República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-36290869-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 10 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; 39.420-A; MALTERIA PAMPA S.A. y acum.

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: “**MALTERIA PAMPA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expte. nro. 39.420-A, y su acumulado caratulado: “QUIJANO, MARÍA VERÓNICA c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expte. nro. 39.423-A**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 18/35 y vta. se presenta, por apoderado, la firma “MALTERIA PAMPA S.A.” e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 378/18 (AD CAMP), dictada en el expediente nro. 12647-138-2012, por la cual se la condenó, junto a la despachante de aduana, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., al pago de $ 7.992.868 en concepto de multa, en relación con la destinación de exportación nro. 11 008 EC01 013727 J. Relata que, mediante la mencionada destinación, documentó la exportación a consumo de cebada cervecera, al amparo de la Ley 21.453, declarando el precio acordado con el comprador del exterior — Maltería Uruguay S.A. — y detallando la DJVE correspondiente. Precisa que liquidó y abonó los derechos de exportación conforme el precio oficial vigente, el cual era inferior al precio de venta concertado. Indica asimismo que el comprador uruguayo, en su carácter de *trader*, revendió la mercadería al mercado brasileño, instruyendo el embarque de la carga con destino a la República Federativa del Brasil. Sostiene que, a raíz de una investigación realizada por la Sección Fiscalización de Exportaciones, a través del sistema informático INDIRA, se advirtió que las ventas posteriores se efectuaron a un precio distinto y superior, circunstancia que motivó la denuncia que dio origen a la condena apelada. Alega que, tratándose de transacciones internacionales entre empresas vinculadas y de ventas sucesivas, ni la vinculación ni la existencia de precios comparativamente superiores resultan suficientes, por sí solos, para desestimar el precio de transacción como valor aduanero, conforme lo dispone el Acuerdo de Valor del GATT y el Código Aduanero. Cita jurisprudencia. Afirma que el

sistema INDIRA sólo acredita la existencia de ventas sucesivas, y que el precio de la venta de salida desde Argentina, en el marco de la operación con Uruguay, es distinto del precio de ingreso al Brasil, correspondiente a una compra celebrada por una empresa brasileña diferente de la uruguaya. Sostiene que de ello no puede inferirse que la operación haya sido, en realidad, una venta directa a Brasil, máxime cuando la Aduana no acreditó la relación comercial con la firma brasileña, solo la ha presumido. Se agravia de que a partir del INDIRA y sin mayor sustento, se concluyera que la venta concertada con el comprador uruguayo y el precio allí convenido, cobrado y certificado, así como previamente validado por la autoridad de aplicación al otorgar la DJVE, constituían una ficción. Invoca precedentes del TFN y de la Excma. Cámara que rechazan la desestimación de valores declarados basados exclusivamente en diferencias detectadas mediante sistemas como el NOSIS. Alega que no declaró una mercadería distinta ni un precio diferente del verificado, por lo cual no corresponde imputarle la infracción de declaración inexacta, extremo acreditado con la certificación contable aportada en sede aduanera. Añade que dicho precio fue anticipado a la autoridad competente, la cual lo validó de manera implícita al otorgar las DJVE necesaria para instrumentar las exportaciones. 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 del TFN. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba, confiere autorizaciones y solicita que se haga lugar al recurso interpuesto, con expresa imposición de costas a la contraria.

II.- Que a fs. 49/54 (refoliado) se presenta, con patrocinio letrado, la despachante de aduana María Verónica Quijano e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 378/18 (AD CAMP), dictada en el expediente nro. 12647-138-2012, por la cual se la condenó, junto a la firma exportadora Maltería Pampa S.A., por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., al pago de $ 7.992.868 en concepto de multa, en relación con la destinación de exportación nro. 11 008 EC01 013727 J. Solicita la acumulación de la

causa al expediente donde tramita la apelación interpuesta por la firma exportadora, a fin de que resuelven en forma conjunta. Relata que, mediante la mencionada destinación, documentó —por mandato de la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A.— la exportación a consumo de cebada cervecera, cuya venta al exterior había sido previamente declarada en los términos de la Ley 21.453, mediante la DJVE nro. 11 001 DJVE 016553 U, consignándose el precio de venta pactado con el comprador –Maltería Uruguay S.A.–, el cual se reflejó asimismo en la factura de venta. Agrega que dicho precio, al resultar superior al precio oficial aplicable a la mercadería no le generó ningún tipo de sospecha o inverosimilitud. Menciona que la mercadería fue cargada al medio de transporte con destino a Brasil, conforme lo informado por la exportadora y lo exigido por la compradora uruguaya, abonándose los derechos de exportación en un todo de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 21.453. Sostiene que, a raíz de una investigación realizada por la Sección Fiscalización de Exportaciones, a través del sistema informático INDIRA, se habría constatado que la mercadería exportada se importó a Brasil a un valor superior, por lo que consideró que habría existido una subvaloración. Indica que el servicio aduanero cuestionó el valor de venta a pesar de que el valor imponible de la mercadería era el precio oficial vigente, en función del cual se liquidaron y pagaron los derechos de exportación correspondientes. Señala que ha formulado la declaración comprometida en un todo de acuerdo a la documentación e instrucciones impartidas por la firma exportadora, por lo que no puede ser condenada en virtud de lo establecido por los arts. 902 y 908 del CA. Indica que se encuentra verificada la existencia de ventas sucesivas respecto de la mercadería exportada, cuyas circunstancias específicas – precio, condiciones de venta, etc. – no son de su conocimiento, habiendo sido instruida solamente de embarcar la mercadería directamente con destino a Brasil por exigencia del comprador uruguayo. Arguye que el precio informado (obrante en la documentación que le proporcionara la exportadora) era el único precio que podía y debió documentar, el cual respondía a los parámetros del mercado teniendo en cuenta que era equivalente al oficial publicado por la autoridad de aplicación. Se remite y adhiere a los argumentos expuestos por la firma Maltería Pampa S.A. en su escrito de apelación. Cita jurisprudencia del TFN. Reitera que actúo en función de las instrucciones impartidas por la firma exportadora, por lo que no puede ser sancionada según lo prevén los arts. 902 y 908 del C.A., los cuales transcribe. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 114/121 y vta. se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido respecto de la actora MALTERÍA PAMPA S.A. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria, como así también la documentación adjunta, que no sean expresamente por ella reconocidas. En primer lugar señala que el servicio aduanero no reclama diferencia tributaria alguna. Destaca que corresponde distinguir entre los derechos que una mercadería debe tributar en función de su naturaleza —calculados sobre el Valor en Aduana— y el valor de la mercadería tomado como base para la determinación de las divisas a liquidar, por ello sostiene que la imputación fue cristalizada en el inciso c) del art. 954 del CA, y no en el inciso a). Afirma que, en el marco del art. 954, inciso c), resulta irrelevante que los derechos de exportación se hayan “liquidado” (pagado) al precio oficial vigente a la fecha de la DJVE. Indica que, en el relato de los hechos expuestos por la contraria, el “*trader”* adquiere relevancia, por cuanto intenta demostrar que, por la mera existencia de un intermediario, la segunda venta se habría concretado a un precio superior, pero nada dice respecto de la vinculación empresarial, en cuyo caso cabe cuestionarse si una sociedad controlada en un 100% puede, en rigor, ser calificada como “*trader”* o intermediario. Manifiesta que la Secretaría de Agricultura registra las DJVE a los fines tributarios, no de ingresos de divisas, por lo que resulta falso que la mencionada autoridad de aplicación haya validado el precio de venta al aprobar la misma. Señala que en atención al destino de la mercadería se realizó la consulta al sistema INDIRA, cuyo resultado arrojó que el vendedor de la mercadería al comprador brasilero no fue –como debía suponerse- Maltería Pampa (exportador en Argentina) sino Maltería Uruguay S.A., con asiento en la República Oriental del Uruguay. Destaca que Maltería Pampa S.A. es una empresa controlada por Companhia de Bebidas Das Americas (AMBEV), quien posee el 60%

de su capital accionario, mientras que Maltería Uruguay S.A. es una sociedad controlada por la firma Maltería Pampa S.A., quien posee el 100% de su capital accionario, vinculación que nunca fue negada por la recurrente. Explica cómo se desarrolla una operación de triangulación, en donde el país de importación (Brasil) difiere del país sujeto al cual el exportador (Argentina) emite la factura comercial y del cual recibe el pago del precio (Uruguay). Por dicho motivo sostiene que la vinculación influenció definitiva y negativamente en el precio, el cual fue subfacturado en la Argentina. Cita jurisprudencia. Manifiesta que en este tipo de maniobras se busca el beneficio o satisfacción de un interés del *"holding"* por sobre el individual de las sociedades agrupadas, por lo que el análisis financiero no debe limitarse a lo que pudo pagar "de más" una de las empresas involucradas (por cualquier concepto) sino el "ahorro" o beneficio total del grupo. En dicho contexto entiende que Uruguay era una pieza clave en la triangulación fraudulenta, no solo 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, además de que la empresa AMBEV adquiría la materia prima necesaria para su desenvolvimiento comercial. Enfatiza sobre la inaplicabilidad de los arts. 735 y ss. del CA, en tanto dichas disposiciones resultan aplicables cuando se discuten derechos de exportación, supuesto que no se configura en el presente. Entiende que el art. 748 del CA tampoco constituye un mecanismo adecuado para determinar el precio de la mercadería a los fines tributarios, por el simple hecho de que ninguno de sus supuestos prevé la figura de la triangulación fraudulenta. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se rechace la apelación interpuesta, con expresa imposición de costas.

IV.- Que a fs. 128/136 y vta. se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido respecto de la co-actora QUIJANO MARÍA VERONICA. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Efectúa la negativa de rigor. Reitera los argumentos expuestos al contestar el recurso de la actora MALTERÍA PAMPA S.A. Cita jurisprudencia respecto a la responsabilidad de los despachantes de aduana. Señala que la despachante María Verónica Quijano no ha probado de ninguna manera el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, por lo que no puede ser eximida de la responsabilidad, debiendo acreditar la existencia de órdenes expresas por parte del importador para liberarse de las consecuencias por hechos que se cometen en las operaciones Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se rechace la apelación interpuesta, con expresa imposición de costas.

V.- Que a fs. 111 se dispone la acumulación a la presente causa de la nro. 39.423-A, caratulada: "QUIJANO MARÍA VERÓNICA c/D.G.A. s/recurso de apelación". A fs. 124 se corre traslado del recurso interpuesto por la co-actora María Verónica Quijano, se tiene por contestado el traslado conferido respecto de la actora Maltería Pampa S.A. y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 144 se tiene por contestado el traslado conferido respecto de la co-actora y por devueltas las actuaciones administrativas. A fs. 154 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 155 pasan a sentencia.

VI.- Que las actuaciones administrativas nro. 12647-138-2012 se inician a fs. 1/7 con el Informe Técnico nro. 263/12 (SE FVEX), por el que se concluye que 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 dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, cometiendo prima facie la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. c) del CA. A fs. 8/13 se agrega copia del PE 11 008 EC01 013727 J y de Formulario OM-1993/2. A fs. 14/16 se agregan impresiones de pantalla del sistema INDIRA. A fs. 17 obra copia de la Factura de Exportación nro. 0020-00000131. A fs. 19 por Nota nro. 905/2012 (DV FOLP) se remiten las actuaciones a la División Aduana de Campana. A fs. 21 se informa a la Div. Fiscalización de Operaciones Aduaneras mediante Nota nro. 2907/12 (AD CAMP) que lo concluido en el informe técnico nro. 263/12 encuadraría dentro de lo instruido en el punto 1 de la Nota Externa DGA nro. 75/2009, la que agrega a fs. 20. A fs. 23/24 se ordena instruir

sumario contencioso y, asimismo, correr vista de todo lo actuado a Maltería Pampa S.A y a la despachante María Verónica Quijano (notificadas el 06/06/14 y el 10/06/14, respectivamente, cfr. constancias de fs. 25/26). A fs. 27/29 contesta la vista la despachante de aduana María Verónica Quijano. Se acumula la Actuación nro. 13289-23301-2014. A fs. 30/41 y vta. (refoliado) contesta la vista la firma exportadora y a fs. 47/48 (refoliado) se agrega la documental acompañada. A fs. 49 se tienen por contestadas las vistas en tiempo y forma y se rechazan las pruebas ofrecidas. Se acumula la Actuación nro. 12574-7033-2014. A fs. 52/53 (refoliado) la despachante de aduana plantea revocatoria. Se acumula la Actuación nro. 12574-7045-2014. A fs. 54 obra presentación de la firma exportadora. A fs. 55 no se hace lugar al recurso de revocatoria oportunamente interpuesto. A fs. 56 se autoriza a Maltería Pampa S.A. a adjuntar la documental ofrecida. Se acumula el Alcance nro. 12647-138-2012/1. A fs. 59/60 (refoliado) las partes acompañan documental. Se acumula el Alcance nro. 12647-138-2012/2. A fs. 61/63 la firma exportadora acompaña documental. A fs. 64/65 y vta. se emite el Dictamen nro. 293/18 (SESU AD CAMP). A fs. 66/68 y vta. se dicta la Resolución nro. 378/18 (AD CAMP) apelada en la especie. Se acumulan los Alcances 12647-138-2012/3 y 12647-138-2012/4. A fs. 71/72 y 73/74 (refoliado) las partes acreditan la interposición de recurso ante este Tribunal.

VII.- Que corresponde resolver si se ha configurado en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., en relación a la destinación de exportación para consumo nro. 11 008 EC01 013727 J, documentada por las aquí recurrentes.

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. 11 008 EC01 013727 J, oficializada el 12/12/11 ante la Aduana de Campana, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A., a través de la despachante de aduana María Verónica Quijano, documentó la exportación para consumo de 23.000 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1003.00.91.100Q: *"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 Fiscalización –ver Informe Técnico nro. 263/2012 (SE FVEX) de fs. 1/7 de las act. adm.– mediante el uso del sistema INDIRA detectó, respecto de la destinación aquí cuestionada, diferencias en el valor FOB de la mercadería embarcada en la Argentina y el mismo valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino.

Que en el caso el valor FOB de la mercadería en la Importación brasileña, en lo que aquí interesa, es de U$S 8.211.000 siendo el FOB declarado en la destinación en trato de U$S 6.325.000 por ende existe una diferencia de U$S 1.886.000, por lo que la mencionada Sección entendió que *"(…) la cuestión que se torna insoslayable es la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta, por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, MALTERÍA PAMPA S.A. 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 tendría 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 pudiendo haber cometido 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 de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere…"

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 MALTERÍA URUGUAY S.A., todas vinculadas entre sí), y que, a partir de las consultas al Sistema INDIRA (Intercambio de Información Registros Aduaneros), **se detectó una diferencia significativa entre el valor FOB total declarado por las aquí recurrentes en la Destinación nro. 11 008 EC01 013727 J (U$S 6.325.000) y el valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino (U$S 8.211.000)**.

Que la labor del área de fiscalización llevó a descartar el valor FOB declarado por la actora y a elevar denuncia en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., toda vez que se consideró que la diferencia de valores FOB declarados (en Argentina y Brasil) generó una diferencia de ingreso de divisas de U$S 1.886.000.

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

Que, conforme surge de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, la recurrente declaró como destino "Brasil", sin embargo facturó la venta a la firma MALTERÍA URUGUAY S.A., de Uruguay, por un precio unitario de U$S 275 por tonelada -ver copias agregadas a fs. 8/11 de las act. adm.-.

Que, a su vez, tal como se desprende de los considerandos del Informe nro. 263/12 (SE FVEX) y del Dictamen Jurídico nro. 293/18 (SESU AD CAMP), que se ven reflejados en la Resolución nro. 378/2018 (AD CAMP), el día 03/01/12 la firma AMBEV S.A. ingresó por ante la Aduana IMBITUBA (Brasil) un total de 23.000 toneladas de mercadería clasificada por la P.A. 1003.90.10, por un total de U$S 8.211.000, figurando como vendedor de la mercadería la firma MALTERÍA URUGUAY S.A. Como resultado de la comparación con las exportaciones de Argentina, se observó que, por medio de la destinación involucrada en autos se exportó efectivamente la misma cantidad de cebada cervecera (P.A. N.C.M. 1003.00.91.100Q), por un FOB total de U$S 6.325.000 dando lugar a una diferencia de U$S 1.886.000 entre el precio declarado en el país de destino respecto al declarado en el país de origen (ver fs. 1/7 y 64/65 y vta. de las act. adm.).

Que no se encuentra controvertido en autos que la recurrente MALTERÍA PAMPA S.A, el comprador en Uruguay, MALTERÍA URUGUAY S.A y el importador de Brasil AMBEV S.A, se encuentran vinculados entre sí. En efecto, la vinculación entre el exportador y la firma compradora fue declarada en la "Declaración de los elementos relativos al Valor de Exportación" acompañada a la declaración de exportación en trato, cuya copia obra 12/13 de las act. adm.

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. 47/48 (refoliado) de las act. adm., y responde a la factura de exportación 0020 – 00000131 que en copia obra agregada a fs. 17 de las act. adm.-.

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

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

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

Que, como se dijo, las constancias del sistema INDIRA (agregadas a fs. 14/16 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó el día 03/01/12, la importación de 23.000 toneladas por la destinación 1200151625, por un valor FOB de u$s 8.211.000, es decir, a un valor FOB unitario de u$s 357 por tonelada. Nótese que la fecha de la oficialización ante la aduana brasileña es del 03/01/12, es decir, 22 días después de la oficialización de la destinación 11 008 EC01 013727 J -analizadas en la especie-.

Que, en efecto, no pueden convalidarse precios que aparecen como disminuidos, en el caso de ventas sucesivas, en los que no se aporta explicación alguna, sumado al hecho de que la venta a la firma controlante sea realizada a través de un supuesto *trader* controlado por la firma local vendedora, todo lo cual conforma indicios claros que le permiten al servicio aduanero presumir, como lo hizo, que se trataba de una manipulación de los precios mediante la subfacturación en origen de las mercaderías exportadas para lograr un menor ingreso de divisas en un contexto de control de cambios y, a su vez, reducir la base imponible del Impuesto a las Ganancias, afectándose en el caso el principio de veracidad y exactitud de la declaración.

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

VIII.- 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 la resolución apelada, el servicio aduanero, en el ejercicio de sus facultades punitivas como autoridad de contralor del tráfico comercial internacional, impuso a las recurrentes -previo sumario donde tuvieron 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 MALTERÍA URUGUAY S.A. carece de sustancia económica, lo que da lugar a la no aceptación de los valores de transacción por influencia de vinculación, ello por cuanto no estaría justificado, *prima facie*, el rol de intermediación entre oferta y demanda cuando esas dos partes son empresas vinculadas, máxime considerando que atenta contra el sentido común el incremento de más de 29% el valor de la mercadería solo por el cruce fronterizo (se encuentra debidamente probado que la mercadería arribó a Brasil en el mismo estado en que salió de Argentina).

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

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

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

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

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

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

Que como se expuso, siendo el bien jurídico tutelado el principio de veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras y la correspondencia entre lo declarado con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, por haber resultado en el caso bajo análisis una diferencia en el valor FOB declarado en Argentina y facturado a la empresa uruguaya, y el valor FOB de ingreso al país de destino Brasil, por idéntica cantidad y calidad de mercadería, se ha configurado respecto del PE Nro. 11 008 EC01 013727 J, la infracción de declaración inexacta tipificada en el 954 inc. c) del C.A.

IX.- Que sentado lo anterior corresponde analizar la responsabilidad infraccional que le cabe a la despachante de aduana María Verónica Quijano –aquí co-actora–, la que debe ser analizada a la luz de los arts. 902 y 908 del C.A., de cuya interpretación resulta que la solidaridad en el pago de la multa impuesta como consecuencia de una declaración inexacta nace en cabeza del despachante “salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo”. En este último supuesto, la persona representada será responsable por la infracción aduanera cometida y el despachante que ha cumplido con las obligaciones a su cargo no habrá incurrido en la misma.

Que para eximirse de responsabilidad es necesario que dicho auxiliar del servicio aduanero demuestre que cumplió con las obligaciones a su cargo, lo que, según antigua y pacífica jurisprudencia, resulta de haber ajustado su conducta a las instrucciones recibidas de su mandante (ver fallos de la C.S.J.N. in re "Carli" del 14.8.70 y "Calvo" del 13.12.71, entre muchos otros); en la causa "Garibotti Armando", se señaló "que queda exento de responsabilidad el despachante que cumpliendo con las obligaciones a su cargo se atiene a lo manifestado por el importador y a lo que resulte de la documentación complementaria salvo que incurra en hechos personales que lo comprometan". Tal comportamiento puede acreditarse mediante el cotejo de lo declarado con la factura de exportación y demás documentación complementaria del despacho que el exportador debió darle y que obligatoriamente debe adjuntarse al permiso de embarque.

Que la declaración comprometida en el PE nro. 11 008 EC01 013727 J se ajusta estrictamente a los datos contenidos en la factura comercial nro. 020-00000131 cuyas copias obran agregadas a fs. 8/11 y de las act. adm.

Que a su vez de la prueba acompañada por la despachante a fs. 60 de las act. adm., resulta que la firma exportadora –aquí recurrente- manifestó que la despachante ha documentado el permiso de embarque de marras siguiendo las instrucciones que le impartiera la compañía, y conforme la documentación que oportunamente se le entregara. Asimismo, manifiesta que el precio declarado es el precio pactado con el comprador en el exterior, que se condice con la factura de exportación que se encuentra debidamente contabilizada.

Que estas circunstancias, autorizan a dar la razón a la despachante María Verónica Quijano cuando afirma haber documentado el permiso de embarque conforme a la documentación que le fuera entregada por la firma exportadora.

Que no surge de las actuaciones y en especial de la documentación presentada por la misma, apartamiento alguno por parte del mismo de las instrucciones dadas por la importadora a través de los documentos comerciales complementarios. Tal sujeción es suficiente para concluir que la despachante de aduana ha cumplido con las obligaciones a su cargo, teniendo en cuenta que no cabe exigirle una investigación exhaustiva, mientras se ajuste

a los datos contenidos en la factura de exportación y cuando de la referida documentación no surjan elementos que generen dudas acerca de su veracidad.

Que la Excma. Cámara ha dicho que a los efectos de absolver al despachante de aduana en orden a la actuación que desarrollara en el cumplimiento de sus funciones, si bien resulta necesario que haya probado que cumplió con las obligaciones a su cargo, no se requiere que, invariablemente, tal prueba surja de una declaración concreta del importador o del exportador en ese sentido, sino que también admite que tal circunstancia pueda desprenderse de la documentación acompañada y de las actuaciones desarrolladas en sede administrativa que se tengan a la vista (cfr. sentencia recaída en la causa "Vidriería Argentina S.A. y otro c/ A.N.A.", del 4 de julio de 1996). Máxime cuando no se invoca disposición alguna que le imponga la obligación de efectuar una investigación sobre los elementos de hecho para llevar a cabo la declaración, con apartamiento de la documentación complementaria que, en el caso, constituye la factura (C.N.A.C.A.F. Sala I, "AKIO S.R.L. c/ A.N.A.", sent. del 20-2-98).

Que, en consecuencia, cabe tener por justificada la conducta de la co-actora, encontrándose debidamente acreditado el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, circunstancia que la exime de responsabilidad por la infracción aduanera imputada.

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente y en los términos de los arts. 902 y 908 del CA, corresponde revocar el fallo en cuanto condena a la despachante de aduana María Verónica Quijano por infracción del art. 954 inc. c) del CA.

X.- 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:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución nro. 378/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-138-2012**,** 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 siete millones novecientos noventa y dos mil ochocientos sesenta y ocho pesos ($ 7.992.868) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

2.- Revocar parcialmente la Resolución nro. 378/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-138-2012**,** en cuanto CONDENA a la despachante de aduana MARÍA VERÓNICA QUIJANO por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A, con costas a la demandada (art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

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

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución nro. 378/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-138-2012**,** 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 siete millones novecientos noventa y dos mil ochocientos sesenta y ocho pesos ($ 7.992.868) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

2.- Revocar parcialmente la Resolución nro. 378/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-138-2012**,** en cuanto CONDENA a la despachante de aduana MARÍA VERÓNICA QUIJANO por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A, con costas a la demandada (art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y 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: 2026.04.10 12:27:45 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: 2026.04.10 13:42:11 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: 2026.04.10 13:42:38 -03:00