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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-72695715-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Junio de 2023

Referencia: 35.512-A - "MALTERIA PAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación" - Sentencia.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"MALTERIA PAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **35.512-A**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 21/40 se presenta la firma "MALTERIA PAMPA S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 42/15 (AD BABL) dictada por el Administrador (I) de la División Aduana de Bahía Blanca en la Actuación Nº 12569-221-2009, por la que se la condena al pago de una multa de $873.562,50.- en los términos del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. Manifiesta que documentó al amparo de la ley 21.453 la exportación definitiva de un embarque de malta de cebada de la P.A. 1107.10.10.190D y que la venta se concertó por un valor FOB unitario de u$s450 la tonelada. Informa que la mercadería fue vendida a Maltería Uruguay S.A., pero siendo que este comprador era un *trader* que, a su vez, había vendido la mercadería al mercado brasileño, éste dio instrucciones de embarque de la carga con destino a la República Federativa del Brasil. Relata 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 (es decir, la venta que realizó la empresa compradora radicada en Uruguay a otra empresa ubicada en Brasil) se había realizado a un precio distinto y superior. Destaca que se liquidaron y abonaron los derechos de exportación, considerando el precio oficial vigente a la fecha de la DJVE que era de u$s385 la tonelada –es decir, inferior al precio de venta concertado-. Agrega que la certificación contable aportada acredita que el precio concertado, validado por la autoridad de aplicación al entregar la DJVE y declarado ante la Aduana, es veraz y exacto. Señala que se ha condenado a la firma sobre una base presuntiva, toda vez que el servicio aduanero concluyó a partir del INDIRA que la venta concertada entre la recurrente y la empresa compradora uruguaya, operación validada por la autoridad de aplicación (Secretaría de Agricultura/ONCCA) al entregar la DJVE y cuyo cobro se acreditó con certificación contable, en realidad sería inexistente y, por lo tanto, el precio declarado sería inexacto. Sostiene la falta de configuración de la consecuencia prevista en el art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. en cuanto ha quedado debidamente acreditado con la certificación contable aportada en las actuaciones administrativas que la firma

percibió e ingresó las divisas por su venta al comprador del Uruguay y que ello nada tuvo que ver con la segunda venta del cliente uruguayo con su par brasileño. Expresa que las operaciones han sido analizadas y validadas por la DGI al fiscalizar las liquidaciones del Impuesto a las Ganancias. Señala que el tema no tiene impacto tributario atento que han sido abonados los derechos aduaneros conforme el precio oficial vigente (confr. art. 729 del C.A.). Recalca que, tratándose de una operación documentada al amparo de la Ley 21.453, los derechos de exportación tributan sobre el precio oficial vigente a la fecha de registro de la declaración jurada de venta al exterior (DJVE) que guarda relación con el precio declarado por la firma. Menciona que la facultad de la Aduana de apartarse del precio declarado en el PE a efectos de la valoración aduanera no lo autoriza a cuestionarlo como falaz e inexacto. Afirma que el precio de venta declarado reúne todos los requisitos exigidos por los arts. 735 y 742 del C.A. para que pueda ser considerado como valor al que cualquier exportador en similares condiciones de mercado puede vender la mercadería en trato. Concluye que la operación de ventas sucesivas investigada en autos no sólo no merece reproche infraccional alguno desde el punto de vista aduanero, sino que tampoco lo mereció desde el punto de vista fiscal, en tanto la Dirección General Impositiva validó los estudios de precios de transferencia presentados por la compañía por los períodos que corresponden a esta y otras operaciones. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal y, solicita que se haga lugar al recurso y se absuelva a la actora con expresa imposición de costas a la contraria.

II.- Que a fs. 69/80vta. la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una reseña de los antecedentes de la causa. Relata que, en virtud de que el destino de la mercadería fue Brasil, y como parte de los controles rutinarios que sobre estas operaciones realiza la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Aduana de Bahía Blanca, se contrasta la operación en trato con su ingreso en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA. Indica que el sistema INDIRA constituye un elemento coadyuvante en la lucha contra el ilícito aduanero, actuando como un disparador de la investigación, siendo un medio, y no un fin en sí mismo. Añade que de dicha consulta resultó que en el caso el país de importación (Brasil) difiere del país del sujeto al cual el exportador (Argentina) emite la factura y del que recibe el pago del precio (Uruguay). Considera que la vinculación influyó negativamente en el precio que fue subfacturado en Argentina, en miras de materializar beneficios para el grupo económico. Sostiene que el precio final -entendido como el real- de la mercadería (no el valor en aduana) fue el abonado en la importación genuina materializada en Brasil. Expresa que ese precio efectivamente se pagó (es un hecho cierto, público, incuestionable) por la empresa cabeza del grupo (AMBEV, propietaria en un 60% de Maltería Pampa, que a su vez controla en un 100% a Maltería Uruguay). Alude a los beneficios concretos del grupo económico producto de la triangulación fraudulenta en la que Uruguay era una pieza clave, no sólo para liquidar menos divisas en la Argentina sino para disponer de la divisa norteamericana (liquidez pura) en la cuenta de la firma controlada en Uruguay. Señala que, desde un punto de vista macroeconómico, no existe razón para que Brasil adquiriera la cebada de Uruguay y, más aún, si provenía de Argentina. Considera que se ha demostrado que a través de la reducción del valor de la mercadería -no el valor en aduana, determinado por un precio oficial- se llevó a cabo la denominada “planificación fiscal nociva” permitiendo que no se ingresen al país las divisas que la operación real implicaba. Afirma que son inaplicables los arts. 735 y ss. del C.A., toda vez que en el caso no se discuten derechos de exportación. Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal y solicita que se dicte sentencia que rechace la apelación interpuesta por la contraria, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 82 se abre la causa a prueba. A fs. 101 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 109 se elevan los autos a la Sala “G”. A fs. 110 se ponen para alegar, a fs. 113/118 se agrega el alegato presentado por la actora, y a fs. 119/124 el del fisco. A fs. 126 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que a fs. 1 de la Actuación Nº 12569-221-2009 obra el sobre contenedor del PE Nº 08 003 EC01 001933G y su documentación complementaria. A fs. 2/11 ref. se glosa el Informe Técnico Nº 10/10 (SE FEBB) de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca mediante el cual se hacen saber las inconsistencias en los valores declarados por la firma recurrente. A fs. 18 ref. se agrega la Denuncia Nº 007/10 (SE FEBB) formulada contra "MALTERIA PAMPA S.A." por infracción al art. 954 inc. c) del C.A. por "diferencia de ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado 08003EC011001933G/1934H/1935X". A fs. 20/23 se le instruye sumario contencioso. A fs. 26 la Sección "V" de la Aduana de Bahía Blanca informa la diferencia entre el precio declarado en el 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. A fs. 27, el 30/08/12, se ordena correr vista de todo lo actuado a la firma "MALTERIA PAMPA S.A.". A fs. 29/41 ref. la firma contesta vista. A fs. 55/61 se dicta la Resolución Nº 42/15 (AD BABL) -apelada en autos-.

V.- Que corresponde resolver en autos si la resolución apelada, por la que se condena a la recurrente al pago de una multa por la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., se ajusta a derecho.

Que el art. 954 del Código Aduanero tutela el principio de veracidad y exactitud de la declaración y en este sentido sanciona y reprime al que para cumplir una operación de importación o exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con el resultado de la comprobación y que de pasar inadvertida produjere o pudiere producir: c) el ingreso o egreso desde el exterior de un importe distinto del que correspondiere, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.

Que es requisito para la configuración de la figura plasmada en el mencionado precepto legal la existencia del elemento "declaración", entendida como un hacer positivo, veraz y suficientemente amplio y explicativo como para auxiliar al servicio aduanero en el aporte que debe efectuarse a la aduana de los datos exigidos por ésta para la correcta aplicación del régimen aduanero que correspondiere (resulta ilustrativo el Comentario 1ero, al art. 954 del "Código Aduanero Comentado"; M. Alsina, E. Barreira, R. Basaldúa, J.P. Cotter Moine y H.G. Vidal Albarracín; Ed. Abeledo Perrot, 2011, 1a ed., Tomo III, pág. 381)

Que, en forma reiterada, se ha señalado que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del código es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (*Fallos*: 315:929, 321:1614, 325:786, 830 y 333:300, entre otros).

Que, en ese sentido, cabe destacar que la expresión "*ingreso o egreso desde o hacia el exterior*" refiere al precio que se obtiene por la exportación, resultando ello, asimismo, la ganancia del exportador. Por su parte, los egresos hacia el exterior -a los que refiere la norma- son los importes pagados o por pagar, como producto de la importación. Nótese que la sanción en análisis tiene como objeto el supuesto de que al efectuarse una exportación, la declaración bajo la cual se instrumenta ésta última, para el caso de ser inexacta -cuantitativa o cualitativamente en cuanto a la mercadería cuya circulación se controla y allí se detalla-, pueda originar una diferencia en relación a ese precio pagado o por pagarse, cuya sobrefacturación o subfacturación pueda ocasionar una tributación aduanera distinta de las mercaderías y un errado control del tráfico internacional de mercaderías (bien jurídico primario de la norma ritual).

Que el antecedente normativo del art. 954 ap. 1, inc. c), del CA se encuentra en la ley Nº 19.881, debiendo

analizarse la Nota al Poder Ejecutivo que acompañó su proyecto, en la que expresaba que "*uno de los problemas que han merecido principal preocupación es el de las sobrefacturaciones en las operaciones de importación y de las subfacturaciones en las de exportación, ello debido a que, en general, la repartición aduanera suele concentrar sus esfuerzos en detectar, justamente los fenómenos inversos (…) Las sobrevaloraciones en importación reconocen su causa en situaciones en que los valores reales no adquieren relevancia decisiva a los fines fiscales aduaneros en forma directa o para la aplicación de restricciones a dichas operaciones. Las situaciones más expuestas a estos comportamientos son aquellas en que el costo fiscal aduanero directo, por los restantes tributos, derivados de la sobrefacturación, es insuficiente para contrarrestar las ventajas ilegítimas que pueden proporcionar la diferencia de cotización de divisas entre el mercado oficial y los clandestinos, la evasión total o parcial de la aplicación de derechos antidumping o compensatorios y la evasión de la imposición interna directa, mediante el abultamiento ficticio de gastos con correlativa disminución de beneficios (...). Es decir, aparte del daño que se inflige en forma directa a la Nación en un momento dado en el mecanismo cambiario, también se produce un perjuicio directo en el sistema fiscal en el caso de los derechos antidumping y compensatorios y otro mediato en los restantes (...). Paralelamente, la misma clase de inquietudes motiva la revisión de las disposiciones que reprimen la falsa manifestación de exportación* (…)".

Que la ley Nº 19.881 modificó la Ley de Aduana en sus arts. 167 inc. b) y 171 inc. b), penando, de este modo, las declaraciones inexactas en cuanto a las subfacturaciones en las exportaciones y a la sobrefacturación en las importaciones, esto es, en definitiva, las diferencias existentes en los importes pagados o por pagar y en los importes percibidos o por percibir, respectivamente, y estableció la sanción sobre la base del "*importe de la diferencia entre los importes declarados o documentados y los que se comprobare que efectivamente correspondieren"*, encontrando su correlato en el art. 954 ap. l inc. c) del CA que consigna la expresión *"ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere"*, sancionando con multa, la que será graduada sobre el ***"importe de la diferencia"*** (el destacado me pertenece).

Que, en consecuencia, a tenor de dicha interpretación normativa, la sanción bajo examen, tutela la necesaria veracidad de las declaraciones a efectos de impedir las maniobras de subfacturación en las exportaciones y la sobrefacturación en las importaciones.

Que por otro lado, las funciones primordiales que el legislador asignó al servicio aduanero se encontraban detalladas en los tres primeros incisos del artículo 23 del Código Aduanero, actualmente artículo 3 del Decreto 618/1997, que establece: *"La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS será el Ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes. Tendrá las funciones y facultades de los organismos fusionados mencionados en el artículo 1º del presente y en especial las detalladas en este artículo, sin perjuicio de las conferidas por otras normas: a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de: (2) Los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras que le estén o le fueren encomendados. b) El control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas. c) La clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías. d) Todas aquellas funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna"*.

Que el Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros (INDIRA) surgió, en primer término, luego de la aprobación la Decisión CMC Nº 13/04 relativa al "Intercambio de Información a través de Sistemas Informáticos". Posteriormente, a través de la Decisión CMC 54/04 de "Eliminación del doble cobro del AEC y distribución de la renta aduanera" y por Decisión CMC 37/05 se estableció su reglamentación.

Que, en rigor, el Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros (INDIRA) es un mecanismo informático implementado entre los Estados Parte del MERCOSUR que permite la interconexión en línea de los sistemas informáticos de gestión aduanera existentes en los Estados Partes del MERCOSUR, a cuyo efecto se han acordado un conjunto de datos comunes de las operaciones aduaneras de exportación e importación de los Estados Partes, y que son objeto de intercambio a través del sistema informático.

VI.- Que la destinación en trato, en razón las características de la mercadería de que se trata -producto de origen agrícola-, se encuentra legislada por la ley 21.453 (B.O., 11/11/76), que establece en su art. 6 y normas concordantes un régimen especial para la determinación y pago de los derechos de exportación respecto de los productos comprendidos en el Anexo de dicha ley (*commodities* agrícolas), entre los que se encuentra la malta de cebada cervecera. Se trata de los productos del Anexo de la ley 21.453 los que, justamente, revisten en la categoría de *commodities*.

Que el art. 1 de la ley 21.453 establece: “Las 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 (…)”.

Que la ley 21.453 creó un sistema de registro de las DJVE con el objeto de fomentar las exportaciones de algunos productos mediante un sistema que facilite a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación de modo de propender a un más fluido ingreso de divisas, a la vez que sirva para registrar el volumen de tales exportaciones, sin que afecte el correcto abastecimiento del mercado interno. El procedimiento propuesto y el régimen de sanciones que se prevé, tenderá a evitar maniobras especulativas que puedan distorsionar el libre juego de la oferta y la demanda, modificando mediante ventas supuestas o su anulación, los beneficios de una real competencia.

Que cabe reseñar que entre las características principales del régimen previsto en la referida ley es que los derechos de exportación se determinan a partir del valor promedio (precio índice FOB oficial) que diariamente publica la Secretaría de Ganadería, Agricultura, Pesca y Alimentos y que se encuentra regulado por la Resolución (SAGPyA) 331/2001 (B.O.: 16/07/01), y que una vez cerrada una venta al exterior deberá declararse esa venta al día hábil siguiente, mediante la correspondiente DJVE ante la autoridad de aplicación (art. 3º del decreto 1177/92, B.O.: 16/07/92, reglamentario de la ley 21.453 y vigente en el año 2008 al momento de documentarse PE). El decreto 1177/92 fijaba el plazo de 365 días corridos -desde la venta- para que el interesado realice la exportación, habiendo sido cerrada y registrada la venta al exterior bajo la DJVE de la ley 21.453.

VII.- Que en fecha 15/03/08 la firma “MALTERIA PAMPA S.A.” documentó mediante el PE Nº 08 003 EC01 001933 G la exportación para consumo de 1.440 toneladas de malta que declaró por la PA SIM 1107.10.10.190D correspondiente a “Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida -Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”, con un valor FOB unitario de 450 dólares estadounidenses y un valor FOB total de 648.000 dólares estadounidenses, y se tributó según el precio oficial de 385 dólares la tonelada, por lo que la autoliquidación practicada arrojó un valor en aduana de 554.400 dólares estadounidenses -ver documentación obrante en carpeta a fs. 1 de las act. adm.-.

Que 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.

Que el Informe Técnico Nº 10/10 (SE FEBB) destaca que “MALTERIA PAMPA S.A.” de Argentina es una

empresa controlada por “COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV” de Brasil, la que posee el 60% de su capital accionario. A su vez, “MALTERIA URUGUAY S.A.” de la República Oriental del Uruguay es una sociedad controlada por la firma “MALTERIA PAMPA S.A.”, quién posee el 100% de su capital accionario. No obstante, “SERTRADING (BR) LTDA en este caso es el comprador de la mercadería en Brasil, de quien no consta vinculación con las sociedades arriba mencionadas”.

Que, en efecto, el servicio aduanero consideró que se trataba de una operación triangulada, al haberse declarado como vendedora de las mercaderías por parte del importador en Brasil a la firma “MALTERIA URUGUAY S.A.” de la República Oriental del Uruguay, firma que, a su vez, resultaba ser la compradora de las mercaderías exportadas desde Argentina.

Que el referido Informe señala entre sus Conclusiones que lo que “*se torna insoslayable es la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta, por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, MALTERIA PAMPA S.A. de Argentina. Ambas sociedades, a las que no se las puede considerar ni independientes ni que hayan pactado libremente el precio de la transacción, y en donde la sociedad controladora tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación, y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, han utilizado esta metodología comercial cometiendo prima facie, en opinión de esta instancia, la infracción prevista y penada por el Art. 954 Inciso c) del Código Aduanero atento al ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado, por un total de U$S4.050.000,00”*. Cabe destacar que en el caso la destinación en cuestión fue registrada junto a los PE Nros. 08003EC01001934H y 08003EC01001935X.

Que las inconsistencias detectadas por el área de fiscalización, plasmadas en el Informe Técnico Nº 10/10 (SE FEBB), llevaron al servicio aduanero a descartar el valor FOB declarado por la firma y valorar las mercaderías conforme al precio documentado al ser importadas en Brasil. Ello por cuanto, la aduana consideró que a fin de concretar la exportación con destino a la República Federativa de Brasil, se utilizó una empresa controlada por la recurrente, radicada en la República Oriental del Uruguay, destacando que esa firma no recibe la mercadería, ni interviene en la carga, ni despacho, ni logística alguna de la operación, sino que aparenta una presunta adquisición de la mercadería embarcada y su posterior venta al declarante en el país de destino, con la finalidad de quedarse con la diferencia entre el precio pagado por la recurrente y las divisas recibidas de parte del comprador brasilero.

VIII.- Que en el caso -como se dijo-, en primer lugar, el PE N° 08 003 EC01 001933 G (oficializado el 15/03/08, cierre de venta declarado el día 07/11/07, registrando en el SIM la DJVE Nº 08001DJVE000082Z), declarándose como destino “Brasil”, pero la venta se facturó a la firma “MALTERIA URUGUAY S.A.” por un precio unitario de u$s450 la tonelada (ver sobre contenedor de fs. 1 de act. adm., factura comercial Nro. 0001-00001261).

Que no se encuentra controvertido que tanto la recurrente “MALTERIA PAMPA S.A.” como el comprador en Uruguay “MALTERIA URUGUAY S.A.”, se encuentran vinculados entre sí. A su vez, si bien en el caso la firma “SERTRADING (BR) LTDA” -comprador de la mercadería en Brasil- no consta que se encuentre vinculada con las sociedades antes mencionadas –v. Informe Técnico de fs. 1/1 de las act. adm.-. En efecto, cabe destacar que del conocimiento de embarque “Bill of Lading” –obrante en el sobre de la destinación a fs. 1 de las act. adm.- surge que la consignataria es “SERTRADING (BR) LTDA”, sin embargo, declaró como domicilio el de la sociedad “COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS AMBEV (vinculada a las sociedades mencionadas en primer término).

Que, en segundo lugar, cabe mencionar que el Informe -fs. 1/10 de act. adm.- sostiene que, en virtud al destino de la mercadería -Brasil- y como parte de los controles rutinarios, contrastó la operación con su ingreso en destino

mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, resultando lo siguiente: La mercadería fue ingresada por la Aduana de Porto de Vitoria mediante la oficialización de una destinación de importación según el siguiente detalle:

Destinación	Toneladas	Unitario US$	Fob Total US$	Importador
804623281	16.200,00	700,00	11.340.000,00	SERTRADING

Que al compararlas con la exportación argentina observa que:

PE	Cantidad TN	Unitario US$	FOB Total US$	Diferencia
08003EC01001933G	1.440,00	450,00	648.000,00	360.000,00
08003EC01001934H	1.125,00	450,00	506.250,00	281.250,00
08003EC01001935X	13.635,00	450,00	6.135.750,00	3.408.750,00
	16.200,00		7.290.000,00	4.050.000,00

Que la cuestión que el referido Informe consideró insoslayable es que “la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta, por quien en definitiva… es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, MALTERIA PAMPA S.A. de Argentina. Ambas sociedades, a las que no se puede considerar ni independientes ni que hayan pactado libremente el precio de la transacción, y en donde la sociedad controladora tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación, y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior (…)”.

Que tampoco se encuentra controvertido que las transacciones comerciales relativas a la destinación de exportación de autos se estructuraron como operaciones comerciales triangulares, esto es, con la intervención de tres empresas vinculadas (empresa exportadora argentina, empresa intermediaria y empresa importadora en destino) ubicada cada una en países distintos (Argentina, Uruguay y Brasil, respectivamente).

Que en las operaciones de triangulación en exportaciones, el país de origen de la mercadería (Argentina en este caso) difiere de aquel en el que se emite la factura comercial al país de destino (desde Uruguay a Brasil en este caso, conforme la información del Sistema INDIRA que recoge el Informe Técnico), existiendo una factura previa entre el país de origen (Argentina) hacia el país de radicación del intermediario (Uruguay) girándose desde este último las divisas al país de origen (Argentina) -este primer tramo de facturación se encuentra demostrado por la certificación contable aportada por la actora a fs. 12/13 de autos, y responde a las facturas 0001-00001261 de fecha 23/03/08 en el sobre de fs. 1 de las actuaciones administrativas-.

Que, como bien indica la parte actora la existencia de triangulación comercial entre empresas vinculadas en el marco de una operación de venta y tráfico internacional de mercadería resulta una praxis comercial lícita, no prohibida.

Que, asimismo, ante la existencia en el comercio internacional de determinados *commodities* se distinguen

prácticas habituales con la intervención de empresas intermediarias entre oferta y demanda, denominadas *traders*, que si bien no le añaden valor propiamente dicho a las mercaderías negociadas, brindan servicios reales y efectivos que justifican una retribución que, en caso de no facturarse como un servicio individualizado a alguna de las partes, puede deducirse del precio de compra o bien adicionarse al precio de venta, según se trate de *commodities* con cotización internacional “transparente" o no. Sin embargo, en el tráfico internacional (no sólo de bienes –como en el caso de autos- sino también de servicios y capitales) se recurre a triangulaciones no genuinas que pueden resultar nocivas en el plano aduanero, tributario, cambiario, societario o en materia de lavado de dinero o, incluso, simultáneamente en varios de ellos.

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

Que las constancias del sistema INDIRA agregadas a fs. 15/17 ref. de las act. adm. muestran que la firma “SERTRADING (BR) LTDA” oficializó por Destinación Nº 804623281 con fecha 27/03/2008 ante la Aduana de Porto de Vitoria (Brasil) la importación de 16.200 toneladas de la mercadería en cuestión, por un valor “FOB dólares” de u$s11.340.000, es decir, a un valor FOB unitario de u$s700 por tonelada. Nótese que la fecha de la oficialización ante la aduana brasileña es del 27/03/2008, es decir, doce días después de la oficialización de la destinación documentada en la especie -del 15/03/2008-.

Que, en efecto, no pueden convalidarse precios que aparecen como disminuidos, en el caso de ventas sucesivas, en los que no se aporta explicación alguna, sumado al hecho de que la venta a la firma controlante sea realizada a través de un supuesto *trader* controlado por la firma local vendedora, todo lo cual conforma indicios claros que le permiten al servicio aduanero presumir, como lo hizo, que se trataba de una manipulación de los precios mediante la subfacturación en origen de las mercaderías exportadas para lograr un menor ingreso de divisas en un contexto de control de cambios y, a su vez, reducir la base imponible del Impuesto a las Ganancias, afectándose en el caso el principio de veracidad y exactitud de la declaración.

Que, en ese orden de ideas, cabe señalar que la mecánica de la operación comercial utilizada por la firma “MALTERIA PAMPA S.A.” logró idoneidad suficiente para impedir el ingreso de parte de las divisas al país exportador y productor de los bienes, desviando así dichas divisas del flujo comercial entre comprador y vendedor, pudiendo generar eventuales distorsiones en la economía nacional.

IX.- Que en el caso, la aduana acreditó con las constancias del sistema INDIRA del Mercosur la diferencia entre el valor FOB declarado en Argentina y facturado a la empresa uruguaya, y el valor FOB de ingreso al país de destino Brasil, por idéntica cantidad y calidad de mercadería.

Que, en ese orden de ideas, corresponde poner de manifiesto que la firma no ha arrimado pruebas a la causa -ni al sumario aduanero- que permitan desvirtuar la imputación infraccional formulada en su contra por la Aduana.

Que, en este sentido, asiste razón al servicio aduanero cuando expresa que la resolución apelada que “la evidencia de las inexactitudes en las declaraciones del exportador puestas de manifiesto en autos, no han sido desvirtuada por la actividad probatoria del encartado y forman parte de la cadena de causalidad que concluyen con un ingreso de divisas distinto al que correspondía, según constataciones realizadas por el Servicio Aduanero” –v. fs. 53/59 de act. adm.-.

Que, asimismo, cabe destacar que la actora tampoco ofreció prueba que permita determinar 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 un mayor precio en la supuesta venta sucesiva a la empresa de Brasil.

Que en materia infraccional tributaria (aduanera e impositiva) "el *onus probandi* sobre la falta de culpabilidad –a título de dolo o culpa, según el caso- recae sobre el presunto infractor, a diferencia de los delitos tributarios, en que el Fisco debe probar el dolo del autor del ilícito. No obstante, cabe notar que la intención se prueba mediante hechos externos y concretos" (ver al respecto García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot 4° edición, Buenos Aires, 2010, tomo II, pág. 422).

Que en la especie, siendo el bien jurídico tutelado el principio de veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras y la correspondencia entre lo declarado con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, por haber resultado en el caso bajo análisis una diferencia en el valor FOB declarado en Argentina y facturado a la empresa uruguaya, y el valor FOB de ingreso al país de destino Brasil, por idéntica cantidad y calidad de mercadería, se ha configurado respecto del PE N° 08003EC01001933G la infracción de declaración inexacta tipificada en el art. 954 del CA inc. c) del C.A. y, siendo ello así, corresponde confirmar la resolución apelada en la causa, con costas a la actora.

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 42/15 (AD BABL) dictada en la Actuación Nº 12569-221-2009. Costas a la actora.

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar la Resolución N° 42/15 (AD BABL) dictada en la Actuación Nº 12569-221-2009.

2.- Costas a la actora.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al V del Voto de la Dra. Sarquis.

II.- En lo que respecta al fondo del asunto, la infracción indilgada 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 de ese Código reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- 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, entre otros supuestos 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° 42/15

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, 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, que 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 de produzca un perjuicio fiscal.

En lo que respecta al fondo del asunto, el fundamento de la infracción imputada art. 954 inc. c) del CA, radica en la existencia de una presunta subfacturación por parte de la aquí recurrente, materializada a través de las exportaciones a consumo 08003EC01001933G (1.440 TM), 08003EC01001934H (1.125TM) y 08003EC01001935X (13.635 TM) por la cantidad de 16.200 TM todas con valor FOB Unit. U$S 450/TM, amparadas en las DJVE 08001DJVE000082Z, 08001DJVE000395A y 08001DJVE0000917A del registro de la aduana de Buenos Aires con destino a la República Federativa de Brasil.

Según, el informe Nº 10/10 en virtud al destino de la mercadería, Brasil y como parte de los controles rutinarios, se contrasta la operación con su ingreso en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, la mercadería fue ingresada por ante la aduana de Porto de Vitoria el 27/03/2008, destinación 804623281, 16.200 TM, con un valor FOB unit. U$D 700, siendo el importador, la firma SERTRADING (BR) LTDA, siendo el vendedor de la mercadería la firma MALTERIA URUGUAY S.A., país de facturación Uruguay, firma a su vez, compradora de las mercaderías exportadas desde Argentina.

Asimismo, según el servicio aduanero se observó que la firma Materia 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 con la firma compradora de Brasil, SERTRADING (BR) LTDA.

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

Por un lado, cabe señalar que 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.

Si bien, es real que empresas vinculadas situadas en países diferentes manipulan los precios aplicados en las operaciones, con el objetivo de transferir ganancias y rendimientos, disminuyendo la ganancia tributable en los países con mayor carga impositiva y pagando valores menores de impuesto a la renta.

En el caso en cuestión, el servicio aduanero indilgo 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, en el caso, la diferencia entre el precio declarado en la declaración comprometida, y el resultado de la comprobación, por ende, en el caso en cuestión, el precio declarado por la recurrente resultó idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente, en consecuencia , no se dan los elementos del tipo que permitan imputar la infracción indilgada en los términos del inc. C) del art.954 del C.A.

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

Cabe señalar que la sola existencia de una operación de venta de determinada mercadería a una empresa del exterior, y la sucesiva venta de dicha mercadería a una tercera empresa, no es fundamento suficiente para desestimar el precio documentado en la primera operación y considerar así como válido el documentado en la segunda, ni tampoco puede considerarse suficiente como para afirmar que la venta a Uruguay no es genuina, por tratarse en realidad de una venta a Brasil, aún más, cuando el servicio aduanero no ha aportado, ni acreditado, prueba suficiente que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería en trato, dando cuenta de una venta simulada mediante el uso de sociedades ficticias creadas a los fines de obtener mayores ganancias mediante la comisión de ilícitos.

En este sentido, la CNCAF- Sala IV en el Expte. Nº 44732/2022, en los autos "MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", señalo que: "La utilización de un esquema triangular de ventas (o ventas sucesivas) entre empresas vinculadas es un hecho lícito que, por sí solo, no tipifica la conducta. Si bien puede justificar que el servicio aduanero inicie una investigación y recabe información, la manipulación del precio declarado por la primera venta —es decir, que aquél no fuese el precio real de la transacción— debe quedar debidamente demostrada, ya que el ámbito sancionatorio requiere extremar el análisis de los recaudos propios de cada una de las faltas que se imputan a los involucrados. c) La circunstancia de que haya existido una venta posterior concertada entre el intermediario vinculado y una tercera empresa, y **la constatación a través del sistema informático INDIRA de que la mercadería fue importada en el país de destino a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no es un elemento suficiente para descartar la veracidad del precio declarado por la primera venta**, **y sostener la configuración de la**

falta. d) El precio de la segunda venta resulta ajeno al exportador en tanto, sin perjuicio de la vinculación declarada, Maltería Uruguay SA se comportó como una sociedad con personería jurídica propia y de tal modo concertó la segunda venta, por la que obtuvo una ganancia que no puede reputarse de fuente argentina, tal como lo determinó la Corte en Fallos: 338:88, al señalar que el Fisco Nacional no puso en práctica las facultades que le otorga el ordenamiento jurídico para demostrar la existencia de una verdad empírica diferente de la jurídica y auténticamente querida por el sujeto contribuyente. Lo que hubiera permitido acreditar -en su caso- si esa operación era en realidad una venta directa a Brasil encubierta por la firma actora a través de la utilización de la empresa controlada Maltería Uruguay SA, a fin de reducir la base de imposición para el Impuesto a las Ganancias y generar un menor ingreso de divisas al país." (el resaltado me pertenece).

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

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

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

A mayor abundamiento, cito lo resuelto por la CSJN en la causa "Maltería Pampa SA c/ DGI" (TFN 27.000-I) de fecha 13/03/14, conjuntamente con el dictamen de la Procuradora General, en el que se resolvieron controversias tributarias referidas al Impuesto a las Ganancias en las ventas objeto del presente, fallándose en favor del contribuyente reconociéndose que la firma uruguaya constituye una sociedad con personería independiente, y no un establecimiento estable (en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias) y, menos aún, una ficción que oculta una venta directa a Brasil.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En igual sentido se observa en el fallo de la CNCAF, Sala IV, "Comarsa S.A. c/ANA", 24/04/1997, donde se señaló; "… que para configurar el ilícito previsto en el artículo 954 del Código Aduanero, se requiere que la declaración inexacta se efectúe ante el propio servicio aduanero por lo que cualquier otra presentación que se haga ante otros organismos , aun cuando se relacionen con la operación aduanera, no

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

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

Por ello, voto por:

Revocar la resolución N° 42/15 (AD BABL), en cuanto ha sido materia de recurso, con costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Sarquis y me remito, de manera subsidiaria, a los argumentos oportunamente esgrimidos en la sentencia del 28 de abril de 2023 (TFN, "Maltería Pampa S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", expediente nº 35.393-A).

Por lo afirmado, voto por:

1.- Confirmar la Resolución Nº 42/15 (AD BABL) dictada por el Administrador de la División Aduana de Bahía Blanca el 4 de febrero de 2015.

2.- Costas a la vencida.

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

1.- Confirmar la Resolución N° 42/15 (AD BABL) dictada en la Actuación Nº 12569-221-2009.

2.- Costas a la actora.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.06.24 09:52:57 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2023.06.26 13:00:05 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: 2023.06.26 13:07:56 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.26 13:08:34 -03:00