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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-59807718-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Mayo de 2023

Referencia: Sentencia. Expte.: Nº 36.401-A.Ref.: MALTERIA PAMPA S.A.

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 36.401-A.**

El Dr. Segura dijo:

I. Objeto del proceso: Determinar si la resolución N° 771/15 (AD BABL), dictada por el Administrador de la División Aduana de Bahía Blanca, en las actuaciones administrativas Nº 14517-141-2012, 12569-328-2011, 12569-329-2011, 13289-9551-2013, 13289-10163-2013 y 13289-11948-2013, resulta ajustada a derecho. La resolución referida le impone a la recurrente una multa de $ 11.141.404.-, 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 las destinaciones de exportación Nº 09003EC01000446F (3.087 TM) y 09003EC01000447G (9.913TM), difiere del precio de comprobación aduanero realizada por la DGA (precio FOB de importaciones en Brasil), al destinatario SERTRADING LTDA., en Brasil, según importación 901811453. 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: A fs. 23/43 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. 1107.10.10.190D al amparo de la ley 21.453, indica que la mercadería exportada se concertó por un valor FOB unitario de U$S 450 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 cada permiso de embarque (PE) respectivo. 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 385 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 Bahía Blanca, 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 compradora SERATRADING", aduciendo el juez administrativo que se trata de una maniobra perpetrada "para impedir el ingreso de parte de las divisas al país exportador de bienes, desviando así dichas divisas del flujo comercial entre comprador y vendedor, pudiendo generar eventuales distorsiones en la economía nacional", además de las posibles irregularidades que se generarían en el impuesto a las ganancias.

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 los PE fue exacto y veraz, y existe correspondencia entre el precio declarado en los 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 refiere al decreto 1177/92, reglamentario de la ley 21.453, y la resolución de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación Nº 331/2001.

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. 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.

III.- Contestación del traslado: A fs. 55/66vta., se presenta la representante fiscal y contesta el traslado conferido, acompañando 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 las destinaciones 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 las operaciones aduaneras brasileñas (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 SERATRADING. 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, pagar el valor real del bien comerciado en el Uruguay. Hace mención al Convenio de Sistema de Pagos en Moneda Local (SML) como prueba complementaria de la maniobra. Analiza el contexto macroeconómico relativo a la mercadería exportada, medio para materializar la triangulación. 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). Respecto de la utilización del INDIRA, con diversos argumentos plantea que es una herramienta de análisis dotada con datos que ayudo a que se detecte la conexión societaria.

Finalmente enfatiza sobre la inaplicabilidad de los arts. 735 y ss., 748 Del C.A. Realiza luego una serie de consideraciones finales, hace reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso, con costas a la actora.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas que tramitaron mediante expediente SIGEA Nº 14517-141-2012, 12569-328-2011, 12569-329-2011, 13289-9551-2013, 13289-10163-2013 y 13289-11948-2013, resulta que las mismas se iniciaron como consecuencia del Informe Técnico Nº 193/12 (SE FEBB) de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca, obrante a fs. 1/10, en el que se informan inconsistencias en los valores declarados por la firma recurrente. A fs. 16 con fecha 18/07/2012 se agrega el acta de denuncia Nº 75/12(SE FEBB), contra la firma MALTERIA PAMPA SA, 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 los PE Nº 09 003 EC01 00446F/00447G. A fs. 17/18 obran sobres contenedores PE Nº 09 003 EC01 00446F/00447G. A fs. 19 obra Nota Nº 206/12 (SE FEBB) y 409/2012 (SE FOBB), del

19/07/2012 y 20/07/2012 respectivamente, por medio de la cual se remiten las actuaciones a Div. Aduana de Bahía Blanca. A fs. 20/22 obra Resolución de apertura N° 336/12 (AD BABL) por la que se instruye sumario contencioso contra la firma MALTERIA PAMPA SA, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A en relación a las operaciones en cuestión. A fs. 24 obra la Nota N° 199/12 de fecha 23/10/2012, se informan las diferencias entre el precio declarado en los PE, y el valor efectivamente abonado en destino, a los efectos de señalar la diferencia del importe pagado o por pagar conforme el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. por la suma de U$S 3.231.265,77 o su equivalente $ 11.141.404.-. A fs. 26/27, con fecha 07/03/2013, se corre vista de todo lo actuado a la firma MALTERIA PAMPA SA. (notificado con fecha 14/03/2013, a fs. 29). A fs. 30/42 se presenta la recurrente, contesta vista. A fs. 53/55 la recurrente acompaña certificación contable. A fs. 57 se tiene la documental acompañada como improcedente, con fecha 10/07/2015. A fs. 5963 obra dictamen N° 215/15, (10/07/2015). A fs. 64/70 se dicta la Resolución Nº 771/2015 (AD BABL), condenando a la firma MALTERIA PAMPA S.A. por la infracción al art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero, aquí apelada.

V.- Que a fs. 67 se abre la causa a prueba, habiéndose producido la que obra a agregada a fs. 73/84. A fs. 90 se clausuró el período probatorio. A fs. 103/104 se elevaron los autos a la Sala G y se pusieron para alegar. A fs. 121 quedaron los autos en estado de dictar sentencia.

VI.- 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 ha sido condenada la recurrente y se le ha aplicado la multa establecida por la Resolución N° 771/2015 (AD BABL).

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 las exportaciones a consumo N° 09 003 EC01 00446F, con fecha 29/01/2009, por la cantidad de 3.087 toneladas, y 09 003 EC01 00447G, con fecha 29/01/2009, por la cantidad de 9.913, de Malta que declaró para ambas operaciones bajo la PA SIM 1107.10.10.190D que comprendía a "Los demás de cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida- Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES) INCLUSO TOSTADA, con valor FOB Unit en divisas U$S 450/TN, amparada en las DJVE 08 001 DJVE 02970B y 07 001 DJVE 00507T, del registro de la Aduana de Buenos Aires ,con destino a la República Federativa de Brasil, (v. sobres contenedores de fs. 17/18 del expte. adm., factura comercial N.º 0001- 00001308).

En el control Ex-post, la División Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de Bahía Blanca, 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 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 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 193/12 (SE FEBB) (v. a fs. 1/10 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.

VII.- 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.

Según, el Informe Técnico N.º 193/12 (SE FEBB): “…las operaciones involucradas, en el presente, refieren a la exportación a consumo de una partida de 13.000 toneladas de Malta de Cebada Cervecera. P.A.NCM/SIM 1107.10.10.190D, con destino a la República Federativa de Brasil, embarcada al buque de bandera chipriota “SANTA CATARINA” sobre el puerto de Ingeniero White, Bahía Blanca, amparada en las destinaciones 09 003 EC01 00446F (3.087 TM) y 09003EC0100447G (9.913 TM), ambas a un valor FOB declarado de U$S 450,00/TM, amparadas en las DJVE 08 001 DJVE 02970B y 07 001 DJVE 00507T, del registro de la Aduana de Buenos Aires, a las que le correspondió un valor unitario de U$S 385,00/TM y 450/TM respectivamente, que obraron como base de tributación de la operación bajo análisis.” (…) “La carga se realizo entre los días 06 y 08 del mes de febrero de 2009, resultando de la misma una afectación de 12.491 toneladas aplicables a la DDT 09003EC0100446F (conforme) con un valor imponible de U$S 1.188.495 (P.OF.U$S 385X 3.087TM) y un FOB en divisas U$S 1.389.150 (450 X 3.087 TM) y 9.404 TM aplicables a la DDT 09003EC0100447G a consecuencia de lo cual se oficializo un post-embarque con fecha 12/02/2009, que fuera presentado el 13/02/2008 por parte del servicio aduanero , en el que se consigna el valor imponible por U$S 4.231.800 (P.OF.U$S 450 X 9.404TM) y un FOB en divisas por un total de U$S 4.231.800 (U$S 450 x 9.404TM) …”.

De dicho informe surge, la mercadería fue ingresada ante la aduana de Porto Vitoria el 11/02/2009 mediante oficialización de la destinación de importación n.º 901811453 por la firma SERATRADING (BR) LTDA., por un total FOB de U$S 8.852.215,77, existiendo una diferencia de U$S 3.231.265,77, que surge de la comparación con la operación desde Argentina, U$S 258,69 por tonelada, siendo el vendedor de la mercadería la firma MALTERIA URUGUAY S.A.

Asimismo, según el servicio aduanero se observó que la firma Maltería Uruguay S.A es una sociedad controlada por la aquí recurrente, quien posee el 100% del capital accionario, sin embargo, no tiene ningún tipo de vinculación constatada en autos con la firma compradora de Brasil, SERTRADING (BR) LTDA.

A fs. 20/22 de las act.adm., se instruye sumario por la comisión de la infracción al art. 954 del C.A. inc. c), por las referidas operaciones atento la diferencia constatada por el servicio aduanero entre estás, y la

mercadería ingresada por ante la aduana de Porto Vitoria, destinación n.° 901811453 por la firma SERATRADING (BR) LTDA., (Brasil), existiendo entre estas operaciones una diferencia FOB total de U$S3.231.265,77, equivalente a $ 11.141.404,00.- (conf. el informe de fecha 23/10/2012 -a fs. 24 de las act. adm.).

No se encuentra controvertido que tanto la recurrente, MALTERIA PAMPA SA, como el teórico comprador en Uruguay, MALTERIA URUGUAY SA, se encuentran vinculados entre sí. Sin embargo, dicho grupo no tiene ningún tipo de vinculación, constatada en autos, con la firma compradora de Brasil, SERTRADING (BR) LTDA.

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.

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.

VIII.- Que, mantengo el criterio expuesto, en mi Voto en disidencia, en la causa "MALTERIA PAMPA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente n.º 35.107-A, en de esta Sala "G".

En el que considere, que entender 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.

Resulta a mi criterio arbitrario, toda vez que las disposiciones de materia impositiva no resultan de aplicación directa en materia aduanera, y menos aún, cuando ni el Código Aduanero, ni cualquier otra normativa 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.

Vale destacar, que del mismo informe aduanero Nº 193/12 surge el exceso de competencia para el

entender en la exégesis compleja de la normativa impositiva planteada para realizar el análisis requerido. (ver a fs. 10 de las act. adm.: "…frente a operaciones de ingeniería fiscal complejas excede en competencia a esta sección, corresponde remitir informe a la Dirección General Impositiva, como así también al Banco Central de la República Argentina, para su intervención…".

Por ende, la aplicación artificial 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, implicaría recurrir a la analogía lo cual está vedado en materia infraccional, dado su carácter punitivo propio del derecho penal.

Que el artículo nº 895 del Código Aduanero prohíbe la incriminación por analogía. Por ende, no puede crear sanciones, ni el servicio aduanero, ni el juez a través de la interpretación analógica.

La analogía consiste en tomar un caso en particular, detectar sus notas características, elevarlas a nivel de género y procurar identificar otros casos que no están previstos en la ley pero que se asemejan al del cual se le tomaron los ingredientes esenciales para aplicarles la misma sanción.

Obviamente, esta es una violación al principio de que no hay delito sin ley, porque la ley tiene que contener todos los elementos. Y si tenemos que recurrir a la analogía es porque indudablemente la conducta que estamos juzgando no está prevista en la ley.

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. (TFN 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.

Por ello, VOTO por:

1. Revocar la Resolución N° 771/15 (AD BABL) recaída en las actuaciones administrativas N.º 14517-141-2012, 12569-328-2011, 12569-329-2011, 13289-9551-2013, 13289-10163-2013 y 13289-11948-2013, por la que se impuso condenar a la empresa MALTERIA PAMPA S.A., al pago de una multa de $ 11.141.404,00 en los términos del art. 954, apartado 1 inc. c) del Código Aduanero.

2. Imponer las costas a la D.G.A. (Art. 1163 del Código Aduanero).

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 reseñado en el voto del vocal preopinante.

II. Como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, este debe dilucidar si la actora habría incurrido en una declaración inexacta, al comprobarse una diferencia existente entre el valor FOB de ingreso de la mercadería a Brasil con relación al declarado en la destinación de exportación.

III. Mi colega preopinante asiente con razón que la figura examinada no sanciona cualquier declaración inexacta. No obstante, seguidamente afirma un concepto que no suscribo. En efecto, dice el voto preopinante: "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 énfasis me pertenece). Mirándolo así, parece interpretar que, si el precio declarado por la recurrente resultó idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente, no podrían darse los elementos de la figura aplicada en sede aduanera.

IV. En consecuencia, sería preciso determinar, en un primer momento, si el precio inexacto podría llegar a encuadrarse dentro de la figura sancionatoria examinada, para luego identificar el debido proceso aplicable a los fines de constatar los hechos del caso. Nótese, a su vez, que, en el supuesto de no poder demostrar la primera cuestión, todo aquello que se diga con respecto a la veracidad de las operaciones concertadas mediante mecanismos de triangulación carecería de absoluto interés para el caso.

V. Con relación a la primera de las cuestiones, no puede obviarse que, efectivamente, el responsable de una declaración debe informar al servicio aduanero el precio de la mercadería importada y/o exportada. Añádase a esto que debe acompañar la documentación respaldatoria. Por lo visto, no puede comprenderse por qué razón una figura legal basal para asegurar el cumplimiento de los deberes de colaboración y facilitar las funciones del servicio aduanero dejaría fuera de su alcance a los casos en que se declare un

precio inexacto. En efecto, no suscribo que en las circunstancias en que el valor declarado de la mercadería coincida con el consignado en la factura comercial, la situación quede sustraída de la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 954 del C.A.

VI. Al respecto, encuentro que esa interpretación de la normativa aplicable no da cuenta de que la diferencia puede emerger en cualquier estadio del procedimiento de fiscalización y verificación de la mercadería que ingresa o egresa al territorio aduanero. En ese sentido, suponer que, a los fines del art. 954 del C.A., sólo interesa que, en una operación de exportación, el precio declarado se corresponda con el que surge de la documentación de embarque, refleja, a mi entender, una interpretación limitada que no se corresponde con la completitud de la voluntad del legislador. Deseo, en este contexto, subrayar que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías. Importa dejar sentado, además, que el inc. *c)*, ap. 1°, del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, vinculada con el ejercicio del poder de policía del Estado (Fallos: 322:355), y con el régimen de colaboración que tienen los responsables de los hechos imponibles con la entidad aduanera, en el marco de lo dispuesto por el artículo 9 del decreto 618/97. A esto se añade que, mediante lo dispuesto por el apartado 2, inc. *d)*, de la norma citada, se autoriza la revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Desde esta perspectiva, no se condice con el recto sentido de la normativa el considerar a la subfacturación como una hipótesis ajena a la figura infraccional en trato. Admitamos que, si no fuera posible descartar el precio declarado sobre una transacción comercial y reemplazarlo por otro, toda la discusión relativa al verdadero sentido y alcance de la operación de ventas sucesivas examinadas carecería de sentido en estos actuados. Convengamos, a su vez, que en esta equivocada concepción, la figura podría llegar a quedar reducida a la nada misma.

VII. En ese sentido, advierto que la inteligencia de la cuestión radica en definir qué se entiende o debe entenderse por la expresión “comprobación” del mencionado art. 954 del C.A., contra la cual la norma ordena cotejar el precio declarado. En ese punto interpreto que, en atención a que el bien jurídico tutelado en la declaración aduanera es su veracidad y exactitud, piedra basal del sistema de despacho en confianza, el alcance del término “comprobación” refiere, justamente, a la actividad llevada a cabo por el servicio aduanero, destinada a formarse la convicción acerca de la veracidad y exactitud de la transacción declarada al fisco por el exportador o importador. En pocas palabras, persigue determinar si la información declarada responde a la realidad de la transacción; específicamente en nuestro caso, si el precio declarado es el precio real. Adviértase, sin embargo, que para que exista inexactitud en los términos de la disposición bajo examen, el Código Aduanero no requiere que el servicio aduanero conozca el precio con exactitud. Sostener lo contrario llevaría a atrapar a la representación fiscal en el dilema lógico de la prueba diabólica, con la consiguiente anulación de la posibilidad de utilizar la figura infraccional de inexactitud, toda vez que sería el importador o exportador aquel que finalmente dispondría de la información exacta y completa.

VIII. Para condensar lo dicho, lo cierto es que la figura aplicable no requiere demostrar que la subfacturación constituya una maniobra dolosa para inducir al error al servicio aduanero. Interpretarlo de esa manera implicaría olvidar el carácter fragmentario que tiene el ejercicio de la potestad punitiva, ya que tiene como tarea principal prevenir los daños sociales y proteger los bienes jurídicos esenciales para la vida en comunidad. Fijémonos, pues, que estamos en presencia de una figura administrativa en donde, por regla general, son inaplicables los fundamentos de autoría y culpabilidad previstos en la Teoría del Delito. En los ilícitos administrativos no se sanciona por tener el dominio de protección sobre la vulnerabilidad

del bien jurídico o el dominio de supervisión o vigilancia de una fuente de peligro fundamental e injusto. Además de ello, parece perfectamente claro que el quebrantamiento del deber administrativo no produce, en sí mismo, una lesión significativa. La robustez de la hacienda pública no va a entrar en crisis por la prestación tardía de una declaración jurada de un responsable. No cabe duda de que, de ordinario, un ilícito administrativo representa solo una bagatela que, por sí sola, no amenaza ningún daño sustancial. No obstante, si todas las personas actuaran de la misma manera el daño sería consistente. Precisemos, antes de proseguir, que los ilícitos obtenidos como resultado de una infracción son propios del ámbito administrativo, ya que son objetivos y no requieren daño a bien jurídico alguno.

IX. Encontrándonos frente a una falta administrativa que puede tener lugar cuando se incumple el deber objetivo de presentar un precio ajustado a la realidad, debe indagarse respecto de las formas adecuadas para determinar la existencia de ese hecho. Por lo anterior, bien pareciera que, de tratase de una cuestión penal, correspondería obtener una prueba inequívoca de la falta de exactitud del precio más allá de toda duda razonable. Desde ese punto de vista, perdería mucho de interés la apasionante discusión teórica de poder recurrir a métodos previstos en la legislación impositiva para detectar la falta de correspondencia de lo declarado con la realidad.

X. Al respecto, no puedo obviar que existe una marcada línea doctrinaria que aboga por la aplicación indiscriminada de los aspectos condicionantes del ejercicio de la potestad punitiva al campo de la potestad sancionadora administrativa. Sin embargo, no dejo de contemplar que existen importantes diferencias entre los delitos y las infracciones administrativas. En cuanto aquí interesa, esas diferencias son de suma relevancia para dar cuenta de los niveles de certeza que son requeridos para concluir que no estamos en presencia de una declaración ajustada a la realidad de las cosas. A poco que se conceda que la potestad punitiva es de singular trascendencia, por afectar la libertad de las personas, y que sus mandatos se dirigen a todas las personas, se percibirá que no es una exigencia del debido proceso la comprobación inequívoca del hecho que nos lleve a determinar la responsabilidad sancionatoria administrativa. Reconozcamos, en cambio, que cualquier proceso de sanción o imputación de infracción requiere una reconstrucción de los hechos que la respalden, pero el grado de aproximación a la verdad dependerá del procedimiento generado para esa reconstrucción. Aunque la búsqueda de la verdad es un ideal regulativo presente en toda reglamentación probatoria, es importante tener en cuenta que la reflexión no siempre es productiva, y que solo es posible valorar una reconstrucción al compararla con otro procedimiento de reconstrucción. En consecuencia, es fundamental diseñar procedimientos rigurosos y fiables para la restauración de los hechos y así aumentar la probabilidad de alcanzar una aproximación más precisa a la verdad.

XI. En efecto, en todo proceso de restablecimiento de los hechos pasados existe la presencia de riesgos de error y es imposible eliminarlos completamente. Por lo tanto, el sistema jurídico debe distribuir los riesgos de error entre las partes y determinar el tipo de interés que se debe privilegiar cuando se decide en condiciones de incertidumbre. Los estándares de prueba, la presunción de inocencia, el beneficio de la duda y la carga de la prueba son reglas que se dirigen a distribuir los riesgos de error entre las partes y a equilibrar los intereses en juego. La prueba no es un acto único y comprensible de una sola vez por sus fines, sino una síntesis entre distintos tipos de intereses que confluyen y se resuelven en las reglas probatorias. Verdad es que, un estándar probatorio puede ser más o menos exigente, lo que se refleja en la medida en que se requiera una mayor o menor corroboración de la hipótesis fáctica para que los hechos se consideren probados y justifiquen la imputación institucional de la consecuencia jurídica correspondiente.

Diferentes estándares probatorios rigen en distintos sectores, como el de la “prueba preponderante” en asuntos civiles, el de “más allá de toda duda razonable” en asuntos penales y el de “prueba clara y convincente” en otros casos no penales. La regulación del proceso de reconstrucción fáctica y la fijación del estándar probatorio son formas de gestionar la operatividad de las reglas jurídicas y definir una medida de lo que se gana y de lo que se pierde con cada estándar probatorio, en términos de la tolerancia al error y la distribución de los riesgos entre las partes en conflicto. Todo esto, en su conjunto, nos lleva a sostener que la determinación del estándar probatorio que se requiere para dar por reedificados los hechos que constituyen la infracción es esencial para la regulación del proceso de reconstrucción fáctica en el ámbito administrativo sancionatorio. Idealmente, esta decisión debería estar contenida en la legislación, pero ante la falta de regulación legislativa detallada, es crucial realizar un análisis funcional del estándar probatorio aplicable a las sanciones administrativas para garantizar una regulación coherente del proceso de reconstrucción fáctica.

XII. Así las cosas, la *vexata quaestio* consiste en dilucidar cuánta y de qué calidad debe ser la prueba para que la administración pueda “válidamente” sancionar. Si aceptamos que una sentencia debe ser una derivación razonada de los hechos y del derecho vigente, el operador jurídico está obligado, necesariamente, a disponer de la prueba que acredite los hechos en que se funda y a valorar dicho material probatorio de una forma determinada.

XIII. En esa inteligencia del asunto, corresponde decir que el estándar probatorio aplicable no puede estar subyugado por la idea de la asimilación de las sanciones administrativas a las sanciones penales. La afirmación de que ambas sanciones son manifestaciones del mismo *ius puniendi* es de un simplismo absurdo. Cierto es que el derecho administrativo sancionador es una herramienta necesaria para el control de la actividad privada y la protección de los intereses públicos. A diferencia de la sanción penal, que actúa como última *ratio*, la sanción administrativa es una técnica más de la gestión de los intereses públicos y no se puede considerar como una medida de excepción o residual. Para alcanzar sus fines, el ordenamiento administrativo sancionador debe desembarazarse de los estándares que rigen el castigo penal y adaptarse a las particularidades de la actividad regulada. La importancia de la regulación y la necesidad de proteger la dignidad humana como objeto jurídico protegido hacen que la intervención administrativa sea imprescindible para obtener condiciones satisfactorias de intercambio de bienes y servicios. De ahí se infiere que, en definitiva, la sanción administrativa es un componente clave para la eficacia de la legislación regulatoria. Sin embargo, no deja de ser cierto la existencia de una marcada tendencia a propiciar la unificación del régimen jurídico sancionador estatal bajo un mismo concepto de ilícito, haciendo que los mandatos del derecho penal también se apliquen a la potestad sancionadora administrativa. En una palabra, se sostiene que todas las potestades sancionadoras tienen un común denominador. Lo cierto es que esta posición genera más problemas que satisfacciones. Importa dejar constancia que, proclamada la unicidad, no se ha logrado un consenso claro sobre sus alcances. En mi opinión, es evidente que, cuando se expone la teoría a la práctica, no queda otro remedio que abandonarla y proclamar la aplicación matizada del bagaje jurídico penal. Aceptemos pues que las reglas y principios punitivos se incorporan sumamente debilitados al espacio administrativo. Resulta, pues, que existen argumentos evidentes que explican la razonabilidad de la diferencia de trato entre los dos sistemas sancionadores. Contrariamente a lo que puede pensarse, no es la menor gravedad de la sanción administrativa lo que justifica la comentada modulación de las reglas y principios punitivos. Dado que

toda potestad ejercida por la autoridad administrativa debe incardinarse en el derecho administrativo, cierto es que la sustantividad de la sanción administrativa resultará distinta de la sanción penal.

XIV. En ese orden de ideas, cabe señalar que resulta imposible escindir la teoría de la sanción administrativa de la obligación administrativa que la precede. En habidas cuentas, las técnicas establecidas en materia penal no condicen con la posibilidad de regular con equidad a la potestad sancionadora administrativa. Es así como, por ejemplo, el eminente carácter técnico y contingente de las normas administrativas que regulan actividades privadas que se desenvuelven bajo el orden jurídico administrativo torna imposible moldear la conducta privada bajo los cánones tradicionales del derecho penal. Ya se entiende, pues, que resulta de rigurosa necesidad que el legislador administrativo disponga de un marco normativo en el que las normas regulatorias de las conductas sean generales y denoten cierto grado de imprecisión. Aceptemos pues que la potestad sancionadora no opera como una rama específica del supuesto derecho sancionador, sino que lo sustantivo es el fenómeno administrativo en sí mismo y lo adjetivo es su carácter sancionatorio. Debemos comprender que la potestad sancionadora administrativa debe ser analizada en su propio contexto y no simplemente adaptando los principios del derecho penal. Todo ello implica una reflexión más profunda sobre la relación entre el derecho administrativo y la sanción. Al profundizar en estos aspectos, se puede decir que la sanción administrativa no se puede entender como una simple versión reducida o matizada de la sanción penal. Se trata de un sistema propio, con sus características y limitaciones, que se rige por sus propios fines y objetivos, que son el bien común y la realización de la función administrativa. Por lo tanto, es necesario analizar el sistema de responsabilidad administrativa sancionadora en sí mismo, en lugar de compararlo con el derecho penal, para identificar su propia identidad y establecer las razones que justifican las diferencias en su aplicación. En ese sentido, es importante destacar que el derecho administrativo sancionador debe desarrollarse de acuerdo con sus propios objetivos y finalidades, sin descuidar los valores y principios del derecho penal, pero con un enfoque y una perspectiva distinta y adecuada a las características y especificidades de la Administración Pública y sus fines. Es decir, no debe ser visto como una mera copia o adaptación del derecho penal, sino como un sistema autónomo con su propia identidad y características.

XV. Por todo ello, la regulación del estándar probatorio en materia de sanciones administrativas debe ser cuidadosamente ponderada, considerando el interés público y la eficiencia distributiva de riesgos de error en la reconstrucción fáctica, en lugar de una aversión especial a la sanción o una preferencia por un *statu quo* de no sanción.

XVI. De esta manera, no puede afirmarse que existe un unívoco proceso para la determinación de las responsabilidades sancionatorias. Es verdad que la observancia del debido proceso implica garantizar determinados pasos rituales para que pueda la autoridad incidir sobre la esfera individual, más no puede hablarse de un procedimiento estandarizado. No en vano, la cuestión de qué estándar de revisión aplicar en casos que involucran derechos fundamentales protegidos por el debido proceso sustantivo ha sido tema de permanente debate en las academias y en la jurisprudencia de los tribunales.

XVII. En consecuencia, parece perfectamente claro que el debido proceso penal tiene una dimensión distinta del debido proceso sancionador administrativo. Todo esto nos dice que en el ámbito punitivo nada es flexible ni susceptible de ser derrotado en razón de un interés público. Todas y cada una de las garantías penales demandan una aplicación contundente. Estas se encuentran formuladas como reglas que no

admiten ningún tipo de ponderación. Por esa razón, la estrategia argumentativa que se aplica para evaluar una violación de este contenido es la subsunción o comparación de casos, donde se compara la situación concreta con las normas establecidas para determinar si existe una violación. En manifiesto contraste, el contenido del derecho al debido proceso administrativo sancionador no dispone de reglas. Observemos cómo su regulación está afincada en base a principios. Todo confirma la impresión de que el examen de proporcionalidad es la estrategia argumentativa que se utiliza para evaluar una violación de este contenido. El examen de proporcionalidad consiste en evaluar si las medidas tomadas por el Estado para alcanzar los objetivos de la función administrativa son proporcionales a la restricción de otros derechos que puedan estar en juego y que están garantizados en el terreno punitivo.

XVIII. Dicho eso, no comparto lo dicho por la apelante cuando manifiesta que la sanción impuesta debe ser descalificada por haberse formulado sobre base presunta. Es manifiestamente equivocado decir que la aduana no demostró la materialidad del hecho por no haberlo probado por medios directos de prueba y hacerlo fundamentalmente a partir de la información arrojada por el sistema INDIRA (sistema mediante el cual se llegó a detectar ventas sucesivas a precios significativamente distintos). En ese sentido, si bien es cierto que no existe una prueba inequívoca de la existencia de una diferencia sustancial entre lo declarado y lo pagado, no encuentro óbice para que pueda llegarse a su comprobación mediante la utilización de un acervo de medidas probatorias que permitan colegir, con un suficiente grado de preponderancia, que existe mayor probabilidad de que lo afirmado en sede aduanera no sea exacto. Más todavía, adelanto que bien puede afirmarse que existe una prueba clara y convincente de que los hechos no ocurrieron tal como fueron declarados, habida cuenta de que la responsable meramente apeló a decir que se trataba de una situación recurrente y que respondía a condiciones de mercado.

XIX. Esta situación conduce a considerar que la presunción de inocencia es comprensiva de tres derechos fundamentales: (i) nadie puede considerarse responsable, a menos que se haya demostrado la acusación en un proceso en el cual se respeten sus garantías; (ii) la carga de la prueba acerca de la responsabilidad recae sobre la acusación; (iii) el trato a las personas bajo investigación por un ilícito debe ser acorde con este principio. En consecuencia, solo se puede imponer una sanción a la persona al término de un procedimiento llevado adelante con irrestricto respeto del derecho de defensa. Esto nos conduce a sostener que la declaración de responsabilidad, necesaria para destruir la presunción de inocencia requiere que se demuestre el supuesto de hecho que habilita el cambio del *statu quo* de la persona. Concedido todo eso, sin embargo, bien debo advertir que la presunción de inocencia en el campo administrativo sancionatorio tiene un sentido propio que no se confunde con el forjado en las huestes penales. Lo cierto es que la presunción de inocencia en materia penal requiere probar la culpabilidad del imputado más allá de toda duda razonable. Reconozcamos, en cambio, que, si bien en materia administrativa también se requiere la certeza del hecho, ello no significa que la reconstrucción de la plataforma fáctica deba hacerse por elementos directos.

XX. En efecto, no puede descartarse una declaración de responsabilidad en base a prueba indiciaria y, visto de esta forma, es necesario recalcar que la decisión será razonable si tiene su punto de origen en hechos plenamente probados, que los hechos constitutivos del ilícito se deduzcan de los primeros, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano; y, si los hechos probados permiten diversas conclusiones o interpretaciones, que la sentencia explique las razones de su elección. Como es conocido, la decisión jurídica no es mera subsunción sino una actividad argumentativa y

persuasiva. Conste, pues, que la valoración de la prueba indiciar depende de la riqueza discursiva del operador jurídico en la que se aprecie la contemplación de todos los elementos en su conjunto.

XXI. A estas alturas, nadie ignora que los indicios son fuente de conocimiento cuando no sea posible alcanzar conclusiones alternativas que gocen de un mismo grado de probabilidad y la conclusión del razonamiento no entre en contradicción con otros hechos declarados probados. Para simplificar podríamos decir que los indicios deben responder a las reglas de la lógica y de la experiencia. Sintetizando, pues, diré que dentro del esquema de los principios de la libre valoración probatoria y la sana crítica, asiste al operador jurídico un amplio margen para la construcción de una teoría que explique la existencia del ilícito y la participación en este por parte del imputado.

XXII. En esa comprensión del asunto, si bien es el órgano sentenciante el que debe probar el ilícito de manera suficiente y racional, no es menos cierto que incumbe al acusado la carga de romper algunos nexos que pueden presentarse concatenados entre sí. Con esto en mente, debe distinguirse la acreditación del hecho por indicios consecuentes entre sí, respecto de aquellos supuestos en que existen conclusiones alternativas entre sí.

XXIII. Asimismo, antes de continuar, es importante enfatizar que el principio de presunción de inocencia impide que se inicie un procedimiento con la idea preconcebida de que el acusado ha cometido el delito imputado. En cualquier caso, cualquier duda debe beneficiar al imputado. Es fundamental que se le brinde al acusado la posibilidad efectiva de preparar y presentar su defensa, y de proporcionar pruebas suficientes para fundamentar una declaración de responsabilidad. Sin embargo, es necesario hacer una observación: la presunción de inocencia no se viola si el acusado debe destruir la determinación presunta. En otras palabras, si el acusado tiene que desacreditar una prueba en su contra, esto no significa que se esté violando su presunción de inocencia. Ya veremos que esto fue lo que ocurrió en la especie, porque ante la prueba de ventas sucesivas a precios distintos, poco y nada se dijo para explicar las razones del evento.

XXIV. Por todo lo anterior, no ha de censurarse el establecimiento de presunciones y la inversión de la carga de la prueba en el ámbito administrativo sancionador, las cuales en principio no comprometen el debido proceso y, particularmente, el principio de presunción de inocencia, en la medida que se ajusten a las exigencias constitucionales que se han plasmado. Mirándolo de esta manera, el ente competente no se releva de la carga de probar los indicios que permiten colegir el resultado; y en cabeza del presunto infractor se pone la carga de romper el nexo lógico entre los indicios probados por la autoridad administrativa. Inclusive, veámoslo más de cerca y contemplemos que la prueba indiciaria siquiera está vedada en materia penal. Es verdad que el actual Código Procesal Penal de la Nación nada dice sobre la prueba indiciaria. Así, la ley ritual 23.984 enumera los medios de prueba a partir del Título 3 (desde los arts. 216 a 278), y en dicha estructura legislativa no la ha regulado de forma expresa. En cambio, sí lo contemplaba el antiguo Código de Procedimientos en lo Criminal, el cual, en el Título XV (De las presunciones o indicios) y, en su art. 357, expresamente disponía que “...[l]as presunciones o indicios en el juicio criminal, son las circunstancias y antecedentes, que, teniendo relación con el delito, pueden razonablemente fundar una opinión sobre la existencia de hechos determinados...”. Posteriormente –art. 358– asignaba como condiciones de existencia para una plena prueba de las presunciones o indicios que 1) el cuerpo del delito conste por medio de pruebas directas o inmediatas; 2) sean varios, reuniendo, cuando menos, el carácter de anteriores al hecho y concomitantes con el mismo; 3) se relacionen con el hecho

primordial que debe servir de punto de partida para la conclusión que se busca; 4) sean inequívocos y no puedan conducir a conclusiones diversas; 5) sean directos y conduzcan lógica y naturalmente al hecho; 6) sean concordantes los unos con los otros, teniendo íntima conexión, relacionándose sin esfuerzo desde el punto de partida al fin buscado y, finalmente; 7) se funden en hechos probados y reales y no en otras presunciones. Ya se entiende, pues, que no existe razón alguna para su no aplicación. Desde luego, y sin ir más lejos, no debe dudarse de que, por imperio del principio de la libertad de la prueba, los medios no pueden interpretarse como un catálogo cerrado. Adviértase, en efecto, que se trata de una prueba natural. De paso notemos que el sentenciante debe guiar su conclusión bajo el manto de la prudencia y debe saber hallar una mina fecunda para el descubrimiento de la verdad en el raciocinio, apoyada en la experiencia y en los procedimientos instituidos para el examen de los hechos y de las circunstancias que se encadenan y acompañan al ilícito.

XXV. En ese orden de ideas, cabe traer a colación que la convicción jurídica puede estar fundada en una prueba indiciaria. Inclusive, una prueba en particular con medios probatorios materiales podría, en ciertas circunstancias, proporcionar una constatación más segura que las declaraciones de los propios testigos del hecho. Así, a pesar de las características previamente expresadas de la prueba indiciaria, y de no estar específicamente reguladas en el código de forma, la práctica judicial, sin mayores reparos, ha decidido su aplicación debido a su jerarquía a la hora de dar respuesta a los conflictos jurídicos. Así las cosas, luce incuestionable que las presunciones han sido siempre fuente de convicción al momento de desentrañar casos donde, por distintos motivos, es inviable el acceso a una prueba directa de los hechos. Es por ello inquietante que, con absoluta ligereza se considere que, por definición, las presunciones son incompatibles con el procedimiento administrativo sancionador. Aquí nos podríamos preguntar cómo aquellas no podrían tener andamiaje en el ámbito administrativo sancionador si son también admisibles en el proceso penal donde se debe respetar, con toda rigurosidad, los principios de culpabilidad y legalidad. Lógicamente ya se ve que, si el acto administrativo sancionador debe recaer sobre el incumplimiento de la obligación, nada impide aproximarse a la verdad por medio del sistema presuncional.

XXVI. A esta cuestión me interesaba llegar porque, en rigor de verdad, no comprendo la razón por la cual se rechaza la posibilidad de obtener un pronunciamiento condenatorio cuando el incumplimiento de la obligación se determina por medios indirectos de prueba. Reconozcamos, en cambio, que el sistema de recaudación se basa en las declaraciones que hacen los propios obligados. Va de suyo, entonces, que los ajustes a las declaraciones juradas se formulen sobre estos medios. Entiendo que muchos poseen una opinión divergente a la mía, pero lo cierto es que esa visión sesgada termina amparando la evasión de las obligaciones y la quiebra del sentido distributivo de las cargas públicas. Hay que entender, además, que mediante esa técnica se busca proteger bienes jurídicos de singular importancia en situaciones donde existe una altísima imposibilidad de recabar prueba directa de los hechos incriminatorios. Lo que importa observar es que, mediante estos elementos, se pretende realizar una redistribución de las cargas probatorias, tomando como punto de partida que, tratándose de actividades riesgosas en el común de los casos, el daño jurídico es producido por una conducta deliberada o culposa.

XXVII. En tales condiciones, no existe controversia alguna sobre los siguientes hechos: estamos ante una operación de exportación realizada por empresas vinculadas entre sí, existieron ventas sucesivas y los precios informados fueron modificándose en los pasos sucesivos. Todo esto fue corroborado mediante información vertida por el sistema INDIRA. A su vez, la única explicación brindada, por parte de la

encartada, consistiría en que los precios informados eran los operados, que la vinculación no era causa suficiente para sospecha la existencia de una operación simulada y que, en definitiva, el servicio aduanero querría reemplazar los precios declarados por otros estimados sobre base presunta. Pero lo que más me interesa rescatar es que, ante esa plataforma fáctica, el servicio aduanero optó por sancionar a la actora por haber incurrido en una infracción inexacta, sobre la base de lo estipulado en el art. 954, ap. 1°, inc. *c)*, del C.A., y que esta última contó con la posibilidad de ejercer plenamente su derecho de defensa.

XXVIII. Sentado lo que antecede, no puede obviarse que, en el ámbito de las transacciones entre empresas de un mismo grupo económico, la tributación internacional ha avanzado significativamente en los últimos tiempos gracias a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y sus Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Precisamente, en materia de precios de transferencia, se establecen pautas con el objetivo de evitar desviaciones en la tributación emergentes de la manipulación de los precios. A título ilustrativo existen diferentes métodos, tales como el método de precios comparables de mercado, el método del costo plus, el método de la reventa y el método de la rentabilidad. Cada uno de estos métodos tiene sus propias reglas y condiciones de aplicación, y el método adecuado dependerá de las circunstancias específicas de la transacción en cuestión.

XXIX. En general, el objetivo de las Directrices OCDE en materia de precios de transferencia es garantizar que las transacciones entre empresas vinculadas sean valoradas de manera justa y que la tributación se ajuste a la realidad económica de la transacción. Esto ayuda a prevenir la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios entre jurisdicciones, lo que puede afectar negativamente la recaudación de impuestos y la justicia fiscal. Por ello, estas pautas son de aplicación en todo el mundo y han sido adoptadas por un número importante de países, lo que ha contribuido, a su vez, a la armonización de la tributación internacional en este ámbito.

XXX. En líneas generales, se aprecia que las empresas multinacionales deban proporcionar información detallada sobre sus transacciones con empresas vinculadas, incluyendo los precios acordados y los métodos utilizados para determinarlos. Las administraciones tributarias, por su parte, están facultadas para revisar y ajustar los precios de transferencia en caso de considerar de que estos no reflejen adecuadamente el valor de mercado de los bienes o servicios involucrados en la transacción.

XXXI. En tales condiciones, si bien es cierto que las reglas y estándares contenidos en dichas Directrices se ubican mayoritariamente bajo el paraguas de la imposición a la renta, no es menos cierto que no son de incumbencia específica de tal tributo toda vez que se materializan mediante operatorias de comercio exterior y, por lo tanto, afectan también a los tributos relacionados al comercio trasfronterizo. Ello, porque cualquier regla que se aplique a las transacciones entre empresas vinculadas implicará un análisis y eventual apartamiento de los precios convenidos entre las partes, con el consiguiente efecto en la base imponible del impuesto a la renta y, por una cuestión de coherencia fiscal, también respecto de los tributos que gravan el comercio exterior. Esto cobra especial relevancia en Argentina, donde coexisten tributos tanto a las importaciones como a las exportaciones. Tan es así que, específicamente con relación a los tributos que gravan el comercio exterior, entre las Guías OCDE para la aplicación del Principio de Plena Competencia, se menciona “la utilización del valor en aduana”. Así, sostiene la Organización que “muchas administraciones de aduana aplican el principio de plena competencia para comparar el valor atribuible a

bienes importados por empresas asociadas, que puede estar afectado por la relación especial existente entre ellas, con el valor de bienes similares importados por empresas independientes" (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*/ *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*). Advierte que "los métodos de valoración a los efectos de aduanas pueden no coincidir con los métodos reconocidos por la OCDE para la determinación de precios de transferencia" (*ibid.*) –en el marco de los tributos que gravan la renta–, a la vez que reconoce que tal valor "puede resultar útil a las administraciones tributarias para evaluar las condiciones de plena competencia del precio de transferencia de la operación vinculada, y viceversa" (*ibid.*).

En otras palabras, la determinación de los Precios de Transferencia en materia aduanera no debe necesariamente ceñirse a los Métodos de determinación sugeridos por la propia OCDE para el impuesto a la renta -Precio libre comparable, Precio de reventa, Coste Incrementado, Margen neto operacional o Distribución de resultado-, mientras se persiga el Principio de plena competencia, estándar rector de las Directrices OCDE.

XXXII. También resulta oportuno mencionar que las Guías OCDE en materia aduanera recomiendan "La cooperación entre administraciones tributarias y aduaneras en un país para evaluar los precios de transferencia …[lo que] debería ayudar a reducir el número de casos en los que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa" (*ibid.*). E insiste en que "sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, y [que] no debería ser difícil de conseguir en aquellos países en los que han integrado la administración d ellos impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana" (*ibid.*).

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

XXXIV. Tales principios han sido receptados en la legislación interna a través de nuestro Código Aduanero (ley 22.415); instrumento que, para el caso de las exportaciones, dispone, mediante su art. 735, que "[p]ara la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas […] entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro…". Mientras que el art. 742 del mismo plexo normativo define a la "…venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro", como -en lo que aquí interesa- "…una venta en la que, especialmente, se cumplen las siguientes condiciones: […] b) el precio convenido no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, que pudieran existir, aparte de las creadas por la propia venta, entre el vendedor o cualquier persona de existencia visible o ideal asociada con él en negocios, por una parte, y el comprador o cualquier persona de

existencia visible o ideal con él asociada en negocios, por la otra…". A su vez, el art. 746 del C.A. advierte que "[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. […] Si la vinculación influyere en el precio, el servicio aduanero podrá desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración y en tal caso determinará el valor de conformidad con lo previsto en el artículo 748". Por último, el art 747 del C.A. establece 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)*. No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable".

XXXV. Resulta así de directo entendimiento que, establecida la vinculación entre comprador y vendedor, primero debe determinarse si tal relación incidió en el precio de la transacción, lo que surgirá de la existencia o no de una diferencia sustancial entre el precio pagado o por pagar y alguno de los valores corrientes determinando de conformidad con los incisos *a), b)* o *c)* del art 748 del C.A. Si este fuere el caso, tal hecho confirmaría la inexactitud en los términos del mencionado art. 954 C.A., habilitando el apartamiento del valor declarado, y forzando la aplicación de un ajuste de valor mediante el empleo de algunos de los métodos enumerados en el art. 748, incisos *a)* a *g)*, del C.A. según corresponda.

XXXVI. Por la pertinencia al caso que nos ocupa, debo recordar que el art. 748 del C.A. habilita al servicio aduanero a apartarse del precio pagado o por pagar cuando éste no constituya una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta; en tal circunstancia corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare entre: "a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; d) el valor obtenido a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, pagado o estimado, de la mercadería que se exportare o, en su defecto, de la idéntica o similar competitiva, previa deducción de los costos, gastos y tributos ocasionados o exigibles en aquel país así como del flete, seguro y demás gastos ocasiones luego de la salida de la mercadería del territorio aduanero y de los derechos y demás tributos que gravaren en éste su exportación, tomando consideración las modalidades inherentes a la exportación; e) el valor obtenido a partir del costo de producción, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; f) el valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiere de destinarse; o g) el valor obtenido sobre la base del importe total presunto del alquiler o su equivalente durante el tiempo de duración útil de la mercadería, con los ajustes necesarios para

determinar el valor imponible, cuando se tratare de mercadería que se exportare sobre la base de un contrato de locación, leasing o similar".

XXXVII. Sin embargo, lo antes expuesto debe articularse con las disposiciones que emergen de la ley 21.453, específica en lo que a la exportación de ciertos productos agrícolas se refiere, y en cuyos términos debería –y lo hizo– efectuarse el registro de la exportación al tratarse de un *commoditie* con mercado transparente. Específicamente el art. 1° de la mencionada norma establece que "[l]as ventas al exterior de los productos de origen agrícola que se indican en la planilla anexa, quedarán sujetas a las normas que establece la presente ley…", debiendo tales ventas al exterior ser registradas en el Registro que a tales efectos se crea (art. 3°). Y, con relación a la valorización de la mercadería, su art. 6° indica que "[a] los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta", y agrega, a su vez, que "[e]l tipo de cambio aplicable […] para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, será el vigente a la fecha del registro de la declaración aduanera de exportación para consumo", para finalmente agregar que "[e]l valor FOB de las operaciones de venta debidamente declaradas será aceptado a todos sus efectos siempre que se corresponda con el régimen de valores establecidos previamente por la autoridad competente". Por último, el art. 7° de la ley mencionada establece que "[p]ara las operaciones de exportación que se realicen dentro del régimen de la presente ley, el ingreso de divisas y su negociación se regirá por las normas del Banco Central de la República Argentina. Para la aplicación del precio índice, valor FOB de venta, valor FOB mínimo o equivalente, derechos de exportación, y demás tributos, reembolsos y reintegros, que correspondan, regirá lo establecido en el artículo 6 de la presente ley, con total independencia de la fecha de ingreso de las divisas".

Por su parte, el Decreto 1177/92 (instrumento mediante el cual se reglamentó la ley 21.453) estableció, mediante su art. 8, que la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca "…establecerá precios FOB oficiales o índices respecto de la mercadería comprendida en la ley, los que obrarán como base imponible de los derechos de exportación, contribuciones, tasas y demás tributos que gravaren la exportación para consumo o cuya percepción estuviera encomendada a la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS con motivo de su exportación para consumo". La mencionada disposición agrega, a su vez, que "[d]ichos precios serán actualizados en función de las variaciones de las cotizaciones internacionales de las mercaderías", y que "regirán tanto para las exportaciones declaradas como para las exportaciones que se efectúen por el régimen general del Código Aduanero".

Consecuentemente, es este precio índice el que habrá de considerarse para la valoración de la mercadería a efectos tributarios y, el valor FOB para el de ingreso de divisas, ambos tomados a la fecha de cierre de cada venta.

XXXVIII. En el caso quedó manifiesto que la relación entre firmas vinculadas incidió en el precio convenido, por cuanto el precio no ha sido similar al que se hubiese vendido entre firmas no relacionadas, para bienes de iguales características físicas, calidad y volumen. En efecto, en virtud del Informe Técnico N° 193/12 (SE FEBB), elaborado el 18 de julio de 2012 sobre la base de la documentación respaldatoria

de cada una de los operaciones de exportación involucradas en el presente caso y de la información obtenida a través del sistema de consultas INDIRA, la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección General de la Aduana de Bahía Blanca llegaría a constatar los siguientes puntos: ***i)*** la mercadería en cuestión habría sido ingresada a la República Federativa del Brasil el 11 de febrero de 2009, a través de la aduana de *Porto de Vitoria*, con el objetivo de ser entregada a la firma SERTRADING (BR) LTDA; mercadería que habría sido previamente vendida y facturada por la firma MALTERIA URUGUAY S.A., ubicada en la República Oriental del Uruguay; ***ii)*** al realizar una comparación entre los valores FOB de, por una parte, las operaciones de exportación declaradas ante el servicio aduanero de la República Argentina (valor FOB unitario: U$S 450; valor FOB total: U$S 5.620.950) y, por la otra, de la operación de importación registrada ante el servicio aduanero de la República Federativa del Brasil (valor FOB unitario: U$S 708,69; valor FOB total: U$S 8.852.215,77), se llegaría a verificar una diferencia igual a U$S 3.231.265,77; ***iii)*** en respuesta a una solicitud de explicaciones con respecto a la relación existente entre MALTERIA PAMPA S.A. (República Argentina), MATERIA URUGUAY S.A. (República Oriental del Uruguay) y *Companhia de Bebidas das Américas* – AMBEV (República Federativa del Brasil), la primera declararía que ésta pertenece, en un 40%, a *Monthers* y, en un 60%, a AMBEV; y que MALTERIA URUGUAY SA pertenece, en un 100%, a MALTERIA PAMPA SA, lo que, según el servicio aduanero, conformaría un supuesto de control, de acuerdo con lo estipulado por el art. 33 de la ley 19.550.

De esta manera, y luego de haber hecho una descripción del régimen de precios de transferencia, de haber transcripto los art. 8 y 15 de la ley del impuesto a las ganancias con sus reformas correspondientes, y de haber efectuado un examen del régimen jurídico de los diferentes tipos de sociedades anónimas vigente en la República Oriental del Uruguay, la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección General de la Aduana de Bahía Blanca llegaría a la siguientes conclusiones: ***a)*** con respecto a la relación de los diferentes protagonistas involucrados en presente caso, que MALTERIA PAMPA S.A. sería una empresa controlada por *Companhia de Bebidas das Américas* – AMBEV, la cual tendría el 60% de su capital accionario; que MALTERIA URUGUAY S.A. sería una sociedad controlada por la firma MALTERIA PAMPA S.A. por poseer el 100% de su capital accionario; que SERTRADING (BR) LTDA., comprador e importador de la mercadería en cuestión a la República Federativa del Brasil, no tendría vinculación alguna con las sociedades mencionadas con anterioridad; ***b)*** que sería habitual el recurrir a la utilización de operaciones de triangulación con el fin de dejar la ganancia emergente de los precios de venta a su sociedad controlada en la República Oriental del Uruguay, debido principalmente a las particulares características que otorga el país con respecto a la tributación, la disponibilidad de las divisas y el secreto con el que se las ampara; ***c)*** que para el caso bajo examen no habría existido perjuicio fiscal alguno, dado que la base para la tributación sería la que surge de la aplicación del precio oficial que deviene de la DJVE que lo amparaba; ***d)*** que la cuestión que se tornaría insoslayable sería la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta; transacciones efectuadas por dos empresas (MALTERIA PAMPA S.A. y MALTERIA URUGUAY S.A.) que no podrían ser consideradas ni independientes ni que hayan pactado libremente el precio de las transacciones, y en donde la sociedad controladora tendría como objetivo la utilización de la sociedad controlada con la finalidad de poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación y, como consecuencia directa de esta situación, dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior; ***e)*** que al haber empleado esta metodología comercial, habrían cometido *prima facie* la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1°, inc. *c)* del

C.A. "…atento al ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado, por un total de U$S 3.231.265,77".

XXXIX. De lo anterior surge en forma nítida que el accionar del servicio aduanero se ha ajustado a derecho, en cuanto a que, comprobada la vinculación entre las empresas exportadora argentina y la importadora uruguaya, el fisco procedió a verificar el cumplimiento del principio de plena competencia previo a la utilización del precio de transferencia como base de cálculo del valor FOB que determinará la cuantía del flujo de divisas de la operación. Y, en lo que a la normativa nacional se refiere, el servicio aduanero aplicó la noción teórica de valoración en materia de exportaciones del art 745 CA que permite, en lo que aquí interesa, el cálculo del valor FOB -que determina la cantidad de divisas a ingresar- sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en los lugares a que se refiere el art. 736, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otros. Es decir, establece las condiciones de una compraventa, debiendo asimilar a la misma a todas las operaciones comerciales realmente convenidas entre un comprador y un vendedor, efectuando los correspondientes ajustes para llegar a dicho valor teórico. Específicamente en autos, la determinación del valor FOB se efectuó considerando el origen y destino del trayecto físico de la mercadería (malta cebada cervecera), en base a información registrada por los servicios aduaneros involucrados, toda vez que se trata exactamente del mismo embarque que se vende en Argentina (la carga se realizó entre los días 6 y 8 de febrero de 2009) y, a los pocos días, se vende luego en la República Oriental del Uruguay con destino a la República Federativa de Brasil (ingresando a la Aduana de Porto de Vitoria el 11 de febrero de 2009), es decir, 4 días después de salir de Argentina) sin cambiar de transporte, esto es, una comparabilidad perfecta al tratarse no sólo del mismo tipo de mercadería con coincidencia de volumen y origen sino de exactamente el mismo cargamento, cumpliendo así lo dispuesto en el art. 748 inc. *a)* del C.A., a saber: "el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación", entendiendo que procedía comparar idéntico/similar producto exportado por la actora a la República Oriental del Uruguay respecto de lo vendido a la República Federativa de Brasil.

XL. A su tiempo, la empresa exportadora justifica el valor declarado a Uruguay, manifestando que "…este precio de venta concertado es el precio de mercado y responde a los parámetros definidos por el art. 735 del CA". Agrega que el mayor precio de concertación de la segunda venta (la de Uruguay a Brasil) resulta obvio atento a la esencia del negocio del *trader* (MALTERIA URUGUAY S.A.), y que el valor determinado por la Aduana surge de la comparación con el valor de importación declarado por el importador brasileño, luego de haber adquirido la mercadería al comprador uruguayo de MALTERIA PAMPA, por lo que advierte la existencia de una cadena más en la comercialización que, obviamente, justificaría el incremento de los valores. Insiste en que "estas diferencias suelen existir y responden a condiciones de mercado". Aclara que "la exportación y condiciones de venta de los exportadores argentinos quedan definidos con las ventas acordadas entre ellos y sus compradores. Estos compradores, en algunos casos son empresas dedicadas a la intermediación y comercialización de este tipo de productos, asumen los riesgos propios de su negocio, derivados de la interconexión de la oferta y la demanda mundial de los 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". Agrega que, además, "los traders asumen los riesgos que conllevan las fluctuaciones de las tasas de cambio de las diferentes monedas en que se realizan las operaciones, las deficiencias de peso y calidad en destino, los inconvenientes derivados de la logística, cuestiones de transporte, transbordos, puertos, costos asociados a demoras de los buques en el puerto de carga y descarga, riesgos políticos, etc".

XLI. Sin embargo, del análisis de la documentación obrante en autos no surge cuál o cuáles de estas causales justificarían el mayor precio de la venta de MALTERIA URUGUAY a Brasil.

Por otra parte, a f. 15 se agrega como prueba que acompaña el recurso de apelación, un listado de "Exportaciones Argentina – enero 2009" (fuente *Penta-Transaction*), donde pueden observarse transacciones a Brasil que indican un rango de precio unitario entre 462 y 852 dólares la tonelada para embarques totales de entre 11.400 a 483 toneladas respectivamente. Si se toma en cuenta que el valor FOB unitario que computa la aduana como FOB ajustado es de U$S 703,69 /TM para la carga real de 12.491 toneladas del caso bajo estudio, tal ajuste luce a todas luces razonable.

XLII. En ese estado de costas, no surge ni de las pruebas agregadas en la instancia administrativa ni en esta, que la firma exportadora haya logrado demostrar que las mercaderías que se comercializan a Brasil fueran distintas a las vendidas a Uruguay; es decir, que las transacciones consideradas por el fisco no sean comparables; así como tampoco se probó la real existencia de causales que justifiquen el mayor precio del segundo tramo del mismo embarque. Además, en este punto debe advertirse que la Certificación Contable que MALTERIA PAMPA S.A. acompaña a fs. 7/8 donde se certifica que la firma "…ha determinado el resultado de su venta de cebada y malta a empresas vinculadas del exterior, por el ejercicio cerrado el 30 de septiembre de 2007, 2008 y 2009 de acuerdo a lo establecido por los artículos 14, 15 y 15 bis de la ley de impuesto a las ganancias…" no despeja la incertidumbre acerca de la exactitud del valor FOB declarado. Por el contrario, sí pudo comprobarse la existencia de una diferencia sustancial que asciende al 36%, entre el valor FOB declarado en Argentina y el valor FOB de ingreso al país destino BRASIL, calculado utilizando la metodología que surge del inciso *a)* del art 748 del C.A.

XLIII. En este punto, debo llamar la atención de que no se desprende de los actuados, documentación con la entidad suficiente como para desvirtuar y/o justificar la diferencia existente entre ambos valores FOB siendo que se trata del mismo producto, del mismo embarque inclusive, reduciendo así la fundamentación antes descripta a meras afirmaciones dogmáticas.

XLIV. En síntesis, en el caso concreto, entiendo que el fisco logra demostrar inconsistencias de precios en un contexto de transacciones entre partes vinculadas, sin que la recurrente haya podido justificar las diferencias con el grado de certeza necesaria para fulminar el argumento del servicio aduanero. Existen datos ciertos y claros que son demostrativos de que MALTERÍA PAMPA S.A. vendió a su vinculada radicada en Uruguay cierta mercancía quien, a los pocos días, la revendería a un tercero, mediando diferencias de precio sustanciales, siendo el destino final de los bienes físicos exportados el mismo al tratarse, incluso, del mismo embarque, sin que la actora pudiera justificarlo.

Por ello, VOTO por:

1) Confirmar la Resolución 771/15 (AD BABL), dictada por el Administrador de la División Aduana de Bahía Blanca, por la que se impuso condenar a la empresa MALTERÍA PAMPA S.A. al pago de una

multa de $ 11.141.404,00 en los términos del art. 954, apartado 1, inciso *c)* del C.A.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Sarquis dijo:

Que doy aquí por reproducido el relato de los hechos del distinguido Vocal Instructor. Analizando desde el aspecto estrictamente jurídico la Resolución aduanera en crisis apelada en estos autos, advierto que "mutatis mutandis" resulta aplicable el criterio resultante de los precedentes votados por quien suscribe como Vocal Titular, entre varias otras, en las causas TFN caratuladas "MALTERIA PAMPA S.A. C/DGA S/APELACION" Expedientes Nro. 35.393-A, de la Vocalía 21a. y Nro. 37.319-A, de la Vocalía 19a. Nominación de esta Sala G. Así también lo he considerado como subrogante, formando mayoría en adhesión al voto del Dr. Pablo Adrián Garbarino in re "MALTERIA PAMPA S.A." Nro. 39.276-A y su acumulado "ALDAY CARLOS EUGENIO c/DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ apelación" Nro. 39.293-A. de la Vocalía de la 17a. de la Sala F. Nominación.

En el mismo sentido que propongo, la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal –Sala III- resolvió un expediente homónimo, cuando concluyó que correspondía confirmar el fallo aduanero recurrido. Con costas, por no existir mérito para la dispensa. Así lo decidió "in re" 44028/2019 MALTERIA PAMPA SA (TF 35123-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO el 6 de octubre de 2021, tratándose de un caso sustancialmente similar, respecto de la materia en cuestión, que del mismo modo se encuentra específicamente debatida también en el presente expediente. Por ello, doy aquí por transcriptos todos los argumentos desplegados por el Superior en Segunda Instancia, en el fallo citado.

Como consecuencia de tales fundamentos, en esta causa también corresponde que adhiera -en lo sustancial- al voto del Dr. Miguel Nathan Licht, particularmente en 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.

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

1) Confirmar la Resolución 771/15 (AD BABL), dictada por el Administrador de la División Aduana de Bahía Blanca, por la que se impuso condenar a la empresa MALTERÍA PAMPA S.A. al pago de una multa de $ 11.141.404,00 en los términos del art. 954, apartado 1, inciso *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: 2023.05.24 09:17:28 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: 2023.05.24 09:53:13 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: 2023.05.24 11:18:14 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
Date: 2023.05.24 11:19:01 -03:00