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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140176277-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: TFN N° 35.386-A; Compañía Industrial Cervecera SA; Sentencia

---

Se transcribe a continuación la sentencia dictada en autos en fecha 14/11/25, por los Dres. Garbarino – Vocal titular de la Vocalía de la 16º Nominación – y Soria – Vocal subrogante de la Vocalía de la 17º Nominación –:

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 14 días del mes de noviembre de 2025, reunidos los Vocales de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: "COMPAÑÍA INDUSTRIAL CERVECERA SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación", TFN N° 35.386-A

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 44/83 y vta., se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe (en adelante "CICSA"), e interpone recurso de apelación contra la decisión del Administrador de la Aduana de Santa Fe, plasmada en la Resolución N° 504 de fecha 26/11/2014 dictada en el marco de la actuaciones administrativas SIGEA N° 12525-506-2009 que la condena al pago de una multa que asciende a la suma de $ 11.618.919,96.- por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954, apartado 1º, incisos a) y c), del Código Aduanero y la intima al pago de U$S 178.585,57.-, toda vez que se habrían consignado valores de exportación inferiores a los reales en operaciones realizadas con empresas vinculadas (Heineken Brouwerijen B.V. y Anheuser-Busch International Inc.).

La actora sostiene que la resolución carece de causa y motivación suficiente, en tanto se funda en meras presunciones de la Dirección General de Aduanas sin que exista prueba concreta que acredite la comisión de la infracción.

Aduce que la Aduana ha realizado una lectura errónea y sesgada de la operatoria comercial de la compañía, asimilando sin distinción exportaciones directas con aquellas realizadas en el marco de contratos de producción y elaboración celebrados con las firmas Heineken Brouwerijen B.V. y Anheuser-Busch International Inc.

Expone que la administración omitió considerar la abundante prueba acompañada y prefirió sustentar la condena en informes internos carentes de precisión técnica. En particular, critica los informes de valoración que, mediante la elaboración de matrices estadísticas, concluyeron que los valores declarados se encontraban por debajo de promedios del sector.

Afirma que el único valor declarado en los permisos de embarque fue el efectivamente percibido por la empresa en cada operación, circunstancia que incluso reconoce la propia administración, por lo que resulta arbitrario imputarle una declaración inexacta.

Sostiene que la actuación de la Aduana contradice la doctrina consolidada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Nación, que han sostenido que los ajustes de valor no pueden basarse en simples presunciones estadísticas, sino en pruebas concretas que demuestren la inexactitud del valor declarado. Cita, en apoyo de su posición, precedentes tales como YPF c/ DGA y Pluspetrol Energy SA c/ DGA, donde se anuló resoluciones por carecer de causa y motivación.

En subsidio, entiende que, de considerarse alguna irregularidad, la conducta debió encuadrarse en el artículo 994 del Código Aduanero, relativo a infracciones de menor entidad, o aplicarse la reducción de multa prevista en el artículo 916, pero nunca en el marco gravoso del artículo 954.

Finalmente, ofrece prueba documental, formula reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas a la demandada.

II.- Que a fs. 95/99 y vta., la representación fiscal contestó el traslado del recurso interpuesto por CICSA contra la Resolución N° 504 de fecha 26/11/2014.

Señala que la causa se originó a partir del Memorando N° 002/2009, en el cual se detectó una operatoria triangulada de exportaciones realizadas por CICSA hacia EE.UU. y Holanda, lo que motivó la apertura de un sumario por infracción al artículo 954, apartado 1º, incisos a) y c) del Código Aduanero. Tras las actuaciones y los informes técnicos, la Aduana concluyó que la empresa incurrió en declaraciones inexactas al consignar valores y datos falsos en sus permisos de embarque.

Sostiene que las investigaciones y publicaciones comerciales revelaron vínculos societarios entre CICSA y las firmas Heineken Brouwerijen B.V., Anheuser-Busch International Inc. y Compañía Cerveceras Unidas (CCU) con el asiento principal en Santiago de Chile, las cuales actuaban como compradoras o intermediarias de las mercaderías exportadas. Advierte que esa vinculación no habría sido declarada por la empresa en 694 destinaciones de exportación, pese a que influyó en el valor FOB declarado.

Señala que un informe realizado por la Sección R evidenció diferencias entre los valores declarados por CICSA y los consignados en los certificados de origen emitidos por las empresas vinculadas, lo que demostraría que el valor de exportación informado era inferior al real.

Considera improcedente la nulidad alegada por la actora. Invoca el artículo 1051 del Código Aduanero.

Desarrolla una exposición sobre el principio de veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras, considerado el bien jurídico protegido por el artículo 954 del Código Aduanero. Cita jurisprudencia de la Corte Suprema (Subpga, Frigorífico Rioplatense, entre otras).

Explica que la maniobra consistió en simular operaciones con intermediarios vinculados en terceros países, para generar valores de exportación artificialmente bajos y así reducir los derechos aduaneros.

Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, las cuales acompaña a su presentación. Formula reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución recurrida, con costas a la contraria.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12525-506-2009 se inician con motivo del Memorando N° 02/2009 elaborado por la Aduana de Santa Fe, a raíz de observaciones formuladas sobre las operaciones de exportación realizadas por Compañía Industrial Cervecera S.A. (CICSA) durante los años 2004 y 2005. Dichas exportaciones se dirigían principalmente a las firmas Heineken Brouwerijen B.V. (Países Bajos) y Anheuser-Busch International Inc. (Estados Unidos), compañías que —según la investigación— mantenían vínculos societarios y comerciales con la exportadora argentina (véase fs. 1).

El origen de la sospecha radicó en la diferencia de valores FOB declarados por CICSA en comparación con otros precios de exportación del mismo rubro (cerveza), lo que llevó al servicio aduanero a suponer una posible subvaluación y triangulación comercial. Conforme a los antecedentes recopilados, la empresa habría efectuado envíos de cerveza a dichas firmas, las cuales, a su vez, revenderían los productos en mercados de América del Sur, principalmente Chile, Brasil y Uruguay, donde también existían sociedades vinculadas al grupo Compañía de Cervecerías Unidas (CCU).

A fs. 6/11 obra el Informe Técnico N° 3/2008 de la Sección “R” de la Aduana de Santa Fe que analizó los precios declarados en distintas posiciones arancelarias (2203.00.00.121A, 2203.00.00.131D y 2203.00.00.133H) y concluyó que los valores declarados por CICSA resultaban inferiores a los promedios del sector, lo que podía implicar menoscabo de la base imponible y potencial perjuicio fiscal con un ingreso de divisas distinto al que correspondía.

Con posterioridad, la misma Sección “R” efectuó una comparación entre los valores FOB declarados por CICSA conforme las facturas comerciales y los valores consignados en los Certificados de Origen correspondientes a las mismas operaciones emitidos por las firmas Heineken Brouwerijen B.V. y Anheuser-Busch International Inc.. Dicho cotejo arrojó diferencias en los valores FOB y, por ende, en los derechos de exportación abonados, estimando que de considerarse como “valor real” el consignado en los certificados, habría surgido un monto superior al declarado.

A partir de tales conclusiones, con fecha 15 de diciembre de 2009, el servicio aduanero, mediante Resolución nro. 438/09, dispuso la instrucción del sumario, al considerar que Compañía Industrial Cervecera S.A. (CICSA) habría omitido declarar la vinculación existente con sus compradores del exterior (véase fs. 80/82). El organismo fiscal sostuvo que dicha vinculación, prima facie, habría influido en la determinación del valor de exportación de la mercadería, dando lugar a declaraciones inexactas que, de pasar inadvertidas, podrían haber producido un perjuicio fiscal o un ingreso de divisas distinto al que correspondía, configurando así la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1°, incisos a) y c) del Código Aduanero. En el mismo acto, se confirió vista a la firma exportadora para que ejerciera su derecho de defensa.

Notificada el 27 de febrero de 2010 (véase aviso de recibo a fs. 87), CICSA ejerció un amplio descargo (fs. 89/4819), reconociendo la existencia de relaciones societarias con las firmas extranjeras, aunque negando que tales vínculos hubieran tenido incidencia alguna en el precio. En ese sentido, manifestó que el valor FOB declarado era real y efectivamente percibido, y que el servicio aduanero no había aportado prueba que demostrara lo contrario. Ofreció, a su vez, abundante prueba documental, pericial y testimonial, explicando que las eventuales diferencias de precio respondían a contratos de producción y elaboración de cerveza celebrados con las casas matrices, sujetos a condiciones técnicas y comerciales distintas de las propias de una compraventa internacional directa.

El servicio aduanero admitió los medios probatorios ofrecidos (fs. 4821), dispuso la citación de los testigos Javier Caspani, Agustín González Avalis y José Palacios, el sorteo y designación de los peritos —la Ingeniera Química

María Gabriela Montenegro y el Contador Público Martín Ulises Tomás—, y el envío de oficios a proveedores de CICSA. Posteriormente, se incorporaron los informes periciales de los expertos designados (fs. 4951/4967 y 4971/4991), clausurándose el período probatorio (fs. 4992) y corriéndose traslado para alegar.

Obran los alegatos de CICSA (fs. 4996/5010), teniéndose por presentados a fs. 5014, tras lo cual las actuaciones pasaron a la Asesoría Letrada para dictamen.

Finalmente, mediante Resolución N° 272/2014, el Administrador de la Aduana de Santa Fe resolvió absolver parcialmente a CICSA respecto de las operaciones con Anheuser-Busch, considerando que, tras la venta de acciones en 2004 y 2005, dicha empresa ya no integraba el grupo controlante de CICSA y la vinculación era jurídicamente insuficiente. Sin embargo, condenó a CICSA por infracción al artículo 954, apartado 1º, incisos a) y c) del Código Aduanero en relación a 349 operaciones de exportación a Heineken, imponiéndole una multa de $2.246.297,08 y exigiéndole el pago de U$S 34.308,71 en concepto de tributos (véase fs. 7320/7346).

Sin embargo, poco después, el área jurídica de la DGA emitió un dictamen en el que recomendó revocar esa absolución parcial, sosteniendo que la vinculación persistía y que la supuesta omisión de incluir la “licencia de marca” en el valor FOB afectaba todas las operaciones (véase fs. 7350/7352). Con fundamento en ese dictamen, la Subdirección General Técnico Legal Aduanera dictó la Resolución N° 1534/2014, del 7 de noviembre de 2014, ampliando la condena a la totalidad de las 694 destinaciones (véase fs. 7353/7357). Finalmente, la Dirección General de Aduanas, mediante la Resolución N° 504/2014, del 26 de noviembre de 2014, hizo suya esa recomendación, consolidando una condena total contra CICSA por infracción al artículo 954, apartado 1º, incisos a) y c) del Código Aduanero, sin introducir ninguna prueba nueva (véase fs. 7380/7382) .

IV.- Que la cuestión central gira en torno a si las operaciones de exportación realizadas por Compañía Industrial Cervecera S.A. (CICSA) —destinadas a las firmas Heineken Brouwerijen B.V. y Anheuser-Busch International Inc.— configuran o no la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, incisos a) y c) del Código Aduanero, en cuanto se las acusó de contener declaraciones inexactas susceptibles de causar perjuicio fiscal o un ingreso de divisas distinto del que correspondía.

Que el servicio aduanero imputó a CICSA haber declarado valores de exportación inferiores al valor real, basando su conclusión en dos supuestos: 1) la empresa se encontraba vinculada económicamente con las firmas compradoras del exterior, lo cual habría influido en la fijación del precio; y 2) El valor FOB declarado no incluía la licencia de marca, la cual formaría parte del valor real de transacción.

Que no se encuentra controvertido que entre CICSA y las firmas compradoras existió algún grado de vinculación, tanto accionaria como comercial. CICSA integra el grupo económico CCU (Compañía de Cervecerías Unidas), controlado por Inversiones y Rentas S.A., cuya composición accionaria —en los años investigados— incluía participaciones de Heineken Brouwerijen B.V. y, en menor medida, de Anheuser-Busch International Inc.

Sin embargo, el solo hecho de que las empresas integren un grupo económico o mantengan acuerdos de colaboración no implica automáticamente que el precio pactado carezca de validez. El artículo 746 del Código Aduanero es claro al establecer que el precio convenido entre partes vinculadas solo se desestima si la relación ha influido efectivamente en su determinación.

Que, en el caso de autos, hay que distinguir dos tipos de operaciones realizadas por CICSA: 1) Las operaciones amparadas en contratos de elaboración o colaboración, vinculadas con Heineken Brouwerijen B.V. (y en menor medida con Anheuser-Busch) y 2) Las operaciones de venta directa, que CICSA realizó en forma independiente, sin contrato de colaboración ni control del comprador.

En el primer supuesto, los envíos respondieron a un esquema de producción por cuenta y orden de las firmas Heineken Brouwerijen B.V. y Anheuser-Busch International Inc.. CICSA elaboraba cerveza con insumos, especificaciones y marca del comprador, y luego la exportaba a esas firmas quienes posteriormente destinaban los productos a otros mercados de América del Sur a través de sociedades vinculadas. Por tanto, el precio declarado no refleja una compraventa comercial entre partes independientes, sino una retribución por elaboración sin participación alguna en la determinación del valor de reventa o en la comercialización final; en consecuencia, la comparación con precios FOB de mercado resulta técnicamente improcedente, porque no es el mismo tipo de operación. Además, en este esquema la licencia de marca pertenece al comprador y no integra el precio.

Que las diferencias detectadas entre los valores FOB declarados por CICSA y los consignados en los certificados de origen emitidos por las firmas Heineken Brouwerijen B.V. y Anheuser-Busch International Inc. obedecen a que dichas empresas no eran compradoras finales sino intermediarias dentro del grupo económico, que posteriormente revendían la cerveza en otros mercados del Cono Sur. En consecuencia, los valores de los certificados reflejan precios de reventa o redistribución, no el precio efectivamente percibido por CICSA. Por tanto, el cotejo efectuado por el servicio aduanero carece de idoneidad para demostrar una subvaluación o un ingreso de divisas distinto al declarado.

En el segundo supuesto, es decir, las ventas directas, CICSA exportaba cerveza como vendedora y titular del producto, fijando libremente el precio de venta al comprador extranjero. Sin embargo, aún en esas operaciones, la Aduana tampoco acreditó que el precio declarado fuera falso o que existiera un monto efectivamente percibido diferente. CICSA acompañó al expediente copias de sus facturas comerciales, constancias bancarias de ingreso de divisas y registros contables, todo lo cual acredita que los valores FOB declarados coincidían con los montos efectivamente percibidos. La Aduana, por su parte, no produjo prueba alguna que contradijera tales extremos ni demostró la existencia de sumas adicionales no declaradas o ingresos distintos a los consignados.

V.- Que el servicio aduanero no basó la imputación infraccional en una diferencia comprobada entre lo declarado y lo cobrado, sino en una sospecha genérica de subvaluación, derivada del cotejo con precios promedio del sector y de la existencia de vinculación. Es decir, no hubo prueba de que CICSA percibiera un monto distinto, sino solo la inferencia de que “el valor era bajo” respecto de otras exportaciones del sector.

Dicho fundamento conforme a la doctrina “Pioneer Argentina S.R.L.” (Fallos 347:83, 2024), no basta para configurar la infracción del art. 954 inc. c). El Alto Tribunal enfatizó que la infracción no se configura por simples cotejos o discrepancias de valores realizados por el servicio aduanero con precios de referencia externos o presuntamente comparables, sino únicamente cuando se demuestra que el valor declarado no coincide con el efectivamente percibido en la operación.

En tales condiciones, los elementos reunidos hasta aquí no permiten tener por configurada la infracción prevista en el artículo 954 incisos a) y c), conclusión que se verá reforzada por las consideraciones que siguen.”

VI.- Que la afirmación de que el valor FOB declarado “no incluye la licencia de marca” tampoco puede sustentar una sanción.

En el caso, las licencias de marca involucradas en las operaciones eran propiedad de las firmas compradoras, Heineken Brouwerijen B.V. y Anheuser-Busch International Inc., quienes autorizaron a CICSA a elaborar cerveza bajo sus marcas en el marco de los contratos de colaboración.

Dicha autorización no implicó el pago de regalías ni contraprestación económica alguna a favor de CICSA, por lo que no existía valor alguno a incorporar al precio FOB.

En consecuencia, la afirmación de la Aduana en cuanto a que el valor de exportación no incluía la licencia de marca carece de sustento fáctico y jurídico, toda vez que el art. 8 párrafo 1 c) del Acuerdo para la Aplicación del Art. VII del GATT de 1994 exige que los cánones o regalías constituyan una condición de venta, extremo que no se verifica en autos toda vez que los compradores podían adquirir las mercancías al mismo precio facturado por el vendedor sin pagar licencias de marca.

Debe señalarse, además, que las denominadas licencias de marca solo resultaban aplicables a las operaciones encuadradas en los contratos de colaboración, en las que CICSA elaboraba cerveza por cuenta y orden de las compradoras extranjeras bajo marcas de su propiedad. En cambio, en las operaciones de venta directa, CICSA exportaba productos de su propia fabricación y bajo marcas de las cuales era titular o licenciataria local dentro del grupo CCU, sin intervención de derechos marcarios de Heineken Brouwerijen B.V. ni de Anheuser-Busch International Inc.

En consecuencia, el argumento de la Aduana relativo a la omisión de incluir licencias de marca en el valor FOB carece de sustento respecto de estas ventas, pues tales licencias no existían ni incidían en la fijación del precio

VII.- Que cabe tener presente que la cuestión planteada en autos guarda estrecha analogía con la resuelta por la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Compañía Industrial Cervecera S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de Apelación” (Expte. N° 34.799-A, sentencia del 21/6/2022), en la cual se analizaron operaciones y períodos similares, vinculados con el mismo grupo económico y con análoga imputación de subvaluación en exportaciones hacia sociedades relacionadas.

En dicho precedente, el Tribunal destacó que la sola existencia de una relación de vinculación societaria o comercial no basta para descartar la validez del precio declarado, debiendo demostrarse de manera concreta y objetiva que la relación influyó efectivamente en su determinación. Asimismo, señaló que las diferencias de precios observadas por la Aduana no constituyen prueba suficiente de infracción al artículo 954, inciso c) del Código Aduanero, en tanto no se acreditó un valor efectivamente percibido distinto del declarado ni un perjuicio fiscal real.

La Sala “G” concluyó, en consecuencia, que los valores de exportación declarados por CICSA resultaban ajustados a la realidad económica de las operaciones, y que la imputación se había basado en meras presunciones y promedios sectoriales sin respaldo técnico ni probatorio suficiente, disponiendo la revocación de la sanción impuesta.

Que los fundamentos allí expuestos resultan plenamente aplicables al presente caso, dado que la cuestión fáctica y jurídica es sustancialmente la misma, y que la Administración no ha incorporado en estas actuaciones elementos de juicio nuevos o distintos que justifiquen apartarse de dicho criterio.

En virtud de ello, corresponde mantener unidad de interpretación y concluir, en línea con lo decidido por la Sala “G”, que no se encuentra configurada la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, incisos a) y c) del Código Aduanero.

VIII.- Que, por último, corresponde señalar que la inconsistencia del procedimiento administrativo llevado a cabo por el servicio aduanero refuerza la improcedencia de la sanción impuesta.

La Aduana de Santa Fe, mediante Resolución N° 272/2014 (AD SAFE), tras un análisis exhaustivo de las actuaciones, absolvió parcialmente a CICSA, limitando la infracción únicamente a las operaciones dirigidas a la firma Heineken Brouwerijen B.V.

Tal decisión se fundó en la apreciación directa de las pruebas reunidas y en la valoración de que la relación con Anheuser-Busch International Inc. carecía de entidad jurídica suficiente para configurar vinculación relevante, habida cuenta de la venta accionaria ocurrida en los años 2004 y 2005.

Sin embargo, posteriormente, y sin incorporación de elementos de juicio nuevos, el área jurídica de la Dirección General de Aduanas aconsejó revocar esa absolución parcial, sosteniendo —con idéntico material probatorio— que la vinculación persistía y que la supuesta omisión de incluir licencias de marca afectaba todas las operaciones.
Con base en ese dictamen, la Subdirección General Técnico Legal Aduanera dictó la Resolución N° 1534/2014, del 7 de noviembre de 2014, ampliando la condena a la totalidad de las destinaciones, lo cual fue luego ratificado por la Dirección General de Aduanas mediante Resolución N° 504/2014, del 26 de noviembre de 2014.

Tal proceder evidencia un cambio de criterio sin sustento probatorio adicional, sustentado únicamente en una revaloración jurídica del mismo material fáctico, en abierta contradicción con el principio de causa suficiente (arts. 7 y 14 de la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos).

Ello importa una afectación del debido proceso adjetivo, dado que la Administración varió su decisión sin fundamento técnico ni motivación razonada, contrariando su propio antecedente sin respaldo probatorio ni nuevo elemento que justificara modificar la absolución parcial previamente dispuesta.

Por ello, VOTO por:

Revocar la Resolución N° 504 de fecha 26/11/2014 dictada en el marco de la actuaciones administrativas SIGEA N° 12525-506-2009, con costas.

El Dr. Soria dijo:

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

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución N° 504 de fecha 26/11/2014 dictada en el marco de la actuaciones administrativas SIGEA N° 12525-506-2009, con costas.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dra. Gloria Marís Gurbista (27-25828107-7). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Garbarino y Soria, en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.18 12:48:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.18 12:57:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 12:58:47 -03:00