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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-70984724-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 1 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2021-11703971- -APN-SGASAD#TFN; CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES SAICA Y G y otro

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES SAICA Y G y otro c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, **EX-2021-11703971- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del litigio: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución 333/2020, recaída en las actuaciones administrativas 16544-2-2015, mediante la cual se intima a la firma exportadora y al despachante de aduanas al pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. respecto de la destinación a consumo 13008EC01001405B.

II.- Fundamentos de apelación: En IF-2021-11703869-APN-DTD#JGM las co-actoras interponen recurso de apelación contra la Resolución referida *ut supra.* Se agravian porque el fisco utiliza como único elemento para imputar la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. la información extraída de Sistemas Informáticos, de donde surge la existencia de operaciones trianguladas y la diferencia de valor FOB de Argentina -de exportación-, valores factura Uruguaya y valores FOB importados desde Brasil. Aducen que carece de fundamento la Resolución apelada. Asimismo, sostienen que no se configura la infracción referida. Alegan que las operaciones trianguladas son habituales en materia de exportaciones y están absolutamente permitidas. Detallan que de la propia declaración y documental adjunta surge que el comprador de la mercadería era la firma Maltería Uruguay; que el precio pagado o por pagar pactado sería de determinados dólares por tonelada; y que el destino de la mercadería es Brasil. Hacen hincapié en la transparencia de la operación. Aducen que la aduana con fines absolutamente recaudatorios omite que ante operaciones de exportación trianguladas existen diferencias entre los valores de salida de la mercadería y los valores de ingreso de la misma, atento a que es evidente y lógico que en virtud de la intermediación debidamente declarada, el intermediario obtenga algún tipo de ganancia. Hacen referencia a la certificación contable que luce en sede aduanera, de donde surge que el importe y factura comercial relacionada con el PE analizado, ha sido debidamente contabilizada. Invocan el *principio de inocencia* y lo dispuesto por el art. 898 del C.A. Concluyen que la conducta es atípica. Sostienen que no resulta lógico que se presuponga, con el mero objeto de imputar una infracción, que el precio declarado resulta inexacto o falso y para arribar a

esa conclusión se utilice un supuesto precio que la firma no conoce y no tiene porqué conocer y que es acordado, en virtud de una relación jurídica y/o comercial distinta y diferente de la pactada entre la firma exportadora y su compradora, ello con independencia que exista o no vinculación entre las compañías. Concluyen que el fisco no demostró que el precio declarado no es real. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2021-33332711-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. En primer término, realiza una negativa genérica de las afirmaciones de las co-actoras que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Detalla que CERVECERIA Y MALTERÍA QUILMES S.A.I.C.A. y G., Maltería Uruguay S.A. y AMBEV Brasil se encuentran vinculadas. Maltería Uruguay es una sociedad controlada por CERVECERIA Y MALTERÍA QUILMES, y esta última pertenece en un 91% a AMBEV; por lo cual, es una sociedad controlante, de modo tal que existe un claro y contundente nexo entre las tres firmas. Aduce que la triangulación le permitió a CERVECERIA Y MALTERÍA QUILMES liquidar menos divisas en la 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" -léase: "paraíso fiscal"-. Explica que en el caso, el país importador sería Brasil; el país vendedor sería Uruguay, y el país exportador la Argentina; pero que la mercadería fluyó directamente desde Argentina a Brasil. Detalla que el país de importación -Brasil- difiere del país del sujeto al cual el exportador -Argentina- emite la factura y del cual recibe el pago del precio -Uruguay-. Sostiene que de no existir triangulación, la operación hubiese sido Argentina-Brasil, en cuyo caso se anulaba el doble beneficio: se debían liquidar en Argentina las divisas correspondientes al precio real de la mercadería -las que fueron a Uruguay- y, al ingresar las mismas a la Argentina, la firma no hubiese contado con su libre disponibilidad, amén de que iba a recibir pesos. Alega que Maltería 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 en la cuenta de la firma controlada en Uruguay. Respecto al sistema INDIRA, aduce que actuó como el disparador de la investigación. Asimismo, aduce que art. 748 del C.A. no prevé la figura de la triangulación fraudulenta. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, con posterioridad, se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco. Después, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas 16544-2-2015 se inician con el Acta de Denuncia labrada el 11-02-15 por la presunta infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. respecto de la destinación a consumo 13008EC01001405B, la que luce a fs. 2/3 y documentación complementaria a fs. 4/12. A fs. 15/16 se intima a la firma a adjuntar contratos de venta o pedidos de las operaciones, C.O. y conocimiento de embarque, poner a disposición los libros contables y demás documental. A fs. 17 se da cumplimiento a la intimación referida. A fs. 22/27 luce el informe. A fs. 30 el 29-01-16 se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. y se corre vista a la firma y al despachante de aduanas, quienes se notifican el 3-2-16 -fs. 31/32-. A fs. 33/35 contesta la vista que le fuera conferida el despachante de aduanas y a fs. 36/43 efectúa su defensa la firma. A fs. 64 se glosa la certificación contable. A fs. 65 se tiene por presentadas a las co-actoras y por contestada la vista que les fuera conferida. A fs. 66/68 luce el Dictamen y a fs. 71/73 la Resolución apelada.

VI.- Que, en cuanto al planteo de nulidad efectuado por la actora, toda vez que el mismo tiene directa relación con los agravios de fondo, se analizará junto con el mismo.

VII.- Que, corresponde analizar si resulta ajustada a derecho la Resolución 333/2020, recaída en las actuaciones administrativas 16544-2-2015, mediante la cual se intima a la firma exportadora y al despachante de aduanas al pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. respecto de la destinación a consumo 13008EC01001405B.

Que, las actuaciones administrativas se inician con una presunción investigativa de origen para: "*Fiscalizar las operaciones de exportación de la CERVECERIA y MALTERIA QUILMES para el año 2013-2014.*

Analizar exportaciones con ventas sucesivas, o triangulación comercial entre empresas que conforman el grupo económico. (…)

Las recurrentes operaciones de triangulación en la exportación de cebada cervecera, ponen en alerta el origen de tales decisiones, aunque siempre estarán vinculadas a estrategias fiscales o financieras que en su virtud permiten elevar las tasas de ganancia o disponer de fondos en países de bajo control, lo sea evadiendo o eludiendo el pago de gravámenes.(...)

El estudio se realizó sobre las destinaciones de exportación de cebada y malta cervecera declarada en las Posiciones Arancelarias 1107.10.10.190D y 1003.90.10.100G por la firma del asunto, observando:

(…) ventas sucesivas entre empresas que forman un grupo económico. De la búsqueda primaria surge que el país de destino de la mercadería es Brasil, siendo la factura emitida hacia la República Oriental de Uruguay. En este sentido MALTERIA URUGUAY S.A. actuó como sociedad intermediaria internacional.

Profundizando, la sociedad a quien se le emite la factura de venta es MALTERIA URUGUAY S.A. (Uruguay), que a su vez comercializa la misma mercadería a Compañía de Bebidas das Américas AMBEV y SERTRADING de Brasil.

Por otro lado, el camino de la mercadería es directo de la Argentina a Brasil sin escalas transformación o modificación del producto.

En la jerga utilizada en estos tipos de operaciones, lo comentado es una típica triangulación de exportaciones entre empresas que operan globalmente. (…)

Que, en el informe se concluye que: *"(...) Esta operatoria arroja una diferencia en las 25 destinaciones de los años 2013 y 2014 de u$s3.393.477,43, entre el valor FOB de salida de Argentina y el FOB de ingreso a Brasil según datos obtenidos a través de las facturas Argentinas y del sistema INDIRA.*

Los cruces para llegar a la conclusión planteada fueron obtenidos a partir del uso de los sistemas que se poseen en la División, como MALVINA, Discoverer, INDIRA, E-fisco, Depositario fiel y la documentación aportada por la firma (…)

La diferencia de u$s3.393.477,43 entre los valores FOB de salida -exportación desde Argentina con los de entrada-importación en Brasil, quedan radicados en una empresa del holding radicada off shore. Los porcentajes de diferencia FOB (…) muestran valores que van desde un 10,33% a un 34,85% no encontrando elementos objetivos y cuantificables que avalen estos margenes observados, el cual excede ampliamente los parámetros determinados para una intermediación.(...)

De los cruces realizados sobre la documentación recabada (…) surgen discrepancias que dan prueba de la existencia de una triangulación mediante ventas sucesivas entre empresas vinculadas. Si bien la mercadería tiene como destino directo Brasil, la misma es re-facturada en todas las destinaciones analizadas a MALTERIA URUGUAY S.A., siendo los tonelajes cumplidos en las destinaciones argentinas coincidentes con los indicados en los C.O. emitidos para ser presentados en Brasil y que invocan como referencia las facturas uruguayas."

Que, a fs. 24 y 28 de las actuaciones administrativas lucen *"cuadros comparativos de las exportaciones de la firma durante el período 2013-2014, de donde surgen diferencias entre los valores FOB Argentina, valores factura uruguaya -según C.O.- y valores FOB importados desde Brasil -según INDIRA-. (…) la destinación de exportación 13008EC01001405B (…) arroja una diferencia de u$s 28.678,86."*

Que, entonces, con base a este informe el fisco concluye que se realizó una maniobra fraudulenta para dejar las divisas en el exterior -léase: en Uruguay-; por lo que instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. y se corre vista a la firma exportadora y al despachante de aduanas, quienes contestan la vista conferida con

posterioridad.

Que, finalmente, se dicta la Resolución apelada y se le exige a las co-actoras el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

VIII.- Que, el artículo 954 del C.A., apartado 1 dispone: *"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"*

Que, entonces, la figura de declaración inexacta requiere, 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 13008EC01001405B, oficializada el 1-02-13, se documenta la exportación de 162 toneladas de "*Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), incluso tostada"*, mercadería que clasifica en la P.A. 1107.10.10.190D, valor FOB unitario: u$s507,96, valor FOB total de: u$s 82.291,14 con destino a Brasil, siendo la firma exportadora: CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES.

Que, como ya se dijo, el fisco, advirtió la existencia de ventas sucesivas o triangulación comercial entre empresas que forman un grupo económico -CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES, controlada por AMBEV (Brasil) y controlante de MALTERÍA URUGUAY SA- que podrían afectar intereses fiscales.

Que, en este sentido, y en lo que respecta a la operación de autos, observó que la mercadería era exportada por CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES, tenía como destino directo Brasil, pero se refactura a Maltería Uruguay S.A. -intermediaria-, que a su vez comercializa la mercadería a Cia. De Bebidas dos Americas AMBEV de Brasil. Entiende que esta maniobra es para dejar las divisas en Uruguay. Es decir, en el P.E. 13008EC01001405B se declaró como destino: Brasil, siendo el valor FOB total declarado: u$s82.291,14; y se refactura a MALTERIA URUGUAY -intermediario-, de donde surge que el valor FOB total -allí declarado- es: u$s110.970. En otras palabras, la mercadería sale de Argentina por un valor FOB total de u$s82.291,14 e ingresa a Brasil por u$s110.970 -diferencia de ingreso de divisas de u$s 28.678,86-.

Que, corresponde aclarar que no se encuentra discutido en autos la existencia de vinculación entre las empresas -ver fs. 4 de las actuaciones administrativas.

Que, como quedó expuesto, 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 haber comprobado, por medio de la utilización del sistema *Malvina, Discoverer, Indira y E-Fisco* que la mercadería vendida por CERVECERÍA Y MALTERIA QUILMES S.A. a la firma MALTERÍA URUGUAY 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 concluir que el valor declarado en la primera de las ventas por la firma aquí recurrente es inexacto o no sea el precio real de la operación en cuestión.

Que si bien el servicio aduanero tiene amplias facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde, la existencia de una venta posterior por un precio diferente al de la venta inicial, llevada a cabo por un *trader* vinculado -MALTERÍA URUGUAY SA- no demuestra por sí solo que el precio declarado es inexacto, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a

generar un menor ingreso de divisas al país.

Que, en el caso el precio declarado en el P.E. -u$s82.291,14- coincide con el de la factura 2366-00001021; por ende, no se dan los elementos del tipo que permitan imputar la infracción endilgada en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del CA.

Que, sin perjuicio de lo expuesto y a mayor abundamiento, de la certificación contable que luce a fs. 64 de las actuaciones administrativas surge que el importe y factura comercial relacionada con la destinación a consumo de autos ha sido debidamente contabilizada; lo que evidencia que el importe pagado o por pagar documentado en la operación de exportación es real, como sostienen las co-actoras.

Que, en definitiva, no puede considerarse que el precio declarado en la destinación de exportación resulta ser inexacto, por cuanto en autos se demuestra que el mismo se corresponde efectivamente con el abonado y girado por la compradora.

Que, en consecuencia, no configurándose el presupuesto exigido por la norma, una diferencia entre lo declarado y lo constatado, pasible de ocasionar un ingreso -en el caso- o egreso de divisas distinto del correspondiente, considero que la Resolución apelada en autos debe ser revocada.

Que, 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 ello, **voto por:**

Revocar la Resolución 333/2020, recaída en las actuaciones administrativas 16544-2-2015, en cuanto le exige a las co-actoras el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

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

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución 333/2020, recaída en las actuaciones administrativas 16544-2-2015, en cuanto le exige a las co-actoras el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., con costas.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la 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: 2025.06.30 13:15:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.06.30 17:08:23 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: 2025.07.01 14:56:02 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: 2025.07.01 14:56:26 -03:00