**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Año de la Grandeza Argentina

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2026-58367368-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Junio de 2026

**Referencia:** SENTENCIA; 39422-A MALTERIA PAMPA y acumulado

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “E” Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, para resolver en los autos caratulados: **“MALTERIA PAMPA S.A. c/DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”, expediente Nº 39.422-A** al que se encuentra acumulado el **expediente Nº 39.425-A** caratulado: **“QUIJANO MARIA VERONICA c/DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”**

**El Dr. Segura dijo:**

**I.- Objeto del proceso:** Determinar si la **Resolución N° 368/18 (AD CAMP)**, dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, en la **Actuación SIGEA Nº 12647-141-2012**, resulta ajustada a derecho. La resolución referida le impone a las recurrentes una multa de **$ 6.863.666,27**, conforme las previsiones del **art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero**, por considerarlas incursas en la infracción de declaración inexacta, atento a que el precio de la mercadería documentado en la **destinación de exportación Nº 11008EC01001722B**, difiere del precio de la comprobación aduanera realizada por la DGA (precio FOB de importación en Brasil), por la misma operación de exportación al destinatario COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS (AMBEV) (según importación 1104466866) en Brasil. Cabe señalar, que la intermediaria, Maltería Uruguay S.A. (radicada en Uruguay) es una empresa vinculada a la actora Malteria Pampa S.A., siendo ambas sociedades integrantes del Grupo Multinacional AmBev.

**II.- Fundamentos de la apelación:**

* La coactora MALTERIA PAMPA S.A.: (A fs. 13/30vta.) la recurrente interpone mediante apoderado recurso de apelación contra la citada resolución. Manifiesta haber documentado la exportación definitiva de malta de cebada correspondiente a la P.A. 1003.00.91.100Q, al amparo de la ley 21.453. Indica que la mercadería exportada se concertó por un valor FOB unitario de U$S 286 la tonelada y, que tal precio unitario de venta fue acordado con el comprador de la mercadería y presentado ante la Secretaría de Agricultura para su registro mediante la correspondiente Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE), lo que luego se declara en el permiso de embarque (PE). Señala que se liquidaron y abonaron los derechos de exportación considerando el precio oficial vigente a la fecha de la DJVE que, era de U$S 250 la tonelada, inferior al precio de venta concertado. Manifiesta que la mercadería fue vendida a Maltería Uruguay S.A., una empresa trader que había vendido en el mercado brasileño la mercadería comprada a la recurrente, habiendo dado instrucciones de la carga con destino a Brasil, destino al que se dirigió el embarque realizado en Argentina. Alude que como consecuencia de una investigación llevada a cabo por la Aduana, a través del sistema informático INDIRA se

advirtió que la segunda venta (venta que realizó la trader uruguaya a la empresa ubicada en Brasil) se había realizado a un precio superior. Señala que esta segunda venta fue la que llamó la atención de la DGA porque se concretó por un valor superior al de la primera venta entre la recurrente y Maltería Uruguay S.A. y refiere que la verificación antedicha llevó a la DGA a concluir que no existen dos o más operaciones como pretende el encartado, sino una única y real exportación con destino a Brasil para la firma AMBEV. Manifiesta que el servicio aduanero considera que dicha maniobra violentaría el principio de veracidad y exactitud de la declaración aduanera, configurando el tipo del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. Señala que acreditó que el precio de venta es el concertado con su comprador y validado por la autoridad de aplicación mediante la DJVE, habiendo sido correctamente declarado en la destinación aduanera y resultando plenamente exacto, conforme la certificación contable que acompañó y fue obviada por el juez administrativo. Arguye que la existencia de vinculación comercial entre el comprador y el vendedor de la mercadería no obsta a la aceptación del valor de transacción como valor aduanero, conforme lo dispone el C.A. y el GATT. Cita jurisprudencia. Argumenta que no es posible descartar el precio declarado sobre una transacción comercial y reemplazarlo por otro que corresponde a otra transacción comercial distinta. Manifiesta a lo largo de su escrito diversos argumentos que, a su juicio, tornarían improcedente la condena. Descalifica la sanción impuesta por formularse sobre base presuntiva, sosteniendo que la Aduana no demostró la materialidad del hecho, sino que simplemente presumió la configuración del tipo a partir de la información suministrada por el sistema INDIRA. Insiste que la Aduana solo ha acreditado que existen ventas sucesivas, pero no una venta simulada. Sostiene que en el caso se usó la información del Sistema Indira de modo abusivo, elaborando conjeturas a partir de determinados indicios, lo que se contrapone a la realidad de los hechos acaecidos. Cita jurisprudencia. Fundamenta, que el precio declarado en el PE fue exacto y veraz, y existe correspondencia entre el precio declarado en el PE, la factura comercial y su contabilización en los libros respectivos, no configurándose el tipo objetivo del art. 954 apartado 1 inciso c) del CA . Cita jurisprudencia. Argumenta sobre la validez del contrato de compraventa que no encubre un precio distinto al declarado, sino que resulta veraz y exacto, descalificando la posición de la DGA, fundada en que solo habría existido una venta directa entre Argentina y Brasil. Alude que el precio declarado fue veraz, razonable, de mercado, e igual al precio oficial, y reglamentario de la ley 21.453, y la resolución de la Secretaría de Agricultura 331/2001. Cita jurisprudencia. Sostiene que no se verifica un ingreso de divisas por un importe diverso del que efectivamente correspondiere. Se refiere a la diferencia de precios detectada por la DGA en las ventas sucesivas, de Argentina a Uruguay y de Uruguay a Brasil, con la intervención de la trader uruguaya, y porqué, a partir del régimen especial de la ley 21.453, tales diferencias de precios no sólo son naturales sino que ninguna relación tienen con la veracidad del precio declarado bajo el régimen especial. Cita jurisprudencia respecto al rol asumido por la DGA en autos, y el uso que hizo de la información del Sistema Indira. Hace mención a los arts. 735 a 744 del C.A., y a las facultades de la Aduana de apartarse del precio declarado como base imponible sobre la que se calculan los derechos de exportación, señalando los vicios que a su juicio padece la conducta de la DGA para desconocerlo en los PE involucrados en autos, arribando a la condena impuesta. Fundamenta, que la facultad de la Aduana de apartarse del precio declarado en el PE a los efectos de la valoración aduanera, no la autoriza a cuestionarlo como falaz e inexacto. Cita jurisprudencia y doctrina. Respecto de las diferencias de precios, manifiesta que suelen existir y responden a condiciones de mercado. Aclara que los compradores asumen los riesgos propios de su negocio, derivados de la interconexión de la oferta y la demanda mundial de productos agrícolas, y esa función incluye especialmente arbitrar los medios de cobertura, y asumir los costos para mitigar la fluctuación del precio por la asimetría temporal entre la oferta y la demanda de commodities. Aclara que la cuestión más relevante tiene que ver con la diferencia resultante del factor tiempo. Señala que el tema no tiene impacto tributario, habiendo sido abonados los derechos aduaneros conforme el precio oficial vigente. Con relación a las facultades de la aduana en materia de valoración, la recurrente sostiene que puede apartarse del precio declarado si considera que no resulta idóneo como base imponible sobre la cual determinará los derechos de exportación, pero ello no implica que pueda considerar que se formuló una declaración inexacta del precio. Destaca en ese sentido que la aduana cuestiona el valor documentado al solo efecto de formular una imputación infraccional, sin tener presente que el valor declarado solo puede ser observado con el objeto de reclamar el pago de una diferencia de tributos. Finalmente, respecto del precio documentado, argumenta que reúne todos los requisitos exigidos por las normas de valoración y que la vinculación no influyó en el precio, en condiciones de libre competencia, válido al momento en que se concretaron las exportaciones cuestionadas. Arguye que la desestimación del precio de transacción como método de valor a utilizar, no faculta a la aduana a cotizar la mercadería conforme sus propios y particulares criterios que no se encuentren previstos en

las normas de valoración. Sostiene que no puede crearse un método que le dé al servicio aduanero un mayor rédito fiscal. Cita jurisprudencia de este Tribunal. Realiza una serie de consideraciones finales y, finalmente, hace reserva de la cuestión federal, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso presentado, con costas.

* La coactora MARIA VERONICA QUIJANO, despachante de aduanas: (A fs. 41/47) Se presenta la despachante con patrocinio letrado e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Manifiesta que actuó como mandataria de la firma exportadora, por lo que declaró de acuerdo a la documentación e instrucciones impartidas, sin apartarse de lo manifestado en la documentación complementaria. Alude que no puede ser responsabilizada por la infracción al art. 954 del C.A. según lo previsto por el arts. 902 y 908 del C.A. Manifiesta que la mercadería fue vendida a Maltería Uruguay S.A., habiendo dado instrucciones de la carga con destino a Brasil, destino al que se dirigió el embarque realizado en Argentina. Expresa que el precio declarado en el PE fue exacto y veraz, y existe correspondencia entre el precio declarado en el PE, la factura comercial emitida, no configurándose el tipo objetivo del art. 954 apartado 1 inciso c) del CA . Cita jurisprudencia. Señala que en virtud de los arts. 902 y 908 del C.A., no resulta responsable, cita normativa y jurisprudencia relativa a la responsabilidad del despachante. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso presentado, con costas.

**III.- Contestación del traslado:** A fs. 116/124, se presenta la representante fiscal y contesta los traslados conferidos, acompaña las actuaciones administrativas que corren por separado y que ofrece como prueba. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos, y el derecho invocados por las actoras que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o bien surjan de las actuaciones administrativas. Señala que en el caso la Aduana probó que se trató de una triangulación entre empresas vinculadas. Indica que las operaciones como las de autos, buscan el beneficio o satisfacción de un interés "holding" por sobre el interés o beneficio individual de las sociedades agrupadas. Hace referencia al SISTEMA INDIRA y su implementación. Refiere a lo establecido en el art 954 inc c) del CA. Cita jurisprudencia. Formula reserva del Caso Federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia, confirmando el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

**IV.-** Que a fs. 139 se abre la causa a prueba, que obra producida a fs. 144/143 y 199/202. A fs. 270 se declara el cierre del periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 271 se ponen los autos para alegar y habiendo alegado la actora, se pasan a sentencia.

**V.-** Que de la compulsa de las actuaciones administrativas que tramitaron mediante expediente **SIGEA Nº 12647-141-2012 (SC-21-2014/4)** surge que a fs. 1, obra el **Informe Técnico Nº 264/2012 (SE FVEX)** de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera La Plata, por medio del cual se informan inconsistencias en los valores declarados por la firma recurrente. A fs. 8/18 se glosa una copia del sobre el contenedor del **permiso de embarque N° 11 008 EC01 001722B** y documentación complementaria. A fs. 28/29, con fecha 21/02/2014, se instruye sumario contra la firma MALTERIA PAMPA SA, y contra la despachante de aduanas MARIA VERONICA QUIJANO, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., por una diferencia en el ingreso de divisas desde el exterior en relación con lo que se habría declarado en el **PE Nº 11 008 EC01 001722B** y se corre vista a las recurrentes (notificadas a fs. 30 06/06/2014 la exportadora y a fs. 31 el 10/06/2014 la despachante). A fs. 32/34 se presenta la despachante y contesta vista. A fs. 35/53 la recurrente Maltería Pampa S.A., contesta vista y acompaña documental. A fs. 54, con fecha 02/09/2014, se tienen por presentadas a las recurrentes. A fs. 65 Maltería Pampa informa que la despachante de aduana ha documentado el **PE Nº 11 008 EC01 001722B** siguiendo las instrucciones impartidas por la compañía y según la documentación que oportunamente se le entregara. A fs. 66/71 se acompañan constancias del ingreso de divisas. A fs. 72/73vta. obra el Dictamen N°286/18 (SESU AD CAMP). A fs. 74/76vta., se dicta la **Resolución Nº 368/2018 (AD CAMP)**, por la que se condena a la firma MALTERIA PAMPA S.A., y a la despachante, por la infracción al art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero, aquí apelada.

**VI.-** En lo que respecta al fondo del asunto, la infracción endilgada en autos es la establecida en el artículo 954 del Código Aduanero, que tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas.

El art. 954 inc. c) del C.A., reprime y sanciona; al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir: el egreso hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia. Por dicho supuesto han sido condenadas las recurrentes y se les ha aplicado la multa establecida por la **Resolución N° 368/2018 (AD CAMP).**

Como se advierte a partir de la lectura de la norma, la infracción aduanera denominada declaración inexacta, comprende todas aquellas declaraciones que son efectuadas ante el servicio aduanero y que tienen por objeto una operación de importación o exportación, y consiste, básicamente, en una inexactitud entre lo declarado y lo verificado por el servicio aduanero, siempre que provoque alguno de los efectos que se mencionan de sus tres incisos.

Esto nos indica que quedan fuera de éste concepto todas aquellas declaraciones que no se realicen en el ámbito aduanero, o que no tengan por finalidad la aplicación de un régimen aduanero particular. Analizando, específicamente, el tipo infraccional, que no sanciona cualquier inexactitud pues sólo son objeto de sanción las declaraciones inexactas que hayan sido formuladas ante el servicio aduanero en el marco de una operación aduanera.

Las declaraciones inexactas que merecen reproche son aquellas que surgen de la constatación de la declaración aduanera con la efectiva comprobación realizada por el servicio aduanero.

El tipo infraccional en estudio establece que las diferencias comprobadas también deben producir alguna de las consecuencias previstas en los tres incisos del artículo 954, ya sea ocasionar un perjuicio fiscal, una transgresión a una prohibición o un ingreso o egreso de un importe distinto del que efectivamente correspondiere.

Este último inciso sanciona, por un lado, el egreso de divisas originado en una sobrefacturación de la operación de importación, y el ingreso de un monto inferior al que corresponde por una operación de exportación como resultado de una subfacturación. Con el fin de proteger la renta fiscal, ya que la infracción tipificada en esta norma requiere que con la declaración inexacta y el posterior ingreso/egreso de divisas se produzca un perjuicio fiscal.

En lo que respecta al fondo del asunto, el fundamento de la infracción imputada art. 954 inc. c) del C.A., radica en la existencia de una presunta subfacturación por parte de las aquí recurrentes, materializada a través de la **exportación a consumo N° 11 008 EC01 001722B**, con fecha 18/02/2009, por la cantidad de **23.100, toneladas de Cebada** que declaró para la operación bajo la **PA SIM 1003.00.91.100Q**, que comprendía a "A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera Las demás CEBADA, con valor **FOB Unit en divisas U$S286/TN**, amparada en las **DJVE 11 001 DJVE 000577T** del registro de la Aduana de Campana con destino a la República Federativa de Brasil.

En el control Ex-post, la División Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de La Plata, al contrastarse la operación con su ingreso en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, se detectaron diferencias entre el valor FOB declarado por el exportador en Argentina, para esa mercadería y el valor declarado por el importador ante la aduana en la República Federativa de Brasil. En efecto, detectó la existencia de una operación triangulada al ser declarada como vendedora de las mercaderías, al importador de Brasil, la firma MALTERIA URUGUAY S.A de la República Oriental del Uruguay, firma, a su vez, compradora de las mercaderías exportadas desde Argentina. Asimismo, según el servicio aduanero, del análisis de la documentación presentada por MALTERIA PAMPA S.A. se observó que la firma aquí recurrente resulta ser una empresa controlada por la firma compradora en Brasil (AMBEV), la cual resulta ser poseedora del 60% del capital accionario.

Según, surge del **Informe Técnico Nº 264/2012 (SE FVEX)** (v. a fs. 1/7 de las act. adm.), el servicio aduanero descartó el valor FOB declarado y valoró las mercaderías conforme al precio documentado al ser importadas en Brasil. Por cuanto, la aduana consideró que a fin de concretar la exportación con destino a la República Federativa de Brasil, se utilizó una empresa controlada por la recurrente, radicada en la República Oriental del Uruguay, destacando que esa firma no recibe la mercadería, ni interviene en la carga, ni despacho, ni logística alguna de la operación, sino que aparenta una presunta

adquisición de la mercadería embarcada, y su posterior venta al declarante en el país de destino, con la finalidad de quedarse con la diferencia entre el precio pagado a la recurrente, y las divisas recibidas de parte del comprador brasilero.

**VII.-** Sentado lo que antecede, corresponde analizar si a los efectos aduaneros estamos en presencia de una genuina operación triangulada con ventas sucesivas regulares o bien si se trata una triangulación nociva.

La triangulación, en sí misma, no se encuentra prohibida por la legislación vigente, presentándose en el comercio internacional de determinados “commodities” prácticas habituales de intervención de empresas intermediarias, entre oferta y demanda, denominadas traders, que si bien no le añaden valor propiamente dicho a las mercaderías negociadas, brindan servicios reales y efectivos que justifican una retribución que, en caso de no facturarse como un servicio individualizado a alguna de las partes, puede deducirse del precio de compra o bien adicionarse al precio de venta, según se trate de “commodities” con cotización internacional "transparente " o no. Pero también es cierto que en el tráfico internacional se recurre a triangulaciones, no genuinas, que pueden resultar nocivas en el plano aduanero, tributario, cambiario, societario o en materia de lavado de dinero, o incluso en varios de esos planos a la vez.

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

En el presente caso, tal como se señaló previamente, se ve involucrado el **N° 11 008 EC01 001722B** (oficializado el día 18/02/2009, cierre de venta declarado el día 12/01/2011, registrando en el SIM la DJVE N° 11 001 DJVE 000577T). El destino declarado fue Brasil, pero se facturó la venta a la firma MALTERIA URUGUAY SA.

Según el **Informe Técnico Nº 264/12 (SE FVEX)**: *“...la operación involucrada, en el presente, refiere a la exportación a consumo de una partida de 23.100 toneladas de cebada cervecera a granel, P.A. NCM/SIM 1003.00.91.100Q, con destino a la República Federativa de Brasil, amparada en la destinación 11 008 EC01 001722B, a un valor FOB declarado de U$S6.606.600,00, sobre la que correspondió un valor unitario de U$S 286,00 la tonelada”*.

De dicho informe surge, la mercadería fue ingresada ante la aduana de Porto de Sao Francisco Do Sul mediante oficialización la **destinación de importación Nº 1104466866** por la firma **AMBEV**, por un total **FOB** de **U$S8.350.417,65** existiendo una diferencia de **U$S1.743.817,65 totales**, que surge de la comparación de la operación desde argentina, siendo el vendedor de la mercadería la firma MALTERIA URUGUAY S.A. Asimismo, señala que obran como antecedentes en el área, una nota del exportador motivada por un pedido de explicaciones aclaratorias respecto a la relación que la unía con la firma uruguaya MALTERIA URUGUAY S.A., y con la firma brasilera COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICA-AMBEV de la que surge que son empresas vinculadas.

No se encuentra controvertido que tanto la recurrente, MALTERIA PAMPA SA, como el teórico comprador en Uruguay, MALTERIA URUGUAY SA, así como el destinatario de parte de las mercaderías, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS –AMBEV-, se encuentran vinculados entre sí. Vale destacar, 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 y, si bien una operación triangulada da lugar al servicio aduanero para investigar y recabar información sobre la declaración efectuada, a los fines de probar la existencia de una diferencia entre lo declarado y lo verificado, deben presentarse elementos suficientes.

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

que el precio declarado no sea el precio de transacción, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un menor ingreso de divisas al país.

No existe norma alguna que limite la cantidad de operadores que puedan intervenir en una operación de comercio exterior, y que tal actividad sea ilícita, sin embargo, esta vinculación acreditada bastó para que el servicio aduanero mediante el uso del sistema INDIRA iniciara una investigación concluyendo en la imposición de una multa por infracción al art. 954 inc. c) del Código Aduanero, presuponiendo así el ingreso de un importe de divisas distinto del que efectivamente correspondiere.

En el caso en cuestión, el servicio aduanero endilgó una infracción inexacta tipificada en el art. 954 inc. c) del CA, a una maniobra de vinculación supuestamente fraudulenta entre las empresas, cuando lo que el tipo infraccional reprime es la inexactitud de la declaración, por ende, en el caso en cuestión, el precio declarado por las recurrentes resultó idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente, por ende, no se dan los elementos del tipo que permitan imputar la infracción endilgada en los términos del inc. c) del art. 954 del C.A.

En este sentido se ha expedido la Excma CNACAF, en causas análogas a la presente, y en las que también se habían evidenciado ventas sucesivas entre partes vinculadas, Sala V; "Expte Nº 37207 / 2019 caratulado: MALTERIA PAMPA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", "Exp. N° 22.071/2018, caratulada "Maltería Pampa S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo", del 12 de junio de 2018 y n° 20.412/2018 caratulada "Maltería Pampa S.A. c/Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo", del 13 de septiembre de 2018; Sala IV, Expte. Nº 44732/2022, en los autos "MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"; Sala II, "Expte. Nº 19247 /2021, caratulado: MALTERIA PAMPA SA (TF 35125-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", entre muchas otras.

Cabe señalar que la sola existencia de una operación de venta de determinada mercadería a una empresa del exterior, y la sucesiva venta de dicha mercadería a una tercera empresa, no es fundamento suficiente para desestimar el precio documentado en la primera operación y considerar así como válido el documentado en la segunda, ni tampoco puede considerarse suficiente como para afirmar que la venta a Uruguay no es genuina, por tratarse en realidad de una venta a Brasil, aún más, cuando el servicio aduanero no ha aportado, ni acreditado, prueba suficiente que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería en trato, dando cuenta de una venta simulada mediante el uso de sociedades ficticias creadas a los fines de obtener mayores ganancias mediante la comisión de ilícitos.

En este sentido, la CNCAF- Sala IV en el Expte. Nº 44732/2022, en los autos "MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", señalo que: "*La utilización de un esquema triangular de ventas (o ventas sucesivas) entre empresas vinculadas es un hecho lícito que, por sí solo, no tipifica la conducta. Si bien puede justificar que el servicio aduanero inicie una investigación y recabe información, la manipulación del precio declarado por la primera venta —es decir, que aquél no fuese el precio real de la transacción— debe quedar debidamente demostrada, ya que el ámbito sancionatorio requiere extremar el análisis de los recaudos propios de cada una de las faltas que se imputan a los involucrados. c) La circunstancia de que haya existido una venta posterior concertada entre el intermediario vinculado y una tercera empresa, y la constatación a través del sistema informático INDIRA de que la mercadería fue importada en el país de destino a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no es un elemento suficiente para descartar la veracidad del precio declarado por la primera venta, y sostener la configuración de la falta. d) El precio de la segunda venta resulta ajeno al exportador en tanto, sin perjuicio de la vinculación declarada, Maltería Uruguay SA se comportó como una sociedad con personería jurídica propia y de tal modo concertó la segunda venta, por la que obtuvo una ganancia que no puede reputarse de fuente argentina, tal como lo determinó la Corte en Fallos: 338:88, al señalar que el Fisco Nacional no puso en práctica las facultades que le otorga el ordenamiento jurídico para demostrar la existencia de una verdad empírica diferente de la jurídica y auténticamente querida por el sujeto contribuyente. Lo que hubiera permitido acreditar —en su caso— si esa operación era en realidad una venta directa a Brasil encubierta por la firma actora a través de la utilización de la empresa*

*controlada Maltería Uruguay SA, a fin de reducir la base de imposición para el Impuesto a las Ganancias y generar un menor ingreso de divisas al país"*.

Por todo lo expuesto, y destacando, que no es la modalidad de triangulación lo que tipifica por sí misma la conducta del administrado, y considerando que el hecho infraccional únicamente puede darse en el supuesto, en que se constate una diferencia entre el precio declarado y el constatado, (lo que en el caso no se configura), o bien, que se advierta una manipulación artificiosa del precio para obtener una ventaja fiscal, (lo que tampoco se encuentra probado), porque ello, supondría simular una operación, esto es, presentar una factura que deliberadamente no representa el valor real de la operación con la intención dolosa de dificultar el control y obtener un tratamiento aduanero más favorable, lo que podría configurar el caso típico de contrabando documental del art. 864 inc. b) del C.A.

En virtud de ello, cabe concluir que no se configuró en autos el presupuesto exigido por el art. 954 inc. c) del C.A.

Por ello, no configurándose el presupuesto exigido por la norma, una diferencia entre lo declarado y lo constatado pasible de ocasionar un ingreso o egreso de divisas distinto del correspondiente, considero que la resolución apelada en autos debe ser revocada, con costas.

A mayor abundamiento, cito lo resuelto por la CSJN en la causa "Maltería Pampa SA c/ DGI" (TFN 27.000-I) de fecha 13/03/14, conjuntamente con el dictamen de la Procuradora General, en el que se resolvieron controversias tributarias referidas al Impuesto a las Ganancias en un caso parcialmente análogo, fallándose en favor del contribuyente reconociéndose que la firma uruguaya constituye una sociedad con personería independiente, y no un establecimiento estable (en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias) y, menos aún, una ficción que oculta una venta directa a Brasil.

La Corte para resolver, validó la operación de ventas sucesivas para la determinación del Impuesto a las Ganancias reconociendo la legitimad del precio en relación al tributo que resulta la base de tributación, por lo que extrapolando la cuestión a la de autos, no se puede desconocer la inteligencia utilizada por el tribunal cimero para aseverar que esa vinculación es una realidad jurídica ilegítima. Señalando que; *"…La sola existencia de una operación de venta de determinada mercadería a una empresa del exterior, y la sucesiva venta de dicha mercadería a una tercera empresa, no es fundamento suficiente para desestimar el precio documentado en la primera operación y considerar así como válido el documentado en la segunda. Asimismo, la referida circunstancia no podría bajo ningún motivo considerarse válida o suficiente para afirmar que la venta a Uruguay no es genuina, por tratarse en realidad de una venta a Brasil. En síntesis, el servicio aduanero sólo se limitó a descartar el valor de transacción sustentando y limitando la investigación a la mera existencia de más de dos operadores que guardan vinculación societaria entre sí, pero nada ha aportado ni acreditado en el sentido de que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería que aquí se ventila tal lo exigido en la imputación en trato"*. (Criterio también sostenido en los autos caratulados: "MALTERIA PAMPA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente N.º 35.387-A y "MALTERIA PAMPA SA c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente Nº 35.394-A, Sala "F" de este Tribunal.

**VIII.-** Por otro lado, disiento con el razonamiento que por tratarse de una supuesta operación de exportación entre empresas vinculadas, con país de origen de la mercadería Argentina, que difiere de aquel en el que se emite la factura comercial al país de destino, -Uruguay a Brasil-, y que por estar la mercadería en cuestión, bajo el régimen de especial de la ley 21.453 Exportación de granos, deben ser observados sus precios y escrutarse los mismos, bajo las previsiones del art. 15 de la LIG -Sexto Método de TP, y determinar así, que los precios transaccionales de venta declarados en el campo "Valor Mercadería" de los PE, son manifiestamente inexactos, y por ende, constitutivos de una sub-facturación, lo que le haría incurrir a la recurrente, en la conducta penada por el art. 954 apartado 1 inc. c) del C.A., por el ingreso al país -real o potencial- de un importe en concepto de precio de la exportación diverso del que hubiera correspondido.

Que, resulta arbitrario, toda vez que las disposiciones de materia impositiva no resultan de aplicación supletoria (o complementaria) en materia infraccional aduanera, y menos aún, cuando el Código Aduanero, no ha previsto tal

aplicación para desechar el valor declarado en el permiso de embarque y configurar así, la infracción de declaración inexacta reglada en el 954 del C.A. Que el análisis de precios de transferencia encuentra su génesis en los estudios impositivos cuya implicancia, valor jurídico tutelado y esencia no encajan en la especificidad del ámbito aduanero y de las exigencias que le son propias. Sirve para determinar si los precios de las operaciones internacionales entre empresas vinculadas se ajustan a prácticas normales de mercado, a fin de "establecer con exactitud las ganancias de fuente argentina" (art. 15, primer párr.,LIG). Es decir, que estos métodos son al Impuesto a las Ganancias similares a los de valoración de las mercaderías a los tributos aduaneros ad valorem. Ambos sistemas sirven para determinar la base imponible de un tributo (interior y exterior, respectivamente), y tienen un área común, pero con otros alcances en las operaciones internacionales entre empresas vinculadas.

Por su parte, el Código Aduanero contiene su propia metodología para permitir "el cálculo de los derechos de exportación…" sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería, como consecuencia de una venta efectuada entre partes independientes (art. 745), o en el caso que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor, (art. 746) y dispone que ese hecho no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar "salvo que tal vinculación influyere en el precio". En este último caso, el ap. 2 de la norma indica que el servicio aduanero podrá desestimarlo como base de valoración, y determinar el valor imponible en forma correcta "de conformidad con lo previsto en el artículo 748".

En razón de lo expuesto, la legislación aduanera tiene sus propios métodos para desestimar el precio de transacción y alcanzar el valor real de la mercadería a los fines de determinar la base imponible de los tributos aduaneros.

De modo que, la decisión de asumir como debidos, importes de dinero que se determinan en función de una metodología correctiva de la base imponible de un impuesto interno, para así calificar la declaración aduanera como inexacta, sin una norma que lo contemple expresamente, se opone abiertamente a los principios de legalidad, tipicidad y prohibición de la incriminación por analogía, contemplados en los artículos 894 y 895 del Código Aduanero. (conf. Sala IV- SALA IV- 44732/2022 "MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO").

Por ende, forzada la interpretación realizada mediante la Ley de Impuesto a las Ganancias, art. 15º, para establecer la configuración de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A en el caso particular, implica recurrir a la analogía lo cual está vedado en materia infraccional.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "MEGSA S. A. s/ apelación" (15 de Septiembre de 1987) rescata el precepto legal de prohibir la incriminación por analogía en materia infraccional aduanera. *"Se expresa que el art. 954 del Código Aduanero y el art. 1 del decreto 1691/81, requieren para la viabilidad de la sanción que prevén, la configuración de una declaración inexacta o falsa manifestación, relativa a las distintas operaciones de importación o exportación, cuyo alcance no resulta susceptible de extender a otras inexactitudes o manifestaciones que en su integración material no resultan punibles dada la descripción literal del precepto, pues lo contrario vulneraría los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza del de la sanción examinada"*.

En igual sentido se observa en el fallo de la CNCAF, Sala IV, "Comarsa S.A. c/ANA" 24/04/1997, donde se señaló; "… *que para configurar el ilícito previsto en el artículo 954 del Código Aduanero, se requiere que la declaración inexacta se efectúe ante el propio servicio aduanero por lo que cualquier otra presentación que se haga ante otros organismos , aun cuando se relacionen con la operación aduanera, no serán hábiles como para permitir la imputación que se discute, aclarando en tanto y en cuanto que esa documentación inexacta no sea el fundamento de una declaración inexacta aduanera"*. La CNCAF, ha reiterado esta doctrina que se mantiene sin variaciones salvo por la insistencia de la aduana que cada tanto dicta un fallo condenatorio aplicando un criterio analógico expresamente vedado, "Tolan S.A. s/recurso apelación", Sala IV, 03/09/1993, "Molinos Río de la Plata S.A. (TF N° 9764-A y su acumulado c/DGA", Sala I, 16/08/2005. En cierta forma, por el resultado que se obtiene, también es de aplicación lo fallado por la CNCAF, Sala I, "Frigorífico Meatex C.I.A.F.I.E.S.A. (TF N° 6651-A) c/ANA", 06/06/2000, publicado en Buenos Aires, El Derecho,

Diario de Jurisprudencia de 21/09/2000. *"En este caso, se trataba de determinar los alcances del beneficio estatuido por la Ley 19.184, por el cual se concedía un reembolso adicional por exportaciones no tradicionales, y cuestionaba la aduana que la mercadería en el país de exportación tuviera un ulterior destino, que no coincidía con el del país efectivamente exportado. En esta oportunidad, se consideró que no se cometía la infracción aduanera ya que la Cámara consideró que era irrelevante circunstancia que se destine o no al consumo interno del país importador"*.

Vale destacar, que cuando hay una norma específica que recepte como infracción una conducta determinada, se encuentra vedada por el principio de especialidad- artículo 896 del C.A- la aplicación de otra figura, en el caso, la infracción del art. 954 del C.A. sea en forma principal o accesoria. No escapa en este aspecto a las normas penales, o de características penales.

**Por ello, VOTO por:**

Revocar la **Resolución N° 368/18 (AD CAMP)**, dictada en la Actuación **Actuación SIGEA Nº 12647-141-2012**, por medio de la cual se condenó a MALTERIA PAMPA S.A. y a la despachante de aduanas QUIJANO, MARIA VERONICA por la infracción al art. 954 inc. c) del C.A., con costas a la DGA.

**El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:**

**I.-** Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Segura, en los Considerandos I a V.

**II.-** 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 001722 B, 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 001722 B, oficializada el 18/02/11 ante la Aduana de Campana, la firma exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. documentó, a través de su despachante de aduana María Verónica Quijano -co-actora- la exportación para consumo de 23.100 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. 264/2013 (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, respecto de las 23.100 toneladas correspondiente al permiso de embarque aquí involucrado, es de U$S 8.350.417,65 siendo el FOB total declarado en la destinación en trato de U$S 6.606.600 por ende existe una diferencia de U$S 1.743.817,65, 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 tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación, y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, han utilizado esta metodología comercial cometiendo prima facie, en opinión de esta instancia, la infracción prevista y penada por el art. 954 Inciso c) del Código Aduanero atento al ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado…"*

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. y 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 declarado por MALTERÍA PAMPA S.A. en la Destinación nro. 11 008 EC01 001722 B (U$S 6.606.600) y el valor FOB consignado en la documentación brasileña en destino (U$S 8.350.417,65)**.

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 1.743.817,65 -respecto de la destinación en trato-.

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, las recurrentes declararon como destino "Brasil", sin embargo facturaron la venta a la firma MALTERÍA URUGUAY S.A., de Uruguay, por un precio unitario de U$S 286 por tonelada -ver copias del permiso de embarque agregadas a fs. 8/11 de las act. adm.-
.

Que, a su vez, tal como se desprende de los considerandos del Informe nro. 264/2012 (SE FVEX) y del Dictamen nro. 286/18 (SESU AD CAMP), que se ven reflejados en la Resolución nro. 368/18 (AD CAMP), el día 12/03/11 la firma AMBEV S.A. ingresó por ante la Aduana de IMBITUBA (Brasil) un total de 23.100 toneladas de mercadería clasificada por la P.A. 1003.00.91, por un total de u$s 8.350.417,65, figurando como vendedor de la mercadería la firma MALTERÍA URUGUAY S.A. Como resultado de la comparación con las exportaciones de Argentina, se observó que, por medio de la destinación involucrada en autos se exportó efectivamente la misma cantidad de cebada cervecera (P.A. N.C.M. 1003.00.91.100Q), por un FOB total de U$S 6.606.600 dando lugar a una diferencia de U$S 1.743.817,65 entre el precio declarado en el país de destino respecto al declarado en el país de origen (ver fs. 1/7 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 a fs. 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. 52/53 (refoliado) de las act. adm., y responde a la factura de exportación 0020 – 00000034 que en copia obra

agregada a fs. 22 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. 19/21 de las act. adm.) muestran que la firma AMBEV oficializó el día 12/03/11, la importación de 23.100 toneladas por la destinación 1104466866, por un valor FOB de U$S 8.350.417,65, es decir, a un valor FOB unitario de U$S 361,49 por tonelada. Nótese que la fecha de la oficialización ante la aduana brasileña es del 12/03/11, es decir 22 días después de la oficialización de la destinación 11 008 EC01 001722 B -analizada 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.

**III.-** 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 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 26% 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 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 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 001722 B, la infracción de declaración inexacta tipificada en el 954 inc. c) del C.A.

**IV.-** 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 001722 B se ajusta estrictamente a los datos contenidos en la factura comercial nro. 020-00000034 cuya copia obra agregada a fs. 22 de las act. adm.

Que a su vez de la prueba acompañada por la despachante a fs. 65 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 del 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.

**V.-** 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. 368/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-141-2012**,** en cuanto CONDENA a la firma MALTERÍA PAMPA S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. y exige el pago de seis millones ochocientos sesenta y tres mil seiscientos sesenta y seis pesos con veintisiete centavos ($ 6.863.666,27) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

**2.-** Revocar parcialmente la Resolución nro. 368/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-141-2012**,** 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:**

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Héctor Hugo Juárez .

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

**1.-** Confirmar parcialmente la Resolución nro. 368/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-141-2012**,** en cuanto CONDENA a la firma MALTERÍA PAMPA S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. y exige el pago de seis millones ochocientos sesenta y tres mil seiscientos sesenta y seis pesos con veintisiete centavos ($ 6.863.666,27) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

**2.-** Revocar parcialmente la Resolución nro. 368/2018 (AD CAMP) recaída en la actuación SIGEA nro. 12647-141-2012**,** 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, notifíquese a las actoras en la CUIT 20-20410463-9 (Juan Patricio Cotter) y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 (cfme RESOL-2020-48-APN-TFN#MEC) y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.06.10 16:56:21 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.06.10 18:08:27 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.06.11 16:04:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.11 16:04:41 -03:00