Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-85413496-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Agosto de 2025

Referencia: 35.120-A; MALTERIA PAMPA S.A.; SENTENCIA.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"MALTERIA PAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **35.120-A**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 22/39 se presenta la firma "MALTERIA PAMPA S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 317/14 (AD BABL) dictada por el Administrador (I) de la División Aduana de Bahía Blanca en la Actuación Nº 12569-333-2011, por la que se la condena al pago de una multa de $24.072.315,10.- en los términos del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. Manifiesta que documentó al amparo de la ley 21.453 la exportación definitiva de un embarque de malta de cebada de la P.A. 1107.10.10.190D y que la venta se concertó por un valor FOB unitario de u$s320,25 la tonelada. Expresa que la mercadería fue vendida a Maltería Uruguay S.A., pero siendo que este comprador era un *trader* que, a su vez, había vendido la mercadería al mercado brasileño, éste dio instrucciones de embarque de la carga con destino a la República Federativa del Brasil. Relata que, como consecuencia de una investigación llevada a cabo por la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca, a través del sistema informático INDIRA se advirtió que la segunda venta (es decir, la venta que realizó la empresa compradora radicada en Uruguay a otra empresa ubicada en Brasil) se había realizado a un precio distinto y superior. Destaca que se liquidaron y abonaron los derechos de exportación, considerando el precio oficial vigente a la fecha de las DJVE que resultó ser de u$s305 -es decir, inferior-. Agrega que la certificación contable aportada acredita que el precio concertado, validado por la autoridad de aplicación al entregar la DJVE y declarado ante la Aduana, es veraz y exacto. Señala que se ha condenado a la firma sobre una base presuntiva, toda vez que el servicio aduanero concluyó a partir del INDIRA que la venta concertada entre la recurrente y la empresa compradora uruguaya, operación validada por la autoridad de aplicación (Secretaría de Agricultura/ONCCA) al entregar la DJVE y cuyo cobro se acreditó con certificación contable, en realidad sería inexistente y, por lo tanto, el precio declarado sería inexacto. Sostiene la falta de configuración de la consecuencia prevista en el art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. en cuanto ha quedado debidamente acreditado con la certificación contable aportada en las actuaciones administrativas que la firma percibió e ingresó las divisas por su venta al comprador del Uruguay y que ello nada tuvo que ver con la segunda venta del cliente uruguayo con su par

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

II.- Que a fs. 51/69 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una reseña de los antecedentes de la causa. Destaca que la recurrente nunca negó la vinculación existente y denunciada por el servicio aduanero en las actuaciones administrativas. Refiere a la modalidad empleada en el caso por cuanto el país de importación (Brasil) difiere del país del sujeto al cual el exportador (Argentina) emite la factura y del que recibe el pago del precio (Uruguay). Destaca que la vinculación influenció definitiva y negativamente en el precio que fue subfacturado en Argentina, en miras de materializar beneficios para el grupo económico. Sostiene que el precio final -entendido como el real- de la mercadería (no el valor en aduana) fue el abonado en la importación genuina materializada en Brasil. Expresa que ese fue el precio que efectivamente pagó la empresa cabeza del grupo (AMBEV, propietaria en un 60% de Maltería Pampa, que a su vez controla en un 100% a Maltería Uruguay). Alude a los beneficios concretos que este tipo de maniobras representan para el grupo económico. Destaca 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. Considera que se ha demostrado que a través de la reducción del valor de la mercadería -no el valor en aduana, determinado por un precio oficial- se llevó a cabo la denominada “planificación fiscal nociva”, permitiendo que no se ingresen al país las divisas que la operación real implicaba. Refiere a la utilización del sistema INDIRA, plantea que el sistema constituye un elemento coadyuvante en la lucha contra el ilícito aduanero, actuando como un disparador de la investigación, siendo un medio, y no un fin en sí mismo. Sostiene que en el caso la inaplicabilidad de los arts. 735 y ss. del C.A., toda vez que en el caso no se discuten derechos de exportación. Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que rechace la apelación interpuesta por la contraria, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 70 se abre la causa a prueba. A fs. 90 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 154 se elevan los autos a la Sala “G”, y a fs. 155 se ponen para alegar, agregándose a fs. 158/164 el alegato presentado por la actora, y a fs. 165/167vta el del fisco. A fs. 173 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12569-333-2011 se glosa el Informe Técnico Nº 194/12 (SE FEBB) de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca mediante el cual se hacen saber las inconsistencias en los valores declarados por la firma recurrente en las destinaciones registradas en el SIM bajo la numeración 09 003 EC01 001697 Y. A fs. 12/17 se agregan impresiones de pantalla del sistema

INDIRA relativas a la oficialización de la Destinación Nº 904183704 del 16/04/09. A fs. 18 se agrega la Denuncia Nº 76/12 (SE FEBB) formulada contra "MALTERIA PAMPA S.A." por infracción al art. 954 inc. c) del C.A. por "*diferencia de ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado. 09 003 EC01 001697 Y I. Técnico Nº 194/12*". A fs. 19 obra el sobre contenedor del PE Nro. 09 003 EC01 001697 Y con su documentación complementaria. A fs. 20/23 se le instruye sumario contencioso. A fs. 25 la Sección "V" de la Aduana de Bahía Blanca informa la diferencia entre el precio declarado en el PE y el valor efectivamente abonado en destino. A fs. 27/28 con fecha 23/10/12 se ordena correr vista de todo lo actuado a la firma "MALTERIA PAMPA S.A." -notificada el 25/10/12 según constancia de fs. 29-. A fs. 30/42 ref. la firma contesta vista. A fs. 48/52 ref. la firma adjunta documentación -certificación contable, constancia del Banco HSBC, y dos impresiones de pantalla de la página web del BCRA-. A fs. 58/63 se dicta la Resolución Nº 317/14 (AD BABL). A fs. 65/66 ref. se acredita la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal.

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

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

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

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

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

Que el antecedente normativo del art. 954 ap. 1, inc. c), del CA se encuentra en la ley Nº 19.881, debiendo analizarse la Nota al Poder Ejecutivo que acompañó su proyecto, en la que expresaba que "*uno de los problemas*

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

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

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

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

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

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

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

Que el art. 1 de la ley 21.453 establece: "*Las ventas al exterior de los productos de origen agrícola que se indican en la planilla anexa, quedarán sujetas a las normas que establece la presente ley (…)*".

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

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

VII.- Que en fecha 26/03/2009 la firma "MALTERIA PAMPA S.A." oficializó el PE Nº 09 003 EC01 001697 Y y documentó la exportación para consumo de 9.000 (ítem 1) y de 10.500 (ítem 2) toneladas de malta que declaró por la PA SIM 1107.10.10.190D correspondiente a "Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida -Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA", con un valor FOB unitario de u$s320,25 y un valor FOB total de u$s2.882.250,00 y u$s3.362.625,00 –respectivamente-, y se tributó según el precio oficial de u$s305 la tonelada, por lo que la autoliquidación practicada arrojó un valor en aduana de u$s2.745.000 y u$s3.202.500 –respectivamente-. Precio oficial al que documentó las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior Ley 21.453 Nros. 09 001 DJVE 004973 H y 09 001 DJVE 004972 C de fecha 20/03/2009 (ver documentación obrante en la carpeta del PE, a fs. 19 de las act. adm.).

Que en el control ex-post, la División Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de Bahía Blanca, al contrastarse la operación con su ingreso en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, detectó diferencias entre el valor FOB declarado por el exportador en Argentina para esas mercaderías y el valor declarado por el importador ante la aduana en la República Federativa de Brasil.

Que el Informe Técnico Nº 194/12 (SE FEBB) de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca destaca que "MALTERIA PAMPA S.A." de Argentina es una empresa controlada por "COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV" de Brasil, la que posee el 60% de su capital accionario. A su vez, "MALTERIA URUGUAY S.A." de la República Oriental del Uruguay es una sociedad controlada por la firma "MALTERIA PAMPA S.A.", quién posee el 100% de su capital accionario. No obstante, "SERTRADING (BR) LTDA en este caso es el comprador de la mercadería en Brasil, de quien no consta vinculación con las sociedades arriba mencionadas" (v. fs. 1/10 de la Actuación Nº 12569-333-2011).

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

Que el referido Informe señala entre sus Conclusiones que lo que "*se torna insoslayable es la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta, por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, MALTERIA PAMPA S.A. de Argentina. Ambas sociedades, a las que no se las puede considerar ni independientes ni que hayan pactado libremente el precio de la transacción, y en donde la sociedad controladora tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación, y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, han utilizado esta metodología comercial cometiendo prima facie, en opinión de esta instancia, la infracción prevista y penada por el Art. 954 Inciso c) del Código Aduanero atento al ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado, por un total de U$S6.598.770,58"*.

Que las inconsistencias detectadas por el área de fiscalización, plasmadas en el Informe Técnico Nº 194/12 (SE FEBB), llevaron al servicio aduanero a descartar el valor FOB declarado por la firma y valorar las mercaderías conforme al precio documentado al ser importadas en Brasil. Ello por cuanto, la aduana consideró que a fin de concretar la exportación con destino a la República Federativa de Brasil, se utilizó una empresa controlada por la recurrente, radicada en la República Oriental del Uruguay, destacando que esa firma no recibe la mercadería, ni interviene en la carga, ni despacho, ni logística alguna de la operación, sino que aparenta una presunta adquisición de la mercadería embarcada y su posterior venta al declarante en el país de destino, con la finalidad de quedarse con la diferencia entre el precio pagado por la recurrente y las divisas recibidas de parte del comprador brasilero.

VIII.- Que en el caso -como se dijo-, en primer lugar, en el PE N° 09 003 EC01 001697 Y (oficializado el 26/03/2009, cierre de venta declarado el día 19/03/2009, registrando en el SIM las DJVE Nros. 09 001 DJVE 004973 H y 09 001 DJVE 004972 C de fecha 20/03/2009), se declaró como destino "Brasil", pero la venta se facturó a la firma "MALTERIA URUGUAY S.A." por un precio unitario de u$s320,25 la tonelada (ver sobre contenedor de fs. 19 de act. adm., factura comercial Nro. 0001-00001314 y 0001-00001315).

Que no se encuentra controvertido que tanto la recurrente "MALTERIA PAMPA S.A." como el comprador en Uruguay "MALTERIA URUGUAY S.A.", se encuentran vinculados entre sí. A su vez, si bien en el caso la firma "SERTRADING (BR) LTDA" -comprador de la mercadería en Brasil- no consta que se encuentre vinculada con las sociedades antes mencionadas –v. Informe Técnico de fs. 1/10 de las act. adm.-. En efecto, cabe destacar que del conocimiento de embarque "Bill of Lading" –obrante en el sobre de la destinación a fs. 1 de las act. adm.- surge que la consignataria es "SERTRADING (BR) LTDA", sin embargo, declaró como domicilio el de la sociedad "COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS AMBEV (vinculada a las sociedades mencionadas en primer término).

Que, en segundo lugar, cabe mencionar que el Informe -fs. 1/10 de act. adm.- sostiene que, en virtud al destino de la mercadería -Brasil- y como parte de los controles rutinarios, contrastó la operación con su ingreso en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, resultando que la mercadería fue ingresada por la Aduana de Porto de Vitoria mediante la oficialización de 2 destinaciones de importación según el siguiente detalle:

Destinación	**Toneladas**	**Fob Unitario**	**Fob Total**	**Importador**
904183704	7.000,00	658,52	4.609.609,58	SERTRADING (BR) LTDA
904228678	12.500,00	658,72	8.234.036,00	SERTRADING (BR) LTDA
	19.500,00		**12.843.645,58**	

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. 7/9 de autos, y responde a las facturas 0001-00001314 y 0001-00001315 de fecha 2/4/2009 en el sobre de fs. 19 de las actuaciones administrativas-.

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

IX.- Que sin perjuicio de la opinión de la suscripta sostenida en causas de igual carátula a la presente, expedientes Nros. 35.110-A y 35.512-A, que tramitaron ante esta Vocalía, entre otros precedentes de este Tribunal –como vocal subrogante-, cabe remarcar que, recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en la causa "*Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" (Fallos: 347:83), sentencia del 29/02/24. En ese precedente, si bien la cuestión se centró en el análisis de ventas sucesivas entre vinculados en una operación de importación, resulta "mutatis mutandi" aplicable al presente por economía procesal.

En especial, la Procuradora analizó la interpretación jurisprudencial dada por el Máximo Tribunal al art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A. y destacó que "(…) *la Cámara, sobre la base de los hechos y las pruebas rendidas en la causa, tuvo por demostrado que los precios declarados por Pioneer Argentina S.R.L. se correspondían con los efectivamente pagados por ella a POCSM por las compras realizadas, lo que eliminaba toda posibilidad de*

configuración de la infracción imputada" (v. punto IV del dictamen de la Procuradora Fiscal, al que remitió la Corte).

Que, en definitiva, no se consideró probada una "declaración inexacta" encuadrable en el artículo 954, ap. 1º, inc. c), del C.A.

X.- Que, en efecto, dicho Tribunal ha resuelto en el caso de Fallos 307:1094, "Cerámica San Lorenzo", que "*no obstante que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (conf. doc. de Fallos 25:364). De esta doctrina y de la de Fallos: 212:51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en consecuencia (confr. causa 'Balbuena, César Aníbal s/ extorsión' resuelta el 17 de noviembre de 1981)*".

XI.- Que, en definitiva, y atento con fundamento en lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, corresponde revocar la Resolución N° 317/14 (AD BABL) dictada en la Actuación Nº 12569-333-2011, con costas.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

Revocar la Resolución N° 317/14 (AD BABL) dictada en la Actuación Nº 12569-333-2011, con costas.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Me aparto respetuosamente del criterio de mis distinguidos colegas y paso a reseñar los hechos con el detenimiento que ameritan. Maltería Pampa S.A., en su carácter de exportadora, llevó a cabo en 2007 una operación de exportación de 14.500 toneladas de malta de cebada cervecera (posición SIM 1107.10.10.190D) con destino final a la República Federativa de Brasil. Sin embargo, la estructura comercial adoptada no fue la de una venta directa al comprador brasileño, sino que se interpuso una sociedad vinculada radicada en Uruguay (Maltería Uruguay S.A.) como compradora inicial. En la declaración de exportación registrada ante la Aduana argentina (destinación de exportación para consumo N° 07 003 EC01 00956J del 23/02/2007), Maltería Pampa S.A. facturó la mercadería a Maltería Uruguay S.A. a un precio unitario de USD 300 por tonelada, amparando la operación en la normativa aplicable (inclusive registrando la DJVE correspondiente conforme la Ley 21.453). Días más tarde, esa misma mercadería fue revendida por Maltería Uruguay S.A. a la compradora brasileña (Compañía de Bebidas das Américas – AMBEV) a un valor unitario sensiblemente mayor, surgiendo de la documentación aduanera de importación en Brasil un precio FOB total aproximado de USD 5.075.000 (equivalente a USD 350 por tonelada). Así, se constató una diferencia de USD 725.000 entre el valor declarado en Argentina y el efectivamente pagado en Brasil, diferencia que, vale destacarlo, representa aproximadamente un 16,7% del valor de la operación.

II.- En la especie, la operatoria fue puesta en evidencia mediante un control ex post efectuado por la División Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de Bahía Blanca. Utilizando el sistema informático de consultas INDIRA (que permite cruzar datos con las aduanas de países del Mercosur), el servicio aduanero detectó que el destino real de la mercadería era Brasil y que la empresa declarada como vendedora en la

importación brasileña era Maltería Uruguay S.A. (domiciliada en la R.O. del Uruguay), justamente la intermediaria vinculada que había adquirido la mercadería desde Argentina. Del análisis documental surgió asimismo que todas las empresas intervinientes pertenecían al mismo grupo económico: Maltería Pampa S.A. es controlada en un 60% por AMBEV (compradora final en Brasil) y, a su vez, Maltería Uruguay S.A. es subsidiaria al 100% de Maltería Pampa S.A.. En otros términos, el exportador argentino, el trader uruguayo y el importador brasileño estaban vinculados entre sí, circunstancia que la propia exportadora reconoció desde un inicio.

III.- Justamente, verificada la triangulación descripta, la Aduana argentina procedió a instruir el correspondiente sumario contencioso (Exp. SIGEA N° 14517-112-2009, entre otros acumulados) por presunta infracción a la declaración inexacta –establecida en el art. 954, ap. 1, inc. c), del Código Aduanero– imputando a Maltería Pampa S.A. la diferencia mencionada de USD 725.000 (equivalente, según se informó en esa oportunidad, a ARS 2.221.400) entre el importe declarado en la destinación de exportación argentina y el valor constatado en la importación brasileña. Cabe subrayar que el servicio aduanero no formuló en ningún momento un cargo por derechos de exportación ni exigió tributo adicional alguno, dado que los gravámenes correspondientes se habían liquidado sobre el precio oficial vigente en plaza (USD 285/ton, conforme surgía de la DJVE registrada). En consecuencia, la imputación recayó exclusivamente en la figura infraccional del art. 954, ap. 1, inc. c), del Cód. Aduanero –y no en el inciso a)–, al haberse entendido que la operación triangulada permitió a la exportadora liquidar menos divisas en el país mediante la utilización de un intermediario de su propio grupo económico, quien percibió en el exterior el valor real de la mercadería. Esta decisión de encuadre refleja con nitidez que lo discutido en autos no es un mero ajuste de valor imponible sino la posible mendacidad del precio declarado, en cuanto habría sido inferior al que correspondía percibir realmente por la exportación.

IV- En el caso bajo examen se invocó específicamente el inciso c), al entender el servicio aduanero que la diferencia de precio detectada importaba un menor ingreso de divisas al país respecto del que hubiera debido producirse de haberse facturado la operación internacional en las mismas condiciones que lo fue al importador final.

V.- En ese estado de cosas, nuevamente resulta pertinente destacar que la figura del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. –en tanto tipo infraccional autónomo– opera independientemente de que exista o no un ajuste de valor a efectos tributarios. De hecho, como ya se dijo, en esta causa no hubo determinación de tributos faltantes ni reliquidación de derechos de exportación alguna. La infracción se configura con la sola constatación de una discordancia sustancial entre lo declarado y lo verificado, si tal discordancia implica que ingresaron al país menos divisas de las que debieron ingresar. Conforme el propio texto del inciso c), basta la potencialidad del perjuicio (que “pudiere producir” un egreso de divisas distinto) para que la conducta entre dentro del ámbito sancionatorio. En suma, no se exige un daño tributario efectivo (como sí lo requeriría el inciso a) relativo a tributos eludidos), sino la presencia de una inexactitud en la declaración aduanera susceptible de menoscabar el control del comercio exterior, en este caso alterando el flujo normal de divisas al exterior o su repatriación al país.

VI.- La confusión conceptual que pareciera subyacer en la postura mayoritaria radica en no distinguir adecuadamente dos planos distintos: por un lado, el procedimiento tendiente a determinar el valor en aduana de las mercaderías (con miras a la correcta percepción de derechos y tributos) y, por otro, el procedimiento infraccional sancionatorio cuyo objeto es dilucidar si se cometió una falta aduanera (en este caso, una declaración inexacta del precio). Esta diferenciación es crucial, pues cada ámbito se rige por normas y principios propios.

VI.- En efecto, la valoración aduanera de las mercaderías importadas o exportadas se encuentra regulada por las disposiciones del Código Aduanero que incorporan el Acuerdo del Valor GATT/OMC y sus métodos de determinación del valor en aduana (arts. 735 a 750 del C.A., entre otros). Dichas reglas –que privilegian en

primer término el valor de transacción pactado entre partes independientes– tienen una finalidad estrictamente tributaria y que no es otra que asegurar que la base imponible sobre la cual se aplican los gravámenes aduaneros refleje adecuadamente el valor real de la mercadería en condiciones de mercado. Así, en prieta síntesis, si la Aduana considera que el precio declarado no es fiable por existir vinculación entre las partes que haya influido en el precio, está facultada a apartarse de ese valor declarado y determinar uno nuevo conforme los métodos de valoración previstos, pero siempre con el objeto de percibir los tributos correspondientes. En cambio –y ello es central–, dicha potestad valuatoria no condiciona ni limita la actuación de la Aduana en sede infraccional. Cuando lo que se persigue es sancionar una conducta ilícita, el análisis trasciende el mero cálculo de impuestos, sino que se coloca en juego la veracidad de la declaración y, con ello, la fe pública y el orden público económico que la normativa aduanera tutela.

VII.- En efecto, como se tiene expresado hasta el cansancio, la veracidad y exactitud de la declaración aduanera constituye el bien jurídico tutelado por la figura de declaración inexacta, en una perspectiva que excede los fines estrictamente recaudatorios –propios del inciso a) del art. 954 del C.A.– y se vincula con el ejercicio del poder de policía del Estado en la esfera aduanera. Esto significa que el control aduanero en este ámbito no se agota en un mero cotejo numérico de valores, como ocurriría en un simple ajuste de valor, sino que abarca una valoración cualitativa de la conducta del operador y de la realidad económica subyacente. En definitiva, el procedimiento de valoración aduanera y el procedimiento sancionatorio persiguen objetivos distintos. En el primero, el fin es meramente determinar la base imponible correcta y, de ser necesario, ajustar los tributos (*ius fisci*); en el segundo, el fin es verificar si hubo o no una conducta infractora que lesiona la veracidad exigida en las declaraciones aduaneras. Esta diferencia teleológica explica por qué la Aduana, en el caso *sub examine*, no reclamó tributos adicionales sino que directamente impuso una multa sancionatoria, atendiendo a que el perjuicio detectado no era la falta de pago de derechos sino el menor ingreso de divisas derivado de la declaración inexacta. Pretender que la Aduana se abstenga de sancionar estas conductas a menos que primero realice un ajuste de valor sería, a más de jurídicamente improcedente, contraproducente desde la óptica de la tutela del orden público aduanero.

VIII.- Sentado lo anterior, corresponde ahora analizar si, a la luz de los hechos probados, la conducta de la exportadora encuadra en la infracción del art. 954, ap. 1, inc. c), C.A. y si la resolución administrativa que impuso la multa debería confirmarse (tal mi posición) o revocarse (como propone la mayoría). Adelanto desde ya que, en mi criterio, la operación bajo examen exhibe las características de una triangulación nociva o abusiva, estructurada con el claro objetivo de subdeclarar el valor de exportación mediante la inserción de un eslabón intermedio carente de funcionalidad real, y que por tanto la condena infraccional se impone.

IX.- Con toda verdad, debe partirse de una premisa: las operaciones triangulares en el comercio exterior no están prohibidas per se, habida cuenta de que existen escenarios legítimos en los que interviene un intermediario (*trader*) entre productor y comprador final –especialmente en mercados de *commodities*– aportando servicios comerciales, financieros o logísticos que justifican económicamente su participación y el margen que obtienen. En tales casos genuinos, la diferencia de precios entre la primera venta y la reventa puede responder a factores objetivos (por ejemplo, coberturas de riesgo, financiamiento, logística, servicio de búsqueda de clientes, etc.), sin que ello implique falsear la declaración aduanera. Ahora bien, también es cierto que con frecuencia se recurre a triangulaciones societarias no genuinas, cuyo único propósito es crear una apariencia jurídica para encubrir una alteración de valores que perjudica intereses aduaneros, tributarios o cambiarios. Nuestro ordenamiento –y la sana jurisprudencia– no desconoce la diferencia entre unas y otras: por el contrario, habilita a la Aduana a investigar en profundidad cuando advierte la presencia de empresas vinculadas en las operaciones, a fin de evaluar la genuinidad de lo declarado.

X.- En el presente caso, los indicios de nocividad de la triangulación saltan a la vista. La empresa Maltería

Uruguay S.A., que ofició de compradora “intermedia”, no cumplió ningún rol productivo, comercial ni logístico tangible en la operación: no recibió físicamente la mercadería, no se hizo cargo del transporte, ni de la carga, ni actuó como distribuidora en el mercado de destino. Su participación se limitó a figurar en las facturas como compradora y luego vendedora, refacturando la mercadería a Brasil pocos días después y apropiándose de la diferencia de USD 50 por tonelada, sin que conste contraprestación o servicio alguno que explique ese incremento de precio. En otros términos, la intermediaria uruguaya fue jurídicamente un sujeto distinto, pero económicamente un mero vehículo dentro del mismo grupo empresarial, cuya presencia en la cadena comercial sólo puede explicarse por el afán de retener en el exterior un porcentaje del valor de la operación. Si realmente hubiera existido alguna justificación legítima para esa diferencia del 16,7% (v.g. que Maltería Uruguay asumió un riesgo de precio, prestó un servicio de financiación o añadió valor agregado), era carga de la exportadora ofrecer las pruebas de tales extremos. Sin embargo, ninguna de esas justificaciones ha sido acreditada ni siquiera alegada concretamente. Maltería Pampa S.A. se ha limitado a invocar que el precio facturado (USD 300/ton) era el concertado con su comprador inmediato y que fue debidamente registrado en su contabilidad, pretendiendo con ello cerrar toda discusión sobre la veracidad de su declaración. Mas esta defensa confunde la apariencia con la realidad: el hecho de que la operación se documentara formalmente a USD 300/ton no impide a la Aduana –ni a este Tribunal– indagar si tal precio reflejaba la realidad económica o si más bien ocultaba una maniobra de subvaloración.

XI.- En esa comprensión del asunto, estimo que la carga de demostrar que la triangulación fue “genuina” incumbía a la exportadora. Obra en autos prueba suficiente de la vinculación societaria y del potencial para manipular precios que ello conlleva, lo cual activa una lógica de inversión dinámica de la carga probatoria: la empresa que declara un precio sustancialmente menor al que luego se verifica en destino, tratándose además de empresas bajo control común, debe aportar elementos que disipen la presunción de inexactitud. Es que, en efecto reconocida la vinculación, la prueba de la sinceridad de la operación recae en el administrado, por ser quien se halla en mejores condiciones de acreditar que el trader interviniente cumple con los requisitos de un verdadero sujeto independiente y que su margen responde a funciones reales desempeñadas. Indudablemente en función de la carga dinámica de la prueba, y teniendo en cuenta que la vinculación fue reconocida desde inicio (lo que autoriza a presumir la capacidad operativa para alterar los valores declarados), esta actividad probatoria se hallaba en cabeza de la actora, si su único cometido es refacturar importes que debieron facturarse en Argentina. Pues bien, eso es exactamente lo que acontece en este litigio: Maltería Uruguay S.A. no fue más que un refacturador de la mercancía, sin sustancia operativa propia, por lo cual la diferencia de USD 725.000 entre lo que Maltería Pampa S.A. declaró y lo que efectivamente pagó el comprador final es, en mi opinión, indicativa de una declaración inexacta intencional.

XII- En tales condiciones, cabe afirmar que medio una inexactitud relevante en la declaración aduanera de la exportadora, en tanto declaró un precio de venta (USD 4.350.000 en total) que no se condice con el verdadero valor de la transacción completa, esto es, con el monto que finalmente salió de Argentina por esa exportación (USD 5.075.000 abonados por AMBEV). La circunstancia de que Maltería Pampa S.A. efectivamente haya percibido sólo los USD 4.350.000 facturados a su filial uruguaya no excusa la infracción, puesto que tal resultado fue artificiosamente provocado por el propio exportador mediante la estructura triangulada. Pretender que la Aduana acepte sin más el precio del primer tramo como “verdadero” ignorando el segundo tramo, equivaldría a avalar que lo accesorio prevalezca sobre lo sustancial.

XIII.- En ese orden de ideas, es cierto –y lo reconozco enfáticamente– que la triangulación como forma negocial no es suficiente por sí sola para presumir una infracción. La sola existencia de un intermediario vinculado no conlleva automáticamente la ilicitud; así lo ha señalado inclusive este Tribunal en distintos antecedentes. Pero

aquí no se está sancionando la triangulación *per se*, sino la inexactitud en el precio declarado, puesta de manifiesto por la triangulación. Y sobre este aspecto medular encuentro que la Aduana produjo elementos de convicción más que razonables: (i) evidenció la significativa diferencia de precios entre la exportación y la importación subsiguiente; (ii) demostró la íntima vinculación societaria de las partes involucradas; (iii) verificó que el intermediario no haya tenido una actividad material que justificara su margen; y (iv) no obtuvo de la exportadora una explicación ni documentación satisfactoria que desvirtuara la sospecha de subvaloración. Frente a este cuadro, el servicio aduanero actuó –a mi juicio– dentro de sus facultades legales al concluir que la declaración de valor era inexacta y configuraba la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. Lejos de tratarse de una "presunción sin pruebas", como arguyó la actora, la determinación de la Aduana se basó en indicios sólidos y concordantes, que no fueron refutados por la interesada más que con meras afirmaciones formales.

XIV.- Sin embargo, la mayoría sostiene que no se acreditó en el expediente que el precio declarado no fuera real, citando jurisprudencia (incluida la de la Corte Suprema en materia tributaria) en el sentido de que la existencia de sucesivas ventas a distintos precios no basta por sí sola para descartar el valor documentado en la primera venta. Coincido parcialmente con tal aserto, ya que si bien es verdad que la mera divergencia numérica no constituye infracción sin un análisis integral de contexto, como queda dicho, aquí ese análisis integral se realizó y reveló serios indicios de manipulación.

XV.- Por lo expuesto, considero plenamente configurados en la especie los elementos de la infracción: (a) una declaración inexacta (el valor FOB declarado en Argentina no reflejaba la totalidad del precio efectivamente involucrado en la exportación); (b) una diferencia comprobada entre lo declarado y lo verificado (USD 725.000, que representa un ingreso de divisas menor al que hubiera correspondido); y (c) la potencialidad de perjuicio que exige el tipo (menor ingreso de divisas al país, con el consiguiente menoscabo al control estatal cambiario). Además, la empresa exportadora, principal interesada en demostrar la licitud de su operatoria, no aportó ninguna evidencia de que el diferencial de precio obedeciera a causas legítimas y ajenas a su control. Por el contrario, todos los indicios convergen en que dicho diferencial constituyó una ganancia extraordinaria retenida en el exterior en favor del grupo empresario, en detrimento de las arcas nacionales.

XVI.- En ese sentido, vale recordar que esta conclusión es consistente con la postura que he sostenido en precedentes análogos. Así, en mi voto en el caso "Pioneer Argentina SRL c/ DGA s/recurso de apelación", Expte. N° 37.084-A (INLEG-2023-151618176-APN-VOCXIX#TFN), destaqué –en sintonía con la doctrina especializada– que el declarante no puede refugiarse en la factura para eludir su responsabilidad, siendo exigible que presente pruebas de la seriedad y veracidad de la transacción cuando medien vinculaciones y señales de precios anómalos. Del mismo modo, en las causas de igual carátula que la presente ya señalé la necesidad de mantener la coherencia jurisprudencial y no convalidar, bajo ropajes formales, lo que en el fondo no deja de ser una venta directa encubierta a precio subdeclarado. No puedo sino reiterar aquí aquella convicción, máxime cuando los hechos de la causa replican esquemas que nuestro ordenamiento aduanero busca reprimir por su nocividad.

XVII.- Por lo señalado, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en el precedente "Pioneer Argentina S.R.L. c/ D.G.A." (29/02/2024) no puede ser compartida. En esencia, la Corte sostuvo que el artículo 954 del Código Aduanero "no abarca el caso de ventas sucesivas de una misma mercadería"–rechazando así la aplicación de la norma infraccional frente a operaciones trianguladas– y afirmó que la Aduana carece de facultades para invertir la carga de la prueba en tal contexto. Consecuentemente, en aquel caso se dejó sin efecto la multa impuesta, bajo el argumento de que el exportador había declarado el valor efectivamente abonado en la última venta de la cadena, más allá de que una transacción anterior revelase un precio inferior. Ahora bien, tal

lineamiento conlleva a mi entender serios errores jurídicos y fácticos. Como tuve oportunidad de expresar en nuestra publicación “Breve reflexión a la luz del fallo Pioneer” (mercojuris.com), se advierte en dicho precedente un “gravísimo yerro”, pues ignora la finalidad y el alcance real del art. 954, ap. 1, inc. c), del Cód. Aduanero y desatiende la naturaleza fraudulenta que pueden revestir ciertas estructuras comerciales. Por lo tanto, no me siento obligado a seguir la doctrina de “Pioneer” y estimo legítimo apartarme de ella, atendiendo a las consideraciones fundamentales expuestas y en virtud de las facultades que la propia jurisprudencia de la Corte reconoce a los jueces inferiores.

XVIII.- En efecto, la Corte Suprema ha reconocido –desde el célebre precedente “Cerámica San Lorenzo” (Fallos 307:1094)– que si bien sus decisiones no tienen per se efectos vinculantes *erga omnes*, los tribunales inferiores “tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas”, especialmente en aras de la seguridad jurídica, la previsibilidad y la economía procesal. Sin embargo, dicha obligación de seguimiento no es absoluta, toda vez que el Alto Tribunal ha dejado en claro que no obstante que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces de instancias inferiores pueden apartarse de sus precedentes siempre que aporten nuevos argumentos suficientes que justifiquen modificar la posición sentada por la Corte. En otras palabras, carece de fundamento toda decisión inferior que se aparte de la jurisprudencia del Máximo Tribunal “sin aportar nuevos argumentos” que demuestren la necesidad de reexaminar el criterio anterior; pero, *a contrario sensu*, nada impide dicho apartamiento cuando el juzgador ofrece razones novedosas, sólidas y debidamente fundadas. En el presente caso, concurren motivos convincentes para discrepar con el fallo “Pioneer”, en defensa de una correcta interpretación del Código Aduanero y de los bienes jurídicos que éste tutela.

XIX.- Precisamente, uno de los aspectos más criticables del fallo “Pioneer” es la confusión en que incurre entre los planos del ajuste de valor aduanero (proceso técnico-tributario de verificación del valor declarado) y del procedimiento sancionatorio por declaración inexacta (proceso infraccional punitivo). La propia Cámara Federal de Apelaciones –al revisar la causa “Pioneer” en instancia anterior– advirtió con claridad que “no se discute un procedimiento de ajuste de valor (cuestión sobre la cual se refiere el Acuerdo del GATT de 1994), sino que se debate la inexactitud de una declaración jurada en los términos del art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A.”. Pese a ello, la Corte Suprema desdibujó esa distinción fundamental: basó su análisis en consideraciones propias del régimen de valoración aduanera, centrándose en determinar cuál era el “precio” que debía tomarse en cuenta y descartando toda posibilidad de invertir la carga probatoria en cabeza del declarante. Tal enfoque revela un desacierto conceptual, pues aplica al ámbito infraccional criterios diseñados para el mero ajuste técnico del valor en aduana. Más todavía, en el fallo “Pioneer” la Corte llegó a invocar una opinión del Comité de Valoración de la OMC que, al margen de no ser derecho vigente, se refería expresamente a supuestos de valoración en la importación, sin pertinencia alguna respecto del tema debatido. Esta indebida trasposición de planos condujo a la mayoría a prescindir de la esencia del caso –la verificación de una posible maniobra engañosa en la declaración aduanera– y a tratarlo como si se hiciere referencia simplemente a una discrepancia valorativa común. En oposición a ello, el presente voto disidente enfatiza que el objeto de este proceso es la constatación de una infracción aduanera (declaración inexacta dolosa), no la mera rectificación administrativa de un valor de transacción.

XX.- Asimismo, la doctrina sentada en “Pioneer” implica, además, una peligrosa convalidación de maniobras estructuradas para subfacturar exportaciones mediante sociedades interpuestas. Al circunscribir el examen al último eslabón de la cadena de venta y exigir a la Aduana una prueba prácticamente inalcanzable sobre la causa de la divergencia de precios, aquel precedente termina por otorgar un manto de impunidad a esquemas artificiosos que erosionan la transparencia del comercio exterior. Se soslaya así que la veracidad de las declaraciones constituye el bien jurídico protegido por el art. 954, ap. 1, inc. c), C.A., vale decir, la exactitud del importe

declarado conforme a la realidad económica de la operación. Tal veracidad fue precisamente lo vulnerado en el caso bajo examen: la exportadora argentina (Maltería Pampa S.A.) declaró ante la Aduana un precio notablemente inferior al realmente obtenido por la mercadería en el mercado final, sirviéndose de una empresa "intermediaria" en el exterior para canalizar la diferencia. En efecto, quedó acreditado que mediante una compañía vinculada radicada en Uruguay se facturaron las exportaciones a un valor sensiblemente menor, mientras que el comprador final en Brasil abonó un importe muy superior por las mismas mercancías. Ningún valor agregado ni riesgo comercial justificaba esa brecha, de modo que, de aceptarse acríticamente la operación triangulada tal como fue declarada, se estaría permitiendo la elusión del control aduanero y la salida encubierta de divisas, en abierta contradicción con el espíritu del régimen sancionatorio. El fallo "Pioneer", al desestimar la sanción en un esquema análogo, no ponderó adecuadamente la gravedad de esta operatoria y la lesión al bien jurídico veracidad que dicha práctica conlleva. Por el contrario, su postura debilita la herramienta preventiva y disuasiva que representa el art. 954 C.A., dejando virtualmente sin protección efectiva a la veracidad documental en supuestos complejos de subvaloración estructurada. Esta disidencia, por el contrario, propugna una interpretación del precepto acorde con su finalidad: impedir que mediante estructuras ficticias o simuladas se frustre la correcta percepción de los valores de comercio y se defraude el interés fiscal y patrimonial del Estado.

Por todas las razones expuestas, opino que la resolución apelada, dictada por la Dirección General de Aduanas, se ajustó a derecho al calificar la conducta de Maltería Pampa S.A. como infracción de declaración inexacta del art. 954, ap. 1, inc. c), C.A. y al imponer la sanción correspondiente. En consecuencia, propongo: rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma actora y confirmar en todas sus partes la resolución condenatoria en cuestión, con costas a la vencida. Esta conclusión no sólo se funda en la correcta aplicación de la normativa aduanera al caso concreto, sino que también guarda fidelidad con los precedentes de este Tribunal y con la doctrina sentada por la jurisprudencia nacional sobre la materia. Entiendo, con el debido respeto, que apartarse de dicho criterio implicaría enviar una señal equívoca al comercio exportador, desprotegiendo el bien jurídico de la veracidad en las declaraciones e introduciendo un riesgo de impunidad frente a maniobras elusivas semejantes. Por el contrario, al confirmar la sanción estaríamos reafirmando el principio de que las formas jurídicas no pueden utilizarse para vaciar de contenido las obligaciones aduaneras de informar con exactitud, principio cardinal sin el cual el control aduanero devendría ilusorio.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

Confirmar la Resolución N° 317/14 (AD BABL) dictada en la Actuación Nº 12569-333-2011, con costas.

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

Revocar la Resolución N° 317/14 (AD BABL) dictada en la Actuación Nº 12569-333-2011, con costas.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.08.04 17:19:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.05 15:08:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.05 16:14:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.05 16:15:20 -03:00