señalando que; "…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 limitando 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". (Criterio también sostenido en los autos caratulados: "MALTERIA PAMPA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente N.º 35.387-A y "MALTERIA PAMPA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente Nº 35.394-A, Sala "F" de este Tribunal

VII.- Por otro lado, disiento con el razonamiento que por tratarse de una supuesta operación de exportación entre empresas vinculadas, con país de origen de la mercadería Argentina, que difiere de aquel en el que se emite la factura comercial al país de destino, -Uruguay a Brasil-, y que por estar la mercadería en cuestión, bajo el régimen de especial de la ley 21.453 Exportación de granos, deben ser observados sus precios y escrutarse los mismos, bajo las previsiones del art. 15 de la LIG -Sexto Método de TP, y determinar así, que los precios transaccionales de venta declarados en el campo "Valor Mercadería" de los PE, son manifiestamente inexactos, y por ende, constitutivos de una sub-facturación, lo que le haría incurrir a la recurrente, en la conducta penada por el art. 954 apartado 1 inc. c) del C.A., por el ingreso al país -real o potencial- de un importe en concepto de precio de la exportación diverso del que hubiera correspondido.

Que, resulta arbitrario, toda vez que las disposiciones de materia impositiva no resultan de aplicación supletoria (o complementaria) en materia infraccional aduanera, y menos aún, cuando el Código Aduanero, no ha previsto tal aplicación para desechar el valor declarado en el permiso de embarque y configurar así, la infracción de declaración inexacta reglada en el 954 del C.A.

Que el análisis de precios de transferencia encuentra su génesis en los estudios impositivos cuya implicancia, valor jurídico tutelado y esencia no encajan en la especificidad del ámbito aduanero y de las exigencias que le son propias.

Sirve para determinar si los precios de las operaciones internacionales entre empresas vinculadas se ajustan a prácticas normales de mercado, a fin de “establecer con exactitud las ganancias de fuente argentina” (art. 15, primer párr.,LIG). Es decir, que estos métodos son al Impuesto a las Ganancias similares a los de valoración de las mercaderías a los tributos aduaneros ad valorem. Ambos sistemas sirven para determinar la base imponible de un tributo (interior y exterior, respectivamente), y tienen un área común, pero con otros alcances en las operaciones internacionales entre empresas vinculadas.

Por su parte, el Código Aduanero contiene su propia metodología para permitir “el cálculo de los derechos de exportación…” sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería, como consecuencia de una venta efectuada entre partes independientes (art. 745), o en el caso que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor, (art. 746) y dispone que ese hecho no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar “salvo que tal vinculación influyere en el precio”. En este último caso, el ap. 2 de la norma indica que el servicio aduanero podrá desestimarlo como base de valoración, y determinar el valor imponible en forma correcta “de conformidad con lo previsto en el artículo 748”.

En razón de lo expuesto, la legislación aduanera tiene sus propios métodos para desestimar el precio de transacción y alcanzar el valor real de la mercadería a los fines de determinar la base imponible de los tributos aduaneros.

De modo que, la decisión de asumir como debidos, importes de dinero que se determinan en función de una metodología correctiva de la base imponible de un impuesto interno, para así calificar la declaración aduanera como inexacta, sin una norma que lo contemple expresamente, se opone abiertamente a los principios de legalidad, tipicidad y prohibición de la incriminación por analogía, contemplados en los artículos 894 y 895 del Código Aduanero. (conf. Sala IV- SALA IV- 44732/2022 “MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”).

Por ende, forzada la interpretación realizada mediante la Ley de Impuesto a las Ganancias, art. 15º, para establecer la configuración de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A en el caso particular, implica recurrir a la analogía lo cual está vedado en materia infraccional.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "MEGSA S. A. s/ apelación" (15 de Septiembre de 1987) rescata el precepto legal de prohibir la incriminación por analogía en materia infraccional aduanera. “Se expresa que el art. 954 del Código Aduanero y el art. 1 del decreto 1691/81, requieren para la viabilidad de la sanción que prevén, la configuración de una declaración inexacta o falsa manifestación, relativa a las distintas operaciones de importación o exportación, cuyo alcance no resulta susceptible de extender a otras inexactitudes o manifestaciones que en su integración material no resultan punibles dada la descripción literal del precepto, pues lo contrario vulneraría los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza del de la sanción examinada”.

En igual sentido se observa en el fallo de la CNCAF, Sala IV, “Comarsa S.A. c/ANA”, 24/04/1997, donde se señaló; “… que para configurar el ilícito previsto en el artículo 954 del Código Aduanero, se requiere que la declaración inexacta se efectúe ante el propio servicio aduanero por lo que cualquier otra presentación que se haga ante otros organismos , aun cuando se relacionen con

la operación aduanera, no serán hábiles como para permitir la imputación que se discute, aclarando en tanto y en cuanto que esa documentación inexacta no sea el fundamento de una declaración inexacta aduanera". La CNCAF, ha reiterado esta doctrina que se mantiene sin variaciones salvo por la insistencia de la aduana que cada tanto dicta un fallo condenatorio aplicando un criterio analógico expresamente vedado, "Tolan S.A. s/recurso apelación", Sala IV, 03/09/1993, "Molinos Río de la Plata S.A. (TF N° 9764-A y su acumulado c/DGA", Sala I, 16/08/2005. En cierta forma, por el resultado que se obtiene, también es de aplicación lo fallado por la CNCAF, Sala I, "Frigorífico Meatex C.I.A.F.I.E.S.A. (TF N° 6651-A) c/ANA", 06/06/2000, publicado en Buenos Aires, El Derecho, Diario de Jurisprudencia de 21/09/2000. "En este caso, se trataba de determinar los alcances del beneficio estatuido por la Ley 19.184, por el cual se concedía un reembolso adicional por exportaciones no tradicionales, y cuestionaba la aduana que la mercadería en el país de exportación tuviera un ulterior destino, que no coincidía con el del país efectivamente exportado. En esta oportunidad, se consideró que no se cometía la infracción aduanera ya que la Cámara consideró que era irrelevante la circunstancia que se destine o no al consumo interno del país importador".

Vale destacar, que cuando hay una norma específica que recepte como infracción una conducta determinada, se encuentra vedada por el principio de especialidad- artículo 896 del C.A- la aplicación de otra figura, en el caso, la infracción del art. 954 del C.A. sea en forma principal o accesoria. No escapa en este aspecto a las normas penales, o de características penales.

Por ello, VOTO por:

Revocar la resolución N° 398/2018 (AD CAMP), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12647-227-2012, por medio de la cual se condenó a MALTERIA PAMPA S.A. y a la despachante de aduanas QUIJANO, MARIA VERONICA por la infracción al art. 954 inc. c) del C.A., con costas a la DGA.

El Dr. Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente el relato de los hechos reseñados en el voto del vocal preopinante.

II. En el *sub lite*, se debe desentrañar si la Resolución N° 398/2018 (AD CAMP), adoptada por el Jefe del Departamento Aduana de Campana el 11 de junio de 2018, se ajusta a derecho. Mediante el mencionado acto administrativo se llegó a condenar a la firma Maltería Pampa S.A. y a la despachante de aduana, Sra. María Verónica Quijano, al pago de una multa por un monto igual a $ 1.171.315,08, en virtud de la infracción prevista por el art. 954, ap. 1, inc. *c)*, del C.A.

Como fundamento de la mencionada Resolución, se tuvo en cuenta lo estipulado por el Informe Técnico de Fiscalización y Valoración de Exportación N° 355/2012 (SE FVEX) del 16 de octubre de 2012; instrumento mediante el cual el servicio aduanero presentó una descripción del trabajo de fiscalización llevado a cabo con respecto a un operación de exportación de 22.907 toneladas de cebada cervecera a granel (PA NCM/SIM 1003.0091.100Q) con destino a la República Federativa de Brasil. En efecto, la mencionada operación sería oficializada el 14 de enero de 2009 mediante la destinación n° 09008EC01000268M por un valor FOB total declarado igual a U$S 4.973.567,84, y un valor unitario igual a U$S 217,12 la tonelada.

Como resultado de la mencionada investigación, se constataron las siguientes cuestiones: ***i)*** si bien la mercadería involucrada poseía como destinación directa la Aduana de *Porto de Sao Francisco do Sul*, de acuerdo con lo que surge de la Declaración Jurada de Ventas al Exterior (en adelante "DJVE"), la operación de compra fue concertada entre Maltería Pampa S.A. (exportadora en la República Argentina) y Maltería Uruguay S.A. (ubicada en la República Oriental del Uruguay); ***ii)*** a su vez, esta última firma llevó a cabo una nueva facturación por la misma mercadería (cebada cervecera a granel (PA NCM/SIM 1003.0091.100Q)), que tuvo como destinataria la *Companhia de Bebidas das Americas – Ambev*, y que fue ingresada al territorio brasilero mediante la oficialización de la destinación 0900782700 por un precio FOB total igual a U$S 5.317.172,84;

Operación de exportación declarada en la República Argentina			
PE	**Toneladas**	**FOB total en U$S**	**Exportador**
09008EC01000268M	22.907	4.973.567,84	Maltería Pampa S.A.

Operación de importación en la República Federativa de Brasil, verificada mediante el sistema INDIRA			
Destinación	**Toneladas**	**FOB total en U$S**	**Importador**
0900782700	22.907	5.317.172,84	*Companhia de Bebidas das Amerias - Ambev*

iii) de esa manera, se llegó a constatar una diferencia existente entre el valor FOB de la operación de exportación declarado en la República Argentina y el valor FOB de la operación de importación constatado en la República Federativa de Brasil mediante el sistema INDIRA igual a U$S 343.605; ***iv)*** en lo que respecta a la vinculación entre las firmas involucradas, se llegó a comprobar que Maltería Pampa S.A. (República Argentina) pertenecía en un 40% a *Mothers* y un 60% a *Ambev* (República Federativa de Brasil); y que Maltería Uruguay S.A. (República Oriental del Uruguay) integraba en un 100% a Maltería Pampa S.A.

En virtud de lo mencionado con anterioridad, el servicio aduanero concluyó, entre otros puntos: ***a)*** que resultaba "…habitual [recurrir] a la utilización de operaciones de triangulación con el fin de dejar la ganancia que surge de los precios de venta a su sociedad controlada en la [República Oriental del Uruguay], dadas las particulares características que les otorga el país por la tributación, la disponibilidad

de las divisas y el secreto con el que se las ampara, y que fueron descriptas en el presente, respecto del precio que se pacta con el comprador de la mercadería, en este caso en Brasil"; ***b)*** que "…para el caso que nos ocupa no ha existido perjuicio fiscal alguno, dado que la base para la tributación es la que surge de la aplicación del precio oficial que deviene de la DJVE que lo amparaba y sobre el cual no se hace ninguna observación y; ***c)*** que "…la cuestión que se torna insoslayable es la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta, por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, Maltería Pampa S.A. de Argentina. Ambas sociedades, a las que no se las puede considerar ni independientes ni que hayan pactado libremente el precio de la transacción, y en donde la sociedad controladora tendría por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación, y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, han utilizado esta metodología comercial pudiendo haber cometido prima facie, en opinión de esta instancia, la infracción prevista y penada por el art. 954, inc. *c)* del Código Aduanero atento al ingreso de divisas de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, por un total de U$S 343.605".

III. Sentado lo que antecede, en el *sub examine* corresponde determinar si el procedimiento empleado por el servicio aduanero, con la finalidad de descartar el valor oportunamente declarado por Maltería Pampa S.A., y así encontrase en condiciones de endilgar la infracción estipulada por el art. 954, ap. 1 inc. *c)*, del C.A., fue llevado a cabo de conformidad con las disposiciones del mencionado plexo normativo. Según lo estipulado por el primer párrafo del art. 746 del C.A., "[e]l 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*. A su vez, de manera complementaria a lo mencionada con anterioridad, el art. 747 del C.A. determina que "[s]e 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)", y que, "[n]o 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" (nuestro resaltado). De esta manera, mediante las disposiciones anteriormente transcriptas, el Código Aduanero establece una presunción *juris tantum* a favor de la influencia de la vinculación sobre el precio en aquellas circunstancias donde se lleguen a comprobar los siguientes dos indicios necesarios: *a)* la existencia de un vínculo entre las empresas involucradas y; *b)* la observación de una diferencia significativa o notoria entre los precios que finalmente son sometidos a un proceso de comparación.

Al retomar los antecedentes involucrados en el presente caso, si bien se llega a constatar un reconocimiento expresa de la vinculación existente entre las diferentes firmas implicadas en la operación de exportación bajo análisis, no se verifica una diferencia significativa o notoria entre los precios implicados. En efecto, en respuesta a un pedido de explicaciones por parte de la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación de la Dirección Regional Aduanera de Bahía Blanca con respecto a la relación existente entre las firmas involucradas, la actora presentaría una nota mediante la cual llegaría a afirmar que Maltería Pampa S.A. (República Argentina) pertenecía en un 40% a Mothers y un 60% a Ambev

(República Federativa de Brasil); y que Maltería Uruguay S.A. (República Oriental del Uruguay) integraba en un 100% a Maltería Pampa S.A.

Sin embargo, en lo que respecta al segundo indicio mencionado, se llega a comprobar, sobre la base de la información que surge tanto de la documentación complementaria a la destinación de exportación bajo examen como del Sistema INDIRA, que la comparación de los valores involucrados terminó por arrojar una diferencia que no puede ser catalogada o caracterizada como sustancial o notoria. En efecto, si en la República Argentina, la firma exportadora declararía un valor FOB por tonelada de cebada cervecera a granel igual a U$S 217,12, aquel finalmente facturado por Maltería Uruguay S.A. sería igual a U$S 232,12. De esta manera, la diferencia entre ambas operaciones solo ascendería, en términos porcentuales, a un 6,9%. Sin bien, de la letra de las disposiciones del C.A. involucradas en el tema no surge el alcance que se le debe otorgar a los adjetivos “sustancial” o “notorio”, me parece razonable considerar a la diferencia mencionada como insustancial o intrascendente cuando se la compara con otros casos donde, a pesar de haber identidad de actores, las disparidades de valores oscilaban entre el 17% y 103% (ver mi voto en: TFN, *Maltería Pampa S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente N° 35.393-A, sentencia del 28 de abril de 2023; TFN, *Maltería Pampa S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente N° 35.129-A, sentencia del 17 de mayo de 2023; TFN, *Maltería Pampa S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente N° 35.097-A, sentencia del 17 de mayo de 2023;TFN, *Maltería Pampa S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente N° 35.533-A, sentencia del 23 de mayo de 2023; TFN, *Maltería Pampa S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente N° 36.401-A, sentencia del 24 de mayo de 2023).

Consecuentemente, el impedimento de poder constatar uno de los indicios necesarios para llegar a presumir que la vinculación finalmente influyó en la determinación del precio, implica necesariamente la imposibilidad, por parte del servicio aduanero, de endilgar a la actora la infracción de declaración inexacta.

Por ello, VOTO por:

1) Revocar la resolución N° 398/2018 (AD CAMP), mediante la cual se condenó a Maltería Pampa S.A. y a la despachante de aduana María Verónica Quijano por la infracción que surge del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Sarquis:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

1) Revocar la resolución N° 398/2018 (AD CAMP), mediante la cual se condenó a Maltería Pampa S.A. y a la despachante de aduana María Verónica Quijano por la infracción que surge del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.10.03 16:25:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.03 16:33:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.10.03 19:57:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.03 19:57:38 -03:00