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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-64687821-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 14 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-51888551; MALTERIA PAMPA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**MALTERIA PAMPA SA c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2022-51888551- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución Fallo 255/2022 (AD BABL), que condenó a la firma MALTERIA PAMPA SA, aquí actora, al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA.

II.- Fundamentos de la apelación (RE-2022-51875414-APN-SGASAD#TFN): La actora afirma que el precio declarado en la destinación de exportación para consumo de cebada cervecera es el precio real de transacción. Considera que la existencia de vinculación comercial entre el comprador y el vendedor de la mercadería no obsta a la aceptación del valor de la transacción como valor aduanero, conforme expresamente lo disponen tanto el Acuerdo de Valor del GATT como el Código Aduanero. Entiende que el esquema de ventas sucesivas entre empresas vinculadas no puede per se ser objetable, dado que responde a prácticas comerciales habituales. Concluye que ha sido condenada sobre una base presuntiva, toda vez que de la información del INDIRA se asume que las ventas concertadas con la empresa uruguaya (compradora) en realidad serían inexistentes, y por tanto, el precio declarado en cada PE es inexacto. Advierte que el servicio aduanero no ha acreditado la materialidad del hecho (la inexactitud en la declaración), sino que simplemente ha presumido la configuración del tipo (a partir de la información del INDIRA que sólo acredita que hay dos ventas). Manifiesta que el hecho de que exista una venta posterior del comprador a una tercera empresa por un precio distinto, no obsta a la plena veracidad del precio de venta declarado. Asegura que nada tuvo que ver con la segunda venta del cliente uruguayo con su par brasileño. Agrega que la facultad de la Aduana de apartarse del precio declarado en el permiso de embarque, a los efectos de la valoración aduanera, no la autoriza a cuestionarlo como falaz e inexacto. Insiste en que la Aduana no puede apartarse de la aplicación del valor de venta declarado, en la medida que este valor cumpla con los parámetros establecidos en el Código y que la vinculación con su compradora de Uruguay no han influido en el precio documentado. Señala que la base para considerar el nuevo valor no se encuentra contemplado en el art. 748 del CA. Por otro lado, sostiene que tampoco se dio la consecuencia prevista en el inciso c) del art. 954, dado que conforme ha quedado acreditado con la certificación contable aportada percibió e ingresó las divisas por su venta al comprador del Uruguay.

Cita jurisprudencia en apoyo de sus fundamentos. Subsidiariamente, solicita la condonación de la multa, en los términos del art. 56 de la ley 27.260. Hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso, con costas al Fisco.

III.- <u>Contestación del traslado (IF-2022-99424915-APN-DTD#JGM)</u>: En primer lugar, el Fisco efectúa una negativa genérica de los dichos de la contraria. Entiende que el valor declarado en el PE en trato es incorrecto. En este sentido, indica que el precio declarado se aleja de la realidad, debido a que la vinculación entre las partes incidió en el mismo, conforme fue demostrado por el Servicio Aduanero en la investigación llevada a cabo. Aclara que la Aduana no utilizó el sistema INDIRA para desechar el valor declarado en el PE, sino que utilizó su información para determinar mediante la aplicación del método del inc. d) del art. 748 del CA si la vinculación habría o no incidido en el precio, cosa que sucedió. Destaca que la vinculación influyó negativamente en el precio, que fue subfacturado en Argentina, en miras de materializar beneficios para el grupo económico. Concluye que dicho accionar encuadra en la figura prevista en el art. 954, inc. c), del CA. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

IV.- Que por PV-2022-102836457-APN-VOCXVIII#TFN se tiene po contestado el traslado y mediante PV-2022-137121340-APN-VOCXVIII#TFN se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa. A continuación, se elevan los autos a esta Sala “F”, quedando en estado de dictar sentencia.

V.- Que la Actuación SIGEA 18062-4-2017 se inicia con el informe técnico 35/17 (DV INV R3 - INVES), en relación al PE 16003EC01002106V. A continuación, se agregan copias de la documentación obrante en el interior del sobre del PE investigado. A fs. 76 obra el acta denuncia. A fs. 80/82, mediante Resolución 189/17 (AD BABL), se instruye sumario. Y a fs. 85/86 se ordena correr vista de todo lo actuado a la firma MALTERIA PAMPA SA, quien resulta notificada el 29/5/17, conforme surge de la constancia 17003NOTI008948X, obrante a fs. 87. A fs. 88/101 ref. vta. contesta vista la imputada. A fs. 112 ref. se provee su presentación. A fs. 120 ref./121 ref. obra el informe de la Sección Inspección Simultánea 113/19. A fs. 125/127 obra el dictamen jurídico 392/2022 (ASLT AD BABL) y, finalmente, a fs. 138/140 vta. se dicta la Resolución Fallo 255/2022 (AD BABL), aquí apelada.

VI.- Que corresponde decidir en autos si la resolución apelada, por la que se condena a la firma exportadora, aquí recurrente, al pago de una multa por la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA, se ajusta a derecho.

Que a los efectos de la configuración de la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que mediante el PE 16003EC01002106V (oficializado el 1/6/2016, con cierre de venta el 23/05/2016, conforme surge de la DJVE 16001DJVE000802P) la firma MALTERIA PAMPA SA documentó la exportación para consumo de 21.000 toneladas de malta de cebada cervecera que declaró bajo la PA SIM 1107.10.10.190D que comprendía a “Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida -Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA.”, con un valor FOB unitario de U$S 536,36 y un valor FOB total de U$S 11.263.560 -ver fs. 17 de las act. adm.-.

Que, habiendo embarcado una mayor cantidad de mercadería respecto de la declarada, el día 29/06/2016 registró una declaración de post-embarque (conf. art. 346 del CA) por las 21.189 toneladas embarcadas, arrojando un valor FOB total de U$S 11.365.414,76 -ver fs. 32/33 de las act. adm.-.

Que en el control *ex-post*, mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, se detectaron diferencias entre el valor FOB declarado por el exportador en Argentina y el valor declarado por el importador ante la aduana en la República Federativa de Brasil. En efecto, la Aduana de Bahía Blanca detectó la existencia de una operación triangulada, al ser declarado como vendedora de las mercaderías por parte del importador en Brasil la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ SA de la República Oriental del Uruguay, firma, a su vez, compradora de las mercaderías exportadas desde Argentina. Asimismo, según el servicio aduanero, del análisis de la documentación se observó que la firma aquí

recurrente resulta ser una empresa controlada por la firma compradora en Brasil (AMBEV), la cual resulta ser poseedora del 60% del capital accionario.

Que la labor del área de fiscalización llevó al servicio aduanero a descartar el valor FOB declarado por la actora 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.

VII.- Que, sentado lo que antecede, corresponde aclarar que la triangulación en sí misma no se encuentra prohibida por la legislación vigente, presentándose en el comercio internacional de determinados *commodities* prácticas habituales de intervención de empresas intermediarias entre oferta y demanda, denominadas *traders*, que si bien no le añaden valor propiamente dicho a las mercaderías negociadas, brindan servicios reales y efectivos que justifican una retribución que, en caso de no facturarse como un servicio individualizado a alguna de las partes, puede deducirse del precio de compra o bien adicionarse al precio de venta, según se trate de *commodities* con cotización internacional "transpartente" o no. Pero también es cierto que en el tráfico internacional (no sólo de bienes -que es lo que nos ocupa- 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 en varios de esos planos a la vez.

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

Que, en el presente caso, la recurrente declaró como destino "Brasil", pero facturó la venta a la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ SA, por un precio unitario de U$S 536,36 la tonelada -ver PE de fs. 17/19 de las act. y facturas comerciales 0038-00000227, 0038-00000228, 0038-00000229, 0038-00000230, 0038-00000231, 0038-00000232, 0038-00000233 y 0038-00000234 de fs. 34/41 de las act.-

Que, según el Informe Técnico 35/17 -ver fs. 2/14- entre los días 27/6/2016 y 13/07/2016, la firma AMBEV ingresó por ante la Aduana de Porto de Vitoria, Cabedelo y Recife un total de 21.189,90 toneladas de malta de cebada cervecera, por un total de U$S 12.616.198,81, siendo el precio unitario de U$S 596,6 por tonelada. Según el mismo informe, como vendedor de la mercadería figuraba la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ SA. 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 malta de cebada, por un FOB total de U$S 12.262.198,81, dando lugar a una diferencia de U$S 1.260.784,05 entre el precio declarado en el país de destino respecto al declarado en el país de origen (aproximadamente U$S 59,5 x tonelada).

Que tampoco se encuentra controvertido que tanto la recurrente, MALTERIA PAMPA SA, como el teórico comprador en Uruguay, CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ SA, así como el destinatario final o real de las mercaderías, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV, 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" adjuntada al PE en trato -ver fs. 20 de las act.-. A su vez, en el Informe Técnico mencionado previamente, se afirma que MALTERIA PAMPA SA es controlada por la firma brasilera (AMBEV) que posee un 60% del capital accionario.

Que, tal como fue mencionado más arriba, a los efectos de la configuración de la infracción en trato es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación y, si bien una operación triangulada da lugar al servicio aduanero para investigar y recabar

información sobre la declaración efectuada, a los fines de probar la existencia de una diferencia entre lo declarado y lo verificado, deben presentarse elementos suficientes.

Que el hecho de que se haya comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA, que la misma mercadería que fue vendida por MALTERIA PAMPA SA a la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ SA, fue ingresada al mercado brasilero y lo fue por un valor superior al que se exportó desde la república Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para poder considerar que el valor declarado en la primera de las ventas por la firma aquí recurrente no resulta ser el valor real de la transacción. Es decir, el hecho de que haya existido una venta posterior por un precio diferente al de la venta inicial, llevada a cabo por un "trader" vinculado, esto es, CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ SA, no implica por sí solo que el precio declarado no sea el precio de transacción, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un menor ingreso de divisas al país.

Que la afirmación de la existencia de una maniobra de triangulación fraudulenta, no ha sido acompañada de una investigación adecuadamente desarrollada, limitándose el servicio aduanero descartar el valor de transacción declarado, por la mera existencia de ventas sucesivas realizadas con la intervención de operadores vinculados entre sí, pero nada ha aportado ni acreditado en el sentido de que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería involucrada en autos, como lo exige la infracción que se ha endilgado a la recurrente.

Que, 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–, no se ha sido acreditado en autos. Ello así, ante la ausencia de uno de los elementos exigidos por la norma a los efectos de la configuración de la infracción analizada, considero que debe revocarse la resolución apelada.

Ello así, corresponde aplicar lo resuelto por la CSJN en la causa "Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", de fecha 29 de febrero de 2024 en cuanto se sostuvo que "que el texto del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, tampoco prevé que –a los efectos de establecer el precio que "efectivamente correspondiere"– deba prescindirse del precio de la última venta y atenderse a los precios de las ventas anteriores. Aún más, no surge de dicha norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiese existir obedezca a dicha vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes. En defecto de tales previsiones en el tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, el hecho de que la última de las ventas sucesivas entre partes vinculadas hubiese venido precedida por una venta a un precio menor, o incluso sustancialmente menor, no alcanza para desplazar la carga de la prueba hacia el importador a fin de que éste demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías importadas". Y agrega que: "No le cabe a esta Corte apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (Fallos: 218:56; 299:167; 313:1007). En tal sentido, independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las ventas sucesivas (triangulaciones) que involucren la sobrefacturación de importaciones o subfacturación de exportaciones, que van más allá de la materia aduanera para comprometer aspectos cambiarios y fiscales, no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos la concibieron (arg. Fallos 277:25; 300:700; 340:644)".

Que por la forma que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios planteados.

Que, por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución Fallo 255/2022 (AD BABL), recaída en la Actuación SIGEA 18062-4-2017.

2.- Costas al Fisco.

El Dr. Pablo A. Grabarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Adhiero a la propuesta del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución Fallo 255/2022 (AD BABL), recaída en la Actuación SIGEA 18062-4-2017.

2.- Costas al Fisco.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.06.12 22:05:58 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.06.13 17:15:33 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.06.14 15:54:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.14 15:55:54 -03:00