República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-20159142-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; EX-2023-55076781-APN-SGASAD#TFN; MALTERIA PAMPA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª Nominación -, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2023-55076781-APN-SGASAD#TFN (MALTERIA PAMPA S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma “MALTERIA PAMPA S.A.” e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 11/2023 (AD BABL), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 18017-42-2020 y su Alcance N° 18017-42-2020/1, por la cual se la condenó, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., al pago de $ 169.593.130,20 en concepto de multa, en relación con 19 destinaciones de exportación documentadas durante el año 2016. Relata que por los permisos de embarque aquí involucrados documentó la exportación a consumo de cebada cervecera, al amparo de la Ley 21.453, declarando el precio acordado con el comprador del exterior —Cervecería y Maltería Paysandú S.A. (CYMPAY)— y detallando la DJVE correspondiente. Precisa que liquidó y abonó los derechos de exportación conforme el precio oficial vigente, el cual era inferior al precio de venta concertado. Indica asimismo que el comprador uruguayo, en su carácter de *trader*, revendió la mercadería al mercado brasileño, instruyendo el embarque de la carga con destino a la República Federativa del Brasil. Sostiene que a raíz de una investigación realizada por la Sección Fiscalización de Exportaciones, a través del sistema informático INDIRA, se advirtió que las ventas posteriores se efectuaron a un precio distinto y superior, circunstancia que motivó la denuncia que dio origen a la condena apelada. Indica que, a criterio del juez administrativo, la intermediación del comprador uruguayo no se encuentra debidamente justificada y que, dada la vinculación existente entre la vendedora, la intermediaria —mencionando a CYMPAY y a Maltería Uruguay, pese a que esta última no figura en ninguna de las operaciones— y la compradora final —aludiendo a Ambev S.A., aunque también participan Sertrading BR Ltda. y la Cooperativa

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

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Niega todos y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Se explaya respecto al marco normativo aplicable, esto es las Resoluciones Generales (AFIP) nros. 620/99, 2389/08 y 2495/08. En virtud del principio de economía procesal se remite a lo dispuesto en el informe Técnico nro. 35/17 (SE FEBB). Señala que el servicio aduanero imputa a la actora la infracción prevista en el art. 954, inc. c), en razón de la inexactitud verificada en la hoja de valor, con incidencia directa en los campos relativos al valor del formulario OM 1993 SIM, al haberse declarado que la vinculación existente con la firma compradora no incidía en el valor de la mercadería, cuando se ha constatado que dicha vinculación sí lo hacía, alterando en consecuencia de manera ostensible e injustificada el valor consignado en el respectivo permiso de embarque. Cita jurisprudencia. Indica que el servicio aduanero no recurrió al sistema INDIRA para desestimar el valor declarado en los permisos de embarque, sino que utilizó su información para concluir que el valor declarado por Maltería Pampa resultaba inferior al declarado a su arribo a Brasil, sin que conste, ni en la documentación aduanera ni en la complementaria, fundamento alguno que justifique dicha diferencia. Manifiesta que las operaciones realizadas por la compañía evidencian una diferencia aproximada de entre el 10 % y el 14 %, y que la ausencia de cuantificación económica, así como de documentación y/o prueba que permita justificar dicha circunstancia, conduce a una única conclusión: la existencia de una subvaloración de la mercadería, con el objeto de efectuar un ingreso de divisas distinto del que correspondería. Cita jurisprudencia. Explica que nada de lo dispuesto en la Ley 21.453 establece que el valor documentado por la DJVE valida el valor declarado de los PE asociados, debiendo tomarlos como válidos el servicio aduanero sin que nada pueda hacer al respecto. Cita jurisprudencia reciente de la CNACAF aplicable al caso concreto. Entiende que se encuentran acreditados fehacientemente los elementos necesarios para la configuración del tipo infraccional receptado en art. 954 inc. c) del C.A., resultando con absoluta claridad que lo actuado y resuelto por el servicio aduanero se ajusta a derecho. Cita jurisprudencia al respecto. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba, confiere autorizaciones y solicita se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que con fecha 28/11/23 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 23/02/26 se elevan los autos a la Sala “E” y con fecha 24/02/26 se pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 18017-42-2020 se inician a fs. 1 con la notificación SICNEA nro. 17001NOTI005077T por la que se notifica a Maltería Pampa S.A. el requerimiento efectuado por la División Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca. A fs. 3 obra copia de la Nota nro. 29/17 (DV CLSP) por la que se requiere a la actora cierta documentación respecto de sus compañías vinculadas, Maltería Uruguay y Cervecería y Maltería Paysandú S.A., para el período 2012 a 2016. A fs. 4 Maltería Pampa S.A. informa los motivos por los cuales no puede cumplir con lo requerido. A fs. 6/258 se glosan copias de diferentes permisos de embarque junto a las facturas comerciales y las consultas efectuadas al Sistema INDIRA que fueron objeto de investigación, entre los que se encuentran los aquí involucrados. A fs. 259/296 se agregan copias de las planillas de “Resultado de la Liquidación” en concepto de Multas no Automáticas respecto de las destinaciones de exportación objeto de apelación, entre otras documentadas por ante otras aduanas. A fs. 297/300 obra el Acta de denuncia nro. 20000OM08000769L, por presunta infracción en los términos del inc. c) del art. 954 del CA, respecto del PE nro. 15 003 EC01 004751 F, 16 003 EC01 000194 D, 16 003 EC01 000170 U, 16 003 EC01 000626 D, 16 003 EC01 000978 N, 16 003 EC01 001164 B, 16 003 EC01 001163 A, 16 003 EC01 001665 H, 16 003 EC01 002062 W, 16 003 EC01 002106 V, 16 003 EC01 002590 F, 16 003 EC01 002955 K, 16 003 EC01 002956 L, 16 003 EC01 003409 F, 16 003 EC01 003884 M, 16 003 EC01 004167 H, 16 003 EC01 004498 Y, 16 003 EC01 004860 H y 16 003 EC01 005139 H, documentados ante la Aduana de Bahía Blanca. A fs. 301/311 Se glosan las Actas de denuncia respecto de los permisos de embarque que tramitaron ante las Aduanas de Campana, Necochea y

Rosario. A fs. 312 obra liquidación de la multa de los PE aquí involucrados y a fs. 313/315 el de las restantes destinaciones de exportación. A fs. 316/331 se efectúa el estudio de valor mediante Nota nro. 72/2020 (SE CLSU). A fs. 332 obra Nota nro. 336/2021 (SE CLSU) por la que reservan los actuados en calidad de antecedentes.

Se agrega sin acumular el Alcance nro. 18017-42-2020/1 el que inicia a fs. 1/88 con copias de todo lo actuado en las actuaciones principales respecto de los PE nro. 15 003 EC01 004751 F, 16 003 EC01 000194 D, 16 003 EC01 000170 U, 16 003 EC01 000626 D, 16 003 EC01 000978 N, 16 003 EC01 001164 B, 16 003 EC01 001163 A, 16 003 EC01 001665 H, 16 003 EC01 002062 W, 16 003 EC01 002106 V, 16 003 EC01 002590 F, 16 003 EC01 002955 K, 16 003 EC01 002956 L, 16 003 EC01 003409 F, 16 003 EC01 003884 M, 16 003 EC01 004167 H, 16 003 EC01 004498 Y, 16 003 EC01 004860 H y 16 003 EC01 005139 H, aquí involucrados y que fueran referenciados en el párrafo precedente. A fs.189/192 obra Nota nro. 226/2020 (DE VADE) se informa a la dirección de Valoración y Comprobación Documental que se encontrarían reunidos los elementos tipificantes de la infracción prevista y penada por el art. 954 inc. c) del C.A. A fs. 193 se remiten las actuaciones a la Aduna de Bahía Blanca por medio de la Nota nro. 122/2020 (DE VADI). A fs. 194/196 por Resolución nro. 57/21 (AD BABL) se dispone la instrucción de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. c) del CA y se ordena correr vista de todo lo actuado a Maltería Pampa S.A. (notificado por SICNEA 21003NOTI011196P el 13/09/21, cfr. fs. 198). A fs. 199 se declara rebelde a Maltería Pampa S.A. A fs. 201/208 y vta. se emite el Dictamen Jurídico nro. 5/2023 (ASLT) AD BABL. A fs. 209/216 y vta. se dicta la Resolución – Fallo nro. 11/2023 (AD BABL) apelada en la especie. A fs. 219 se acumula copia de la Actuación nro. 12564-360-2023. A fs. 220 obra presentación de la firma solicitando copias de las actuaciones. A fs. 221 se informa la interposición de recurso de apelación ante éste Tribunal.

V.- Que corresponde resolver si se ha configurado en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., en relación a las destinaciones de exportación para consumo nros. 15 003 EC01 004751 F, 16 003 EC01 000194 D, 16 003 EC01 000170 U, 16 003 EC01 000626 D, 16 003 EC01 000978 N, 16 003 EC01 001164 B, 16 003 EC01 001163 A, 16 003 EC01 001665 H, 16 003 EC01 002062 W, 16 003 EC01 002106 V, 16 003 EC01 002590 F, 16 003 EC01 002955 K, 16 003 EC01 002956 L, 16 003 EC01 003409 F, 16 003 EC01 003884 M, 16 003 EC01 004167 H, 16 003 EC01 004498 Y, 16 003 EC01 004860 H y 16 003 EC01 005139 H, documentada por la firma actora.

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

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

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 004167 H, oficializada el 11/10/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 8.000 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *"Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 004498 Y, oficializada el 14/11/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 16.516,74 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *"Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 004860 H, oficializada el 30/11/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 17.890,78 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.90.10.100G: *"A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera –Las demás CEBADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 002106 V, oficializada el 27/06/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 21.189,90 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *"Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 002062 W, oficializada el 15/06/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 24.910,90 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.90.10.100G: *"A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera –Las demás CEBADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 001665 H, oficializada el 11/05/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 19.932,08 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *"Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 001163 A, oficializada el 12/04/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 9.878,81 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *"Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 001164 B, oficializada el 12/04/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 6.799,49 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *"Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 000978 N, oficializada el 29/03/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 27.902,84 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.90.10.100G: *"A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera –Las demás CEBADA"*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 000626 D, oficializada el 08/03/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 19.932,48 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *"Los demás De*

cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 000170 U, oficializada el 29/01/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 4.527,74 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.90.10.100G: *“A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera –Las demás CEBADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 000194 D, oficializada el 26/01/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 12.083,26 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *“Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 15 003 EC01 004751 F, oficializada el 07/01/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 10.971,50 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *“Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 005139 H, oficializada el 16/12/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 16.821,98 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *“Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 003884 M, oficializada el 03/10/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 21.438,26 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *“Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 003409 F, oficializada el 30/08/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 20.923,28 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *“Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 002956 L, oficializada el 01/08/2016 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 11.997,14 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1107.10.10.190D: *“Los demás De cebada cervecera (Ley 21.453) Entera o partida –Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES), INCLUSO TOSTADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 002955 K, oficializada el 01/08/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 9.599,97 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.90.10.100G: *“A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera –Las demás CEBADA”*, con destino a Brasil.

Que por medio de la Destinación de Exportación nro. 16 003 EC01 002590 F, oficializada el 20/07/16 ante la Aduana de Bahía Blanca, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó la exportación para consumo de 20.874,48 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.90.10.100G: *"A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera –Las demás CEBADA"*, con destino a Brasil.

Que al efectuar el control ex-post, la División Cereales Oleaginosas, Subproductos y Pesca –ver Informe Técnico realizado por Nota nro. 72/2020 (SE CLSU) de fs. 316/331 de las act. adm. principales– mediante el uso del sistema INDIRA detectó, respecto de diferentes destinaciones documentadas durante el 2016, entre las que se encuentran las aquí cuestionadas, diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en la Argentina y el mismo valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino.

Que en el caso el valor FOB total de las mercaderías en las Importaciones brasileñas, en lo que aquí interesa, es de U$S 140.700.658,25 siendo el FOB total declarado en las destinaciones en trato de U$S 129.211.120,66 por ende existe una diferencia de U$S 11.489.537,59, por lo que la mencionada División entendió que *"(…) la operatoria llevada a cabo en los permisos de embarque de la firma **MALTERIA PAMPA S.A.**, en particular sobre aquella que se ha realizado a través de lo que se conoce como ventas sucesivas y siendo las mismas realizadas entre empresas que se encuentran **vinculadas** en los términos del Art. 742 del C.A., teniendo en cuenta las diferencias detectadas en la declaración de importación de Destino, esta instancia interpreta que se encontraría, prima facie, configurada la infracción tipificada en el Art. 954 inc. c) de la Ley 22.415 en mérito a la verificación efectiva de la subfacturación de las exportaciones documentadas durante el período 2014 (sic)…"*

Que en base al referido informe técnico se dio inicio a la instrucción del sumario contencioso, de cuya compulsa se desprende una exhaustiva descripción de la maniobra que motivara su dictado, entre otras cuestiones destaca que las ventas sucesivas informadas (envío físico de la mercadería a AMBEV S.A. facturada a la firma CERVECERÍA y MALTERÍA PAYSANDÚ, todas vinculadas entre sí) y que, a partir de las consultas al Sistema INDIRA (Intercambio de Información Registros Aduaneros), **se detectó, en lo que aquí interesa, diferencias que oscilan desde el 4% al 12,52% entre el valor FOB declarado por MALTERÍA PAMPA S.A. respecto de las destinaciones objeto de la presente Litis (U$S 129.211.120,66) y el valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino (U$S 140.700.658,25)**.

Que la labor del área de fiscalización llevó a descartar los valores FOB declarados por la actora y a elevar denuncia en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., toda vez que se consideró que la diferencia de valores FOB declarados (en Argentina y Brasil) generó una diferencia de ingreso de divisas de U$S 11.489.537,59.

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

Que, conforme surge de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, la recurrente declaró como destino "Brasil", sin embargo facturó las ventas a la firma CERVECERÍA Y MALTERIA PAYSANDÚ S.A. de Uruguay, por un precio unitario de U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 15 003 EC01 004751 F, U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 000194 D, U$S 254,54 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 000170 U, U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 000626 D, U$S 231 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 000978 N, U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 001164 B, U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 001163 A, U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 001665 H, U$S 231 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 002062 W, U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 002106 V, U$S 231 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01

002590 F, U$S 231 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 002955 K, U$S 536,36 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 002956 L, U$S 525 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 003409 F, U$S 525 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 003884 M, U$S 525 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 004167 H, U$S 525 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 004498 Y, U$S 245 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 004860 H y U$S 525 por tonelada respecto del PE 16 003 EC01 005139 H, conforme copias digitalizadas agregadas a fs. 6/143 del Alcance 18017-42-2020/1.

Que, a su vez, tal como se desprende de los considerandos de los Informes nros. 72/2020 (SE CLSU) y 226/2020 (DE VADE) y del dictamen jurídico 5/2023 (ASLT) AD BABL que se ven reflejados en la Resolución Fallo nro. 11/2023 (AD BABL), durante el período 2016 la firma AMBEV S.A. ingresó por ante las Aduanas de Porto de Vitoria, IRF/Recife, Cabedelo, Porto Alegre y Porto de Paranagua, Porto de Río Grande (Brasil) un total de 302.191,626 toneladas de mercaderías clasificadas por las P.A. 1107.10.10 y 1003.90.10, por un total de U$S 140.700.658,25, figurando como vendedor de las mercaderías la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ S.A. Como resultado de la comparación con las exportaciones de Argentina, se observó que, por medio de las 19 destinaciones involucradas en autos se exportó efectivamente la misma cantidad de cebada cervecera (P.A. N.C.M. 1107.10.10.190D y 1003.90.10.100G), por un FOB total de U$S 129.211.120,66 dando lugar a una diferencia de U$S 11.489.537,59 entre los precios declarados en el país de destino respecto a los declarados en el país de origen (ver fs. 316/331 de las act. adm. 18017-42-2020, 189/191 y vta. y 201/208 y vta. del Alcance 18017-42-2020/1).

Que no se encuentra controvertido en autos que la recurrente MALTERÍA PAMPA S.A, el comprador en Uruguay, CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ S.A y el importador de Brasil AMBEV S.A, se encuentran vinculados entre sí. En efecto, la vinculación entre el exportador y la firma compradora fue declarada en la "Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación" acompañadas junto a las 19 declaraciones de exportación en trato cuyas copias digitalizadas obran a fs. 7, 11, 21, 27, 45, 51, 59, 65, 73, 81, 89, 94, 102, 110, 112, 124, 137, 141 y 144 del Alcance 18017-42-2020/1

Que tampoco se encuentra controvertido que las transacciones comerciales relativas a las destinaciones 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 recogen los Informes Técnicos), 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) –conforme a las facturas de exportación E 0038 – 00000266, 0038 – 00000269 a 00000272, 0038 – 00000227 a 00000234, 0038 – 00000225 a 00000226, 0038 – 00000220 a 00000222, 0038 – 00000213, 0038 – 00000216, 0038 – 00000212, 0038 – 00000214 a 00000215, 0038 – 00000198 a 00000200, 0038 – 00000178 a 00000180, 0038 – 00000170, 0038 – 00000167 a 00000169, 0038 – 00000157 a 00000159, 0038 – 00000287 a 00000288, 0038 – 00000259, 0038 – 00000248 a 00000251, 0038 – 00000253 a 00000254, 0038 – 00000237 y 0038 – 00000235 a 00000236 que en copia digitalizadas obran agregadas a fs. 8, 12/15, 28/35, 46/47, 52/54, 60, 61, 66, 67/68, 74/76, 82/84, 90, 95/97, 103/105, 111/112, 118, 125/128, 129/130, 138 y 145/156, respectivamente del Alcance 18017-42-2020/1–.

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

prohibida.

Que, asimismo, ante la existencia en el comercio internacional de determinados *commodities* se distinguen prácticas habituales con la intervención de empresas intermediarias entre oferta y demanda, denominadas *traders*, que si bien no le añaden valor propiamente dicho a las mercaderías negociadas, brindan servicios reales y efectivos que justifican una retribución que, en caso de no facturarse como un servicio individualizado a alguna de las partes, puede deducirse del precio de compra o bien adicionarse al precio de venta, según se trate de commodities con cotización internacional “transparente" o no. Sin embargo, en el tráfico internacional (no sólo de bienes –como en el caso de autos- sino también de servicios y capitales) se recurre a triangulaciones no genuinas que pueden resultar nocivas en el plano aduanero, tributario, cambiario, societario o en materia de lavado de dinero o, incluso, simultáneamente en varios de ellos.

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

Que, como se dijo, las constancias del sistema INDIRA (agregada a fs. 9 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó el 28/10/16, la importación de 8.000 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 4.377.093,43, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 547,136 por tonelada. Nótese que la fecha de la oficialización ante la aduana brasileña es del 28/10/16, es decir, 17 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 004167 H.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 16/19 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó el día 23/11/16, la importación de 3.016,74 toneladas por la destinación 1618556357, por un valor FOB de u$s 1.654.601,38, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 548,47 por tonelada, el día 22/11/16 la importación de 500 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 271.456,49 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 542,91 por tonelada, el día 14/11/16 la importación de 9.000 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 4.920.572,74 es decir, un valor FOB unitario de u$s 546,73 por tonelada, y el día 22/11/16 la importación de 4.000 toneladas por la destinación 1618474474, por un valor FOB de u$s 2.171.651,97 es decir, un valor FOB unitario de u$s 542,91. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son entre el 14/11/16 y el 23/11/16, es decir, desde el mismo día y hasta 9 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 004498 Y.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 22/25 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 16/12/16 la importación de 2.415,14 toneladas por la destinación 1619968060, por un valor FOB de u$s 652.087,80, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 270 por tonelada, el día 16/12/16 la importación de 2.975,64 toneladas por la destinación 1619965587, por un valor FOB de u$s 803.422,79 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 270 por tonelada, el día 06/12/16 la importación de 8.500 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 2.364.068,41 es decir, un valor FOB unitario de u$s 278,12 por tonelada, y el día 06/12/16 la importación de 4.000 toneladas por la destinación 1619296243, por un valor FOB de u$s 1.112.594,90 es decir, un valor FOB unitario de u$s 278,14. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 06/12/16 y el 16/12/16, es decir, entre 6 y 16 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 004860 H.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 36/43 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 13/07/16 la importación de 1.500 toneladas por la destinación 1610684070, por un valor FOB de u$s 897.896,97, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 598,59 por tonelada, el día 13/07/16 la

importación de 1.500 toneladas por la destinación 1610683155, por un valor FOB de u$s 897.896,97 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 598,59 por tonelada, el día 06/07/16 la importación de 3.689,90 toneladas por la destinación 1610259728, por un valor FOB de u$s 2.188.265,20 es decir, un valor FOB unitario de u$s 593,52 por tonelada, el día 06/07/16 la importación de 2.500 toneladas por la destinación 1610258675, por un valor FOB de u$s 1.482.604,67 es decir, un valor FOB unitario de u$s 593,04, el día 29/06/16 la importación de 1.800 toneladas por la destinación 1609862440, por un valor FOB de u$s 1.073.818,23 es decir, un valor FOB unitario de u$s 596,56, el día 29/06/16 la importación de 650 toneladas por la destinación 1609805528, por un valor FOB de u$s 298.298,59 es decir, un valor FOB unitario de u$s 596,59, el día 27/06/16 la importación de 2.500 toneladas por la destinación 1609805480, por un valor FOB de u$s 387.788,16 es decir, un valor FOB unitario de u$s 596,59 y el día 27/06/16 la importación de 9.050 toneladas por la destinación 1609725699, por un valor FOB de u$s 5.399.630,02 es decir, un valor FOB unitario de u$s 596,44. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 27/06/16, 29/06/16, 06/07/16 y el 13/07/16, es decir, entre el mismo día y 20 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 002106 V.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 48/49 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 21/06/16 la importación de 10.200 toneladas por la destinación 1609386908, por un valor FOB de u$s 2.651.307.98, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 259,93 por tonelada y el día 20/06/16 la importación de 14.710,90 toneladas por la destinación 1609339620, por un valor FOB de u$s 3.734.006,98 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 253,82 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 20/06/16 y del 21/06/16, es decir, entre 5 y 6 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 002062 W.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 62/63 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 02/05/16 la importación de 5.374,81 toneladas por la destinación 1606515227, por un valor FOB de u$s 3.214.760,61, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 598,11 por tonelada y el día 20/04/16 la importación de 4.504 toneladas por la destinación 1606014449, por un valor FOB de u$s 2.685.309,28 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 596,42 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 20/04/16 y del 02/05/16, es decir, entre 8 y 20 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 001163 A.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 69/71 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 02/05/16 la importación de 2.303,49 toneladas por la destinación 1606516533, por un valor FOB de u$s 1.377.754,55, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 598,11 por tonelada, el día 22/04/16 la importación de 2.296 toneladas por la destinación 1606064730, por un valor FOB de u$s 1.369.034,41 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 596,27 por tonelada y el día 22/04/16 la importación de 2.200 toneladas por la destinación 1606064560, por un valor FOB de u$s 1.311.792,56 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 596,27 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 20/04/16 y del 02/05/16, es decir, entre 10 y 20 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 001164 B.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 77/79 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 12/04/16 la importación de 3.987,314 toneladas por la destinación 1604414529, por un valor FOB de u$s 1.049.091,57 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 263,10 por tonelada, el día 26/04/16 la importación de 11.402,84 toneladas por la destinación 1606204388, por un valor FOB de u$s 2.932.810,44 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 257,20 por tonelada y el día 12/04/16 la importación de 12.460,357 toneladas por la destinación cuyo número no resulta legible, por un valor FOB de u$s 3.278.406,97 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 263,10 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 12/04/16 y del 26/05/16, es decir, entre 14 y 28 días después de la oficialización de la

destinación 16 003 EC01 000978 N.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 85/87 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 15/03/16 la importación de 8.600 toneladas por la destinación 1603965361, por un valor FOB de u$s 5.097.425,87 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 592,72 por tonelada, el día 15/03/16 la importación de 2.332,48 toneladas por la destinación 1603964624, por un valor FOB de u$s 1.382.516,73 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 592,72 por tonelada y el día 09/03/16 la importación de 9.000 toneladas por la destinación 1603651944, por un valor FOB de u$s 5.363.168,58 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 595,90 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 09/03/16 y del 15/03/16, es decir, entre 1 y 7 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 000626 D.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 91 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 18/02/16 la importación de 4.528,17 toneladas por la destinación 1602511510, por un valor FOB de u$s 1.305.122,87 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 288,22 por tonelada. Nótese que la fecha de las oficialización ante la aduana brasileña es del 18/02/16, es decir, 20 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 000170 U.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 98/100 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 04/02/16 la importación de 7.083,26 toneladas por la destinación 1601844710, por un valor FOB de u$s 4.229.516,58 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 597,11 por tonelada, el día 04/02/16 la importación de 2.000 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 1.194.228,81 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 597,11 por tonelada y el día 01/02/16 la importación de 3.000 toneladas por la destinación 1601602660, por un valor FOB de u$s 1.786.367,10 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 595,45 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 01/02/16 y del 04/02/16, es decir, entre 6 y 9 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 000194 D.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 106/108 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 11/01/16 la importación de 6.000 toneladas por la destinación 1600483331, por un valor FOB de u$s 3.573.027,79 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 595,50 por tonelada, el día 13/01/16 la importación de 3.500 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 2.069.358,32 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 591,25 por tonelada y el día 13/01/16 la importación de 1.471,50 toneladas por la destinación 1600649248, por un valor FOB de u$s 870.027,95 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 591,25 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 11/01/16 y del 13/01/16, es decir, entre 4 y 6 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 004751 F.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 113/115 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 27/12/16 la importación de 2.000 toneladas por la destinación 1620481008, por un valor FOB de u$s 1.098.216,29 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 549,10 por tonelada, el día 20/12/16 la importación de 13.178,98 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 7.203.748,05 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 546,60 por tonelada y el día 28/12/16 la importación de 1.643 toneladas por la destinación 1620550263, por un valor FOB de u$s 892.184,01 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 543,02 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 20/12/16, 27/12/16 y del 28/12/16, es decir, entre 4 y 12 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 005139 H.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 119/122 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 10/10/16 la importación de 1.250 toneladas por la destinación 1615902920, por un valor FOB de u$s 678.822,34 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 543,05 por tonelada, el día 13/10/16 la importación de 4.480 toneladas por la destinación 1616125596, por un valor FOB de u$s 2.458.805,29 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 548,84 por tonelada, el día 10/10/16 la importación de 2.222,08 toneladas por la destinación 1615904370, por un valor FOB de u$s 1.206.718,04 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 543,05 por tonelada y el día 04/10/16 la importación de 13.486,18 toneladas por la destinación 1615596234, por un valor FOB de u$s 7.375.098,36 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 546,86 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 04/10/16, 10/10/16 y del 13/10/16, es decir, entre 1 y 10 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 003884 M.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 131/135 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 08/09/16 la importación de 1.700 toneladas por la destinación cuyo número resulta ilegible, por un valor FOB de u$s 932.755,05 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 548,67 por tonelada, la importación de 2.800 toneladas por la destinación 1614000923, por un valor FOB de u$s 1.536.302,43 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 548,68 por tonelada, la importación de 1.500 toneladas por la destinación 1613994151, por un valor FOB de u$s 814.529,20 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 543,02 por tonelada, y la importación de 2.908 toneladas por la destinación 1613991993, por un valor FOB de u$s 1.579.100,61 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 543,02 por tonelada y el día 01/09/16 la importación de 12.015,28 toneladas por la destinación 1613638487, por un valor FOB de u$s 6.570.557,24 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 546,85 por tonelada. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 01/09/16 y del 08/09/16, es decir, entre 2 y 9 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 003409 F.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 139 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 04/08/16 la importación de 11.997,14 toneladas por la destinación 1611957089, por un valor FOB de u$s 7.160.582,91 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 596,85. Nótese que la fecha de la oficialización ante la aduana brasileña es del 04/08/16, es decir, 3 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 002956 L.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 142 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 12/08/16 la importación de 9.599,966 toneladas por la destinación 1612452428, por un valor FOB de u$s 2.500.925,14 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 260,51. Nótese que la fecha de la oficialización ante la aduana brasileña es del 12/08/16, es decir, 11 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 002955 K.

Que de las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 147/148 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó, el día 25/07/16 la importación de 11.024,48 toneladas por la destinación 1611288233, por un valor FOB de u$s 2.800.378,79 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 254,01 y el día 26/07/16 la importación de 9.850 toneladas por la destinación 1611380474, por un valor FOB de u$s 2.563.031,53 es decir, a un valor FOB unitario de u$s 260,20. Nótese que las fechas de las oficializaciones ante la aduana brasileña son del 25/07/16 y 26/07/16, es decir, entre 5 y 6 días después de la oficialización de la destinación 16 003 EC01 002590 F.

Que, en efecto, no pueden convalidarse precios que aparecen como disminuidos, en el caso de ventas sucesivas, en los que no se aporta explicación alguna, sumado al hecho de que la venta a la firma controlante sea realizada a través de un supuesto *trader* controlado por la firma local vendedora, todo lo cual conforma indicios claros que le permiten al servicio aduanero presumir, como lo hizo, que se trataba de una manipulación de los precios mediante

la subfacturación en origen de las mercaderías exportadas para lograr un menor ingreso de divisas en un contexto de control de cambios y, a su vez, reducir la base imponible del Impuesto a las Ganancias, afectándose en el caso el principio de veracidad y exactitud de la declaración.

Que, en ese orden de ideas, cabe señalar que la mecánica de la operación comercial utilizada por la firma "MALTERIA PAMPA S.A." logró idoneidad suficiente para impedir el ingreso de parte de las divisas al país exportador y productor de los bienes, desviando así dichas divisas del flujo comercial entre comprador y vendedor, pudiendo generar eventuales distorsiones en la economía nacional.

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

En tal sentido, el Sistema Informático INDIRA resulta un medio de prueba absolutamente válido y fehaciente toda vez que extrae la información de los sistemas de registración de las operaciones aduaneras en ambos países, el Sistema Malvina en Argentina, y el Sistema SISCOMEX en Brasil (el web service del país requerido a través de internet utilizando HTTPS con WSSA -Servicio Web de Autenticación y autorización-; informa al requirente en tiempo real y los datos son encriptados en formato XML) y tiene sustento jurídico en el "Convenio de Cooperación, Intercambio de Información, Consulta de Datos y Asistencia Mutua entre las Administraciones Aduaneras del Mercosur" aprobado mediante la Decisión (CMC) Nº 26/06, internalizada en Argentina mediante la Res. Gral AFIP Nº 2495, del 22 de septiembre de 2008 y en Brasil, mediante el Decreto 6870/09 del 4 de junio de 2009 (en la República de Paraguay mediante la Resolución DNA N° 99/12 del 22 de febrero de 2012 y en Uruguay, mediante el Decreto Nº 282/12 del 27 de agosto de 2012).

Que sentado lo anterior y tal como se desprende de los informes técnicos emitidos en las actuaciones administrativas, cuyos términos sirvieron de fundamento para el dictamen jurídico y la resolución apelada, el servicio aduanero, en el ejercicio de sus facultades punitivas como autoridad de contralor del tráfico comercial internacional, impuso a la recurrente -previo sumario donde tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa- la sanción prevista en el inc. c) del art. 954 ap. 1, del CA, pudiendo constatar, que la intervención del tercer operador CERVECERÍA Y MALTERÍA PAYSANDÚ S.A. carece de sustancia económica, lo que da lugar a la no aceptación de los valores de transacción por influencia de vinculación, ello por cuanto no estaría justificado, *prima facie*, el rol de intermediación entre oferta y demanda cuando esas dos partes son empresas vinculadas, máxime considerando que atenta contra el sentido común el incremento que en promedio va del 9,63% con extremos que llegan al 13,24% del valor de la mercadería solo por el cruce fronterizo (se encuentra debidamente probado que las mercaderías arribaron a Brasil en el mismo estado en que salieron de Argentina).

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

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

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

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

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

Que se desprende de la Exposición de Motivos del Código Aduanero que el legislador ha querido tutelar en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado.

Que como se expuso, siendo el bien jurídico tutelado el principio de veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras y la correspondencia entre lo declarado con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, por haber resultado en el caso bajo análisis una diferencia en los valores FOB declarados en Argentina y facturados a la empresa uruguaya, y los valores FOB de ingreso al país de destino Brasil, por idéntica cantidad y calidad de mercaderías, se ha configurado respecto de los PE nros. 15 003 EC01 004751 F, 16 003 EC01 000194 D, 16 003 EC01 000170 U, 16 003 EC01 000626 D, 16 003 EC01 000978 N, 16 003 EC01 001164 B, 16 003 EC01 001163 A, 16 003 EC01 001665 H, 16 003 EC01 002062 W, 16 003 EC01 002106 V, 16 003 EC01 002590 F, 16 003 EC01 002955 K, 16 003 EC01 002956 L, 16 003 EC01 003409 F, 16 003 EC01 003884 M, 16 003 EC01 004167 H, 16 003 EC01 004498 Y, 16 003 EC01 004860 H y 16 003 EC01 005139 H, la infracción de declaración inexacta tipificada en el 954 inc. c) del C.A. y, siendo ello así, corresponde confirmar la resolución apelada en la causa, con costas a la actora.

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

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

Confirmar la Resolución Fallo nro. 11/2023 (AD BABL) recaída en el Alcance nro. 18017-42-2020/1 (actuación SIGEA nro. 18017-42-2020)**,** en cuanto CONDENA a la firma MALTERÍA PAMPA SA por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. y exige el pago de ciento sesenta y nueve millones quinientos noventa y tres mil ciento treinta pesos con veinte centavos ($ 169.593.130,20) en concepto multa, con costas a la

actora (art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

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

Confirmar la Resolución Fallo nro. 11/2023 (AD BABL) recaída en el Alcance nro. 18017-42-2020/1 (actuación SIGEA nro. 18017-42-2020)**,** en cuanto CONDENA a la firma MALTERÍA PAMPA SA por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. y exige el pago de ciento sesenta y nueve millones quinientos noventa y tres mil ciento treinta pesos con veinte centavos ($ 169.593.130,20) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

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

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.02.26 13:30:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.02.26 14:36:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.26 14:37:07 -03:00