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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140357760-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; EX-2022-52466248-APN-SGASAD#TFN; MALTERIA PAMPA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª Nominación -, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2022-52466248-APN-SGASAD#TFN (MALTERIA PAMPA S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma “MALTERIA PAMPA S.A.” e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 296/2022 (AD BABL), dictada en el expediente Nº 18062-5-2017, por la cual se la condenó, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., al pago de $ 8.142.737,80 en concepto de multa, en relación con la destinación de exportación Nº 16 003 EC01 002590 F. Relata que, mediante la mencionada destinación, documentó la exportación a consumo de cebada cervecera, al amparo de la Ley 21.453, declarando el precio acordado con el comprador del exterior —Cervecería y Maltería Paysandú S.A. (CYMPAY)— y detallando la DJVE correspondiente. Precisa que liquidó y abonó los derechos de exportación conforme el precio oficial vigente, el cual era inferior al precio de venta concertado. Indica asimismo que el comprador uruguayo, en su carácter de *trader*, revendió la mercadería al mercado brasileño, instruyendo el embarque de la carga con destino a la República Federativa del Brasil. Sostiene que, a raíz de una investigación realizada por la Sección Fiscalización de Exportaciones, a través del sistema informático INDIRA, se advirtió que las ventas posteriores se efectuaron a un precio distinto y superior, circunstancia que motivó la denuncia que dio origen a la condena apelada. Alega que, tratándose de transacciones internacionales entre empresas vinculadas y de ventas sucesivas, ni la vinculación ni la existencia de precios comparativamente superiores resultan suficientes, por sí solos, para desestimar el precio de transacción como valor aduanero, conforme lo dispone el Acuerdo de Valor del GATT y el Código Aduanero. Cita jurisprudencia. Afirma que el sistema INDIRA sólo acredita la existencia de ventas sucesivas, y que el precio de la venta de salida desde Argentina, en el marco de la operación

con Uruguay, es distinto del precio de ingreso al Brasil, correspondiente a una compra celebrada por una empresa brasileña diferente de la uruguaya. Sostiene que de ello no puede inferirse que la operación haya sido, en realidad, una venta directa a Brasil, máxime cuando la Aduana no acreditó la relación comercial con la firma brasileña, solo la ha presumido. Se agravia de que a partir del INDIRA y sin mayor sustento, se concluyera que la venta concertada con el comprador uruguayo y el precio allí convenido, cobrado y certificado, así como previamente validado por la autoridad de aplicación al otorgar la DJVE, constituían una ficción. Invoca precedentes del TFN y de la Excma. Cámara que rechazan la desestimación de valores declarados basados exclusivamente en diferencias detectadas mediante sistemas como el NOSIS. Alega que no declaró una mercadería distinta ni un precio diferente del verificado, por lo cual no corresponde imputarle la infracción de declaración inexacta, extremo acreditado con la certificación contable aportada en sede aduanera. Añade que dicho precio fue anticipado a la autoridad competente, la cual lo validó de manera implícita al otorgar la DJVE necesaria para instrumentar la exportación. Reitera que la existencia de una venta posterior por parte del comprador uruguayo, a un precio diferente, es ajena a la operación primaria y no afecta la veracidad del precio declarado, no existiendo constancia alguna de que la apelante haya intervenido en dicha segunda transacción. Considera que falta un elemento esencial del tipo infraccional, cual es la diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación. Cita jurisprudencia. Sostiene que resulta contradictorio que la Aduana cuestione el precio declarado —validado ante la autoridad de aplicación— por considerarlo supuestamente bajo, a efectos de pagar presuntamente menos impuesto a las ganancias o evitar el ingreso de divisas, cuando dicho precio es igual o superior al precio oficial fijado por el Estado y coincide con los valores declarados por otros exportadores. Afirma que no se configuró la inexactitud exigida por la norma ni la consecuencia prevista en el art. 954, inc. c) del C.A. —el ingreso de un importe distinto del que correspondiere—, por lo cual la imputación infraccional carece de fundamento. Indica que es propio de las operaciones de *trading* que exista una diferencia de precios entre la venta realizada por el exportador argentino y la reventa efectuada por el comprador uruguayo a un tercero brasileño, sin que ello suponga inexactitud alguna ni repercusión tributaria aduanera, dado que los derechos se liquidaron conforme el precio FOB oficial fijado por la Secretaría de Agricultura. Señala que el art. 748 del C.A. delimita taxativamente los supuestos en los cuales la Aduana puede desestimar el precio de venta como base de valoración, previa verificación de dos extremos: que el precio pagado o por pagar no constituya una base idónea y que corresponda determinar un valor imponible. Añade que, tratándose de operaciones al amparo de la Ley 21.453, los derechos de exportación se calculan sobre el precio oficial vigente a la fecha de registro de la DJVE, el cual guarda relación con el precio declarado. Cita doctrina y jurisprudencia. Sostiene que el ajuste practicado no tuvo por finalidad determinar una nueva base de valoración para sustentar un cargo por diferencias de derechos, pues estos se pagaron sobre un precio oficial no cuestionado. Afirma que el precio convenido entre las partes es razonable y refleja el que cualquier comprador hubiera aceptado en similares condiciones de entrega. Agrega que la vinculación con la compradora uruguaya no influyó en el precio documentado, y que el valor correspondiente a la venta posterior al importador brasileño no puede utilizarse para ajustar el declarado, configurando una indebida aplicación, por analogía, de normas ajenas al art. 748 del C.A., lo cual se encuentra vedado en materia infraccional. Cita jurisprudencia de la Excma. Cámara y del TFN en casos análogos. En subsidio, solicita la condonación de la multa, conforme lo establecido por el art. 56 de la Ley 27.260. Cita jurisprudencia que avala su pretensión. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso interpuesto, con expresa imposición de costas a la demandada.

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Indica que mediante el informe técnico nro. 54/2017 (DE IVES) se realizó el estudio de valor sobre las operaciones de exportación de cebada y malta cervecera efectuadas por la firma actora entre empresas que conforman un grupo económico, observándose diferencias entre los valores FOB Argentina, valores Factura uruguaya (según certificado de origen) y valores FOB importado desde Brasil (según INDIRA) y, asimismo que la mercadería exportada figura como remitida a la

República de Brasil por la firma Maltería Uruguay S.A., que se encuentra radicada en la República Oriental del Uruguay. Refiere que Maltería Uruguay S.A. es una sociedad controlada por Cervecería y Maltería Quilmes, la que a su vez pertenece en un 91% a AMBEV (COMPAHNIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS), por lo cual es una sociedad controlante, por lo que resulta claro que las mismas se encuentran vinculadas. Señala que l servicio aduanero entendió y probó que estaba ante una operación de triangulación que le permitió a Maltería y Cervecería Quilmes liquidar menos divisas en Argentina, subfacturando el valor de la mercadería, pero permitiendo, a través de la utilización de un intermediario del propio grupo económico, pagar el valor correspondiente del bien comerciado en un territorio "beneficioso" ("paraíso fiscal"). Cita doctrina. Explica que en la triangulación el país de importación (Brasil) difiere del país del sujeto al cual el exportador (Argentina) emite la factura comercial y del cual recibe el pago del precio (Uruguay), maniobra que busca el beneficio o satisfacción de un interés del *"holding"* por sobre el interés o beneficio individual de las sociedades agrupadas, por ello el análisis financiero no debe limitarse a lo que pudo pagar "de más" una de las empresas involucradas sino en el "ahorro" o beneficio total del grupo. A dicho efecto ejemplifica que en la operación Argentina-Uruguay, al subfacturar, el beneficio del grupo consistió en liquidar menos divisas en la Argentina, país exportador (decreto 1606/01), en función del precio abonada en Brasil, en tanto en la operación Uruguay-Brasil el grupo logró fugar divisas a un paraíso fiscal (Uruguay) con una fachada "legal" (operación de comercio exterior), para lo cual se necesitaba este intermediario. Reitera que Uruguay era una pieza clave en la triangulación fraudulenta, 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, ello además de que la empresa AMBEV adquiría la materia prima necesaria para su desenvolvimiento comercial. Indica que la participación del intermediario residente en Uruguay, no tiene sentido logístico alguno en tanto Argentina es el 6° productor mundial de cebada (y 1° exportador mundial), en cambio Uruguay ostenta el escalón 24° y Brasil el 27°, por lo que solo constituye un "paraíso fiscal". Agrega que el sistema INDIRA sólo actuó como disparador de la investigación. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba, confiere autorizaciones y solicita se rechace la apelación interpuesta por la contraria, con expresa imposición de costas.

III.- Que con fecha 22/11/22 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 17/12/25 se elevan los autos a la Sala "E" y se pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 18062-5-2017 se inician a fs. 1 con el Formulario F. 9002. A fs. 2/14 se elabora el Informe nro. 54/17 Div. Regionales -3- Pampeana (DE IVES) en el que se considera que la operación de exportación documentada por Maltería Pampa S.A. con factura comercial emitida a nombre de Maltería Uruguay S.A., y cuyo importador es AMBEV SA (Brasil) todas pertenecientes al mismo holding internacional, resulta una maniobra de triangulación con el objeto de dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, cometiendo prima facie la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. c) del CA. A fs. 15/39 se glosa el sobre contenedor del PE 16 003 EC01 002590 F y su documentación complementaria. A fs. 40/45 se agregan impresiones de pantalla del sistema INDIRA. A fs. 46 obra notificación nro. 004/2017 (DV INVR3) por la que se intima a la firma exportadora a que acompañe copia certificada del contrato celebrado con el comprador y/o agente de ventas en el exterior y del conocimiento de embarque (Bill of Lading), lo que se cumple a fs. 47/51. A fs. 53/55 obra Acta de denuncia nro. 17R69OM08000159E, por presunta infracción en los términos del inc. c) del art. 954 del CA, respecto del PE nro. 16 003 EC01 002590 F. A fs. 56/58 por Resolución nro. 207/17 (AD BABL) se dispone la instrucción de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. c) del CA. A fs. 59 se determina el importe de la multa. A fs. 60/61 se ordena correr vista de todo lo actuado a Maltería Pampa S.A. (notificado el 09/08/17 cfr. fs. 62). Se acumula el Alcance nro. 18062-5-2017/1. A fs. 63/76 y vta. (refoliado) contesta la vista la firma exportadora. A fs. 82 se tiene por presentada a la parte en tiempo

y forma, intimándosela a que adjunte la certificación contable a la que alude en su escrito. Se acumula el Alcance nro. 18062-5-2017/2. A fs. 84/87 (refoliado) la firma acompaña la certificación contable requerida. A fs. 89 se ponen las actuaciones para alegar. A fs. 92/103 y vta., se emite el Dictamen Jurídico nro. 393/2022 (ASLT) AD BABL. A fs. 104/112 se dicta la Resolución Fallo nro. 296/2022 (AD BABL) apelada en la especie.

V.- Que corresponde resolver si se ha configurado en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., en relación a la destinación de exportación para consumo nro. 16 003 EC01 002590 F, documentada por la firma actora.

Que el artículo 954 del C.A. señala en su apartado 1 que: *"El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: (...) c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia".*

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 002590 F, oficializada el 01/07/16 –postembarque del 20/07/16– ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 20.874.49 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.90.10.100G: *"A granel, con hasta 15 % de embolsado (Ley 21.453) Cervecera –Las demás CEBADA"*, con destino a Brasil.

Que al efectuar el control ex-post, la División Investigaciones Regionales 3 Pampeana –ver Informe Técnico nro. 054/17 (DE IVES) de fs. 2/14 de las act. adm.– mediante el uso del sistema INDIRA detectó, respecto de la destinación aquí cuestionada, diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en la Argentina y el mismo valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino.

Que en el caso el valor FOB de la mercadería en la Importación brasileña es de U$S 5.363.410,32 siendo el FOB total declarado en la destinación en trato de U$S 4.822.004,88 por ende existe una diferencia de U$S 541.405,44, por lo que la mencionada Sección entendió que *"(…) la cuestión que se torna insoslayable es la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta, por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, MALTERÍA PAMPA S.A., 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…"*

Que en base al referido informe técnico se dio inicio a la instrucción del sumario contencioso, de cuya compulsa se desprende una exhaustiva descripción de la maniobra que motivara su dictado, entre otras cuestiones destaca que las ventas sucesivas informadas (envío físico de la mercadería a AMBEV S.A. facturada a la firma CERVECERÍA y MALTERÍA PAYSANDÚ, todas vinculadas entre sí) y que, a partir de las consultas al

Sistema INDIRA (Intercambio de Información Registros Aduaneros), **se detectó una diferencia significativa entre el valor FOB declarado por MALTERÍA PAMPA S.A. en la Destinación nro. 16 003 EC01 002590 F (U$S 4.822.004,88) y el valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino (U$S 5.363.410,32)**.

Que la labor del área de fiscalización llevó a descartar el valor FOB declarado por la actora y a elevar denuncia en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., toda vez que se consideró que la diferencia de valores FOB declarados (en Argentina y Brasil) generó una diferencia de ingreso de divisas de U$S 541.405,44.

Que sobre dicha base finalmente se condenó a la aquí actora en los términos de lo dispuesto en el art. 954 inc. c) del C.A.

Que, conforme surge de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, la recurrente declaró como destino "Brasil", sin embargo facturó la venta a la firma CERVECERÍA Y MALTERIA PAYSANDÚ S.A. de Uruguay, por un precio unitario de U$S 231 por tonelada, conforme copias digitalizadas del sobre contenedor agregadas a fs. 15/37 de las actuaciones administrativas.

Que, a su vez, tal como se desprende de los considerandos del Informe nro. 054/17 y dictamen jurídico 393/2022 (ASLT) AD BABL que se ven reflejados en la Resolución Fallo nro. 296/2022 (AD BABL), entre los días 25/7/16 y 26/7/16 la firma AMBEV S.A. ingresó por ante la Aduana de Porto de Río Grande y Porto Alegre (Brasil) un total de 20.874,48 toneladas de mercadería clasificada por la P.A. 1003.90.10, por un total de U$S 5.363.410,32, figurando como vendedor de la mercadería la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ S.A. Como resultado de la comparación con las exportaciones de Argentina, se observó que, por medio de la destinación involucrada en autos se exportó efectivamente la misma cantidad de cebada cervecera (P.A. N.C.M. 1003.90.10.100G), por un FOB total de U$S 4.822.004,88 dando lugar a una diferencia de U$S 541.405,44 entre el precio declarado en el país de destino respecto al declarado en el país de origen (ver fs. 2/14 y 92/103 y vta. de las act. adm.).

Que no se encuentra controvertido en autos que la recurrente MALTERÍA PAMPA S.A, el comprador en Uruguay, CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ S.A y el importador de Brasil AMBEV S.A, se encuentran vinculados entre sí. En efecto, la vinculación entre el exportador y la firma compradora fue declarada en la "Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación" acompañada a la declaración de exportación en trato cuta copia digitalizada obra a fs. 20 de las actuaciones administrativas.

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. 85/87 de las act. adm., y responde a las facturas de exportación E 0038 – 00000235 y 0038 – 00000236 que en copia digitalizadas obran agregadas a fs. 38/39 de las act. adm.-.

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, como se dijo, las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 40/45 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó los días 25/07/16 y 26/07/16, la importación de 11024,24 toneladas por la destinación 1611288233, por un valor FOB de u$s 2.800.378,79, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 254,01 por tonelada, y la importación de 9.850 toneladas por la destinación 1611380474, por un valor FOB de u$s 2.563.031,53, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 260,20 por tonelada, respectivamente. Nótese que las fechas de la oficialización ante la aduana brasileña son del 25/07/16 y 26/07/16, es decir, entre 5 y 6 días después de la oficialización post-embarque de la destinación 16 003 EC01 002590 F -analizado en la especie-.

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.

VI.- Que, a criterio del suscripto, la existencia de una operación triangulada constituye por sí mismo un elemento que habilita al servicio aduanero a investigar y recabar mayor información sobre el valor declarado, a los fines de evaluar la genuinidad de la operación comercial declarada como de base a la destinación aduanera.

En tal sentido, el Sistema Informático INDIRA resulta un medio de prueba absolutamente válido y fehaciente toda vez que extrae la información de los sistemas de registración de las operaciones aduaneras en ambos países, el Sistema Malvina en Argentina, y el Sistema SISCOMEX en Brasil (el web service del país requerido a través de internet utilizando HTTPS con WSSA -Servicio Web de Autenticación y autorización-; informa al requirente en tiempo real y los datos son encriptados en formato XML) y tiene sustento jurídico en el "Convenio de

Cooperación, Intercambio de Información, Consulta de Datos y Asistencia Mutua entre las Administraciones Aduaneras del Mercosur" aprobado mediante la Decisión (CMC) Nº 26/06, internalizada en Argentina mediante la Res. Gral AFIP Nº 2495, del 22 de septiembre de 2008 y en Brasil, mediante el Decreto 6870/09 del 4 de junio de 2009 (en la República de Paraguay mediante la Resolución DNA N° 99/12 del 22 de febrero de 2012 y en Uruguay, mediante el Decreto Nº 282/12 del 27 de agosto de 2012).

Que sentado lo anterior y tal como se desprende de los informes técnicos emitidos en las actuaciones administrativas, cuyos términos sirvieron de fundamento para el dictamen jurídico y la resolución apelada, el servicio aduanero, en el ejercicio de sus facultades punitivas como autoridad de contralor del tráfico comercial internacional, impuso a la recurrente -previo sumario donde tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa- la sanción prevista en el inc. c) del art. 954 ap. 1, del CA, pudiendo constatar, que la intervención del tercer operador CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ S.A. carece de sustancia económica, lo que da lugar a la no aceptación de los valores de transacción por influencia de vinculación, ello por cuanto no estaría justificado, *prima facie*, el rol de intermediación entre oferta y demanda cuando esas dos partes son empresas vinculadas, máxime considerando que atenta contra el sentido común el incremento de más de 11% el valor de la mercadería solo por el cruce fronterizo (se encuentra debidamente probado que la mercadería arribó a Brasil en el mismo estado en que salió de Argentina).

Así las cosas, ante esa situación fáctica, correspondía a la recurrente demostrar la genuinidad de la operación, esto es, que existió una real y efectiva prestación de un servicio o algún otro aporte tangible por parte de la empresa radicada en Uruguay que justifique la diferencia entre los precios documentados. Sin embargo, la actora no ofreció ni produjo prueba ni en sede aduanera ni ante este Tribunal tendiente a acreditar aquel extremo, más allá de meras afirmaciones dogmáticas vertidas acerca del rol que cumplen los "traders" en general.

Por lo demás, de la prueba aportada por la propia actora y ratificada por el servicio aduanero en autos resulta que, para el período traído a conocimiento, el destino de las exportaciones de la recurrente resultó ser únicamente Brasil, lo que resulta ser otro indicio claro de simulación de la venta a MALTERÍA Y CERVECERÍA PAYSANDÚ S.A., siendo el verdadero comprador de las mercaderías que exporta la recurrente la firma AMBEV S.A.

Sentado lo que antecede, el presupuesto de hecho del tipo infraccional —una diferencia entre lo declarado por la firma exportadora en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación—, se encuentra acreditado en autos.

Que la operatoria aduanera está estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior; sistema éste que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del importador-exportador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones.

Que así lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "SUBPGA S.A.C.I.F. c/ Estado Nacional (A.N.A.) s/ nulidad de resolución", al expresar que "*en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficacia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan.*"

Que se desprende de la Exposición de Motivos del Código Aduanero que el legislador ha querido tutelar en el

Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos -y tal como lo reconoce la propia actora- no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado.

Que como se expuso, 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 Nro. 16 003 EC01 002590 F, la infracción de declaración inexacta tipificada en el 954 inc. c) del C.A. y, siendo ello así, corresponde confirmar la resolución apelada en la causa, con costas a la actora.

VII.- Que no resulta de aplicación al caso lo recientemente resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 29/02/2024, en los autos "**Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**" (Expte. TFN nro. 38.718-A / CAF 20/2019/CA1-CS1), en la que se analizó el alcance que debe darse al art. 954 inc. c) del CA en el caso de una **operación de importación**, en tanto en la presente se tratan de **operaciones de exportación** a las cuales les corresponde todo un régimen legal diferente que, entre otros aspectos disímiles, establece un subsistema normativo distinto a los fines de la determinación del valor de las mercaderías exportadas.

VIII.- Que corresponde tratar la solicitud de condonación de la multa impuesta por la Resolución Fallo nro. 296/2022 (AD BABLE), aquí apelada.

Que la actora en el punto XVIII de escrito de apelación solicita en forma subsidiaria se declare condonada la multa impuesta en los términos del art. 56 de la Ley 27.260.

Que la Ley 27.260 referida al "Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados", en el Título II "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras", en el art. 56 en lo que importa establece: "*...las multas y demás sanciones previstas, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiere sido cancelada a dicha fecha..*".

Que la Resolución 3920/2016 en su art. 2, en lo que aquí interesa, dispone que: "*Podrán incluirse en el presente régimen, las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social vencidas al 31 de mayo de 2016, inclusive, así como las infracciones cometidas relacionadas con esas obligaciones.*"

"*Se considerarán comprendidas en lo dispuesto en el párrafo precedente las obligaciones que se indican a continuación: (...)*"

"*a) Los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación cuyo hecho imponible hubiera sido perfeccionado hasta el 31 de mayo de 2016, inclusive, las liquidaciones de los aludidos tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones, así como las multas por infracciones cometidas hasta la citada fecha, todo ello conforme a lo previsto por la Ley N° 22.415 y sus modificaciones*" (cfme. Res 4007/2017).

Que la Resolución 4007/2017, en el art. 4 dispone: "*Están alcanzados por el beneficio de condonación las sanciones previstas en la Ley N° 22.415 y sus modificaciones, correspondientes a infracciones – formales o*

sustanciales/materiales – cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, inclusive, que no se encuentren firmes ni abonadas, correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria, el beneficio de condonación se aplicará cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) La obligación sustancial se encuentre íntegramente cancelada al 23 de julio de 2016, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha...".

"...Se consideran como infracciones sustanciales/materiales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 954, inciso a), 964, inciso b), 966 -cuando el beneficio sea excepción tributaria-, 970, 971, 973, 985, 986 y 987 de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones".

Que del análisis de la normativa transcripta *ut-supra* resulta que no concurren en el caso las condiciones previstas en la normativa aplicable que torne procedente la condonación de la multa aquí apelada, -infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., máxime si se tiene en cuenta que no existe obligación sustancial tributaria alguna asociada a la infracción por la que se condenó a la actora.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene establecido que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042; 320:61 y 323:1625, entre otros), ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella (Fallos: 303:1007).

Que es regla en la interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. Asimismo, que la inconsecuencia o falta de imprevisión no se suponen en aquél y por esto se reconoce como principio que las normas deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie o deje a todas con valor y efecto (Fallos 297:142; 314:458 y otros)

Que, como se expuso, la multa impuesta en la resolución apelada en autos, no es susceptible de condonación, ello así en razón de que se trata de la comisión de una infracción de fondo de declaración inexacta prevista en el inc. c) del art. 954 del C.A., cuyo bien jurídico tutelado es el principio de veracidad y exactitud de la declaración, en los términos de la jurisprudencia de la CSJN, recaída en las causas "Subgra SACIE c/Nación Argentina (ANA)", del 12/5/92 (Fallos 315:942) y "Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. Nro. 7584-A) c/ANA", de fecha 11/6/98 (fallos 321:1614).

Que, de lo descrito resulta que la infracción prevista en el inc. c) del art. 954 del C.A. no se encuentra incluida en la Ley 27.260 y sus normas reglamentarias, motivo por el cual la multa que en la causa se cuestiona no se encuentra alcanzada por el beneficio de condonación solicitado por la actora.

Que por los motivos expuestos se rechaza la solicitud de condonación formulada por la actora.

Que en virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución Fallo nro. 296/2022 (AD BABL) recaída en la actuación SIGEA nro. 18062-5-2017**,** en cuanto CONDENA a la firma MALTERÍA PAMPA SA por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. y exige el pago de ocho millones ciento cuarenta y dos mil setecientos treinta y siete pesos con ochenta centavos ($ 8.142.737,80) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

E Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede por unanimidad, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución Fallo nro. 296/2022 (AD BABL) recaída en la actuación SIGEA nro. 18062-5-2017**,** en cuanto CONDENA a la firma MALTERÍA PAMPA SA por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. y exige el pago de ocho millones ciento cuarenta y dos mil setecientos treinta y siete pesos con ochenta centavos ($ 8.142.737,80) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación (cfr. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.18 15:44:13 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.12.18 18:11:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 18:12:05 -03:00