República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64355969-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Junio de 2026

Referencia: Sentencia;EX-2019-100367325-APN-SGASAD#TFN;MALTERIA PAMPA SA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel Nathan Licht, y Claudia Beatriz Sarquis, para resolver en los autos caratulados: “ **MALTERIA PAMPA S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”, expediente EX-2019-100367325-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Segura dijo:

I. Objeto del proceso: Determinar si la resolución N° 2019-121-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Necochea en las actuaciones administrativas Nº 16544-19-2015, resulta ajustada a derecho. La resolución referida le impone a la recurrente una multa de $ 452.825,10.-, conforme las previsiones del el art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero, por considerarla incursa en la infracción de declaración inexacta, atento a que el precio de la mercadería documentado en las destinación de exportación Nº 14040EC01000917F (500 TN de cebada cervecera) P.A 1003.90.10.100G, difiere del precio de comprobación aduanero realizada por la DGA (precio FOB de importaciones en Brasil). Cabe señalar, que la intermediaria, Maltería Uruguay S.A. (radicada en Uruguay) es una empresa vinculada a la actora Materia Pampa S.A., siendo ambas sociedades integrantes del Grupo Multinacional AmBev.

II.- Fundamentos de la apelación: (RE-2019-100366523-APN-SGASAD#TFN) 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. 1003.90.10.100G al amparo de la ley 21.453, indica que la mercadería exportada se concertó por un valor FOB unitario equivalente al precio unitario de venta, el que 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 cada permiso de **e**mbarque (PE) respectivo. Señala que se liquidaron y abonaron los derechos de exportación considerando el precio oficial vigente a la fecha de la DJVE, el cual era 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. Indica que como consecuencia de una investigación llevada a cabo por la Sección de Fiscalización de Exportación, 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., declara 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. 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, ello conforme la certificación contable que acompañó y fue obviada

por el juez administrativo.

Señala 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; en tal sentido, 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 del sistema INDIRA. El sistema Indira solo acredita que hay ventas sucesivas, acredita que el precio de venta de salida de Argentina al amparo de una venta al Uruguay es diferente al precio de ingreso al Brasil que surge de una compra realizada por una empresa brasileña a una empresa uruguaya. Insiste que la Aduana solo ha acreditado que existen ventas sucesivas, pero no una venta simulada.

Sostiene que la Aduana 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 los PE fue exacto y veraz, y existe correspondencia entre el precio declarado en los 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, argumenta en este punto a partir de las normas del derecho comercial y la ley 21.453. Opone que el precio declarado fue veraz, razonable, de mercado, e igual al precio oficial, y refiere al decreto 1177/92, reglamentario de la ley 21.453, y la resolución de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación Nº 331/2001. 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 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 en casos análogos. 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.

III.- Contestación del traslado: (IF-2020-12899166-APN-DTD#JGM archivo embebido), se presenta la representante fiscal y contesta el traslado conferido, acompañando las actuaciones administrativas que corren por cuerda y que ofrece como prueba. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos, y el derecho invocados por la actora

que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o bien surja de las actuaciones administrativas.

Señala que la recurrente oficializó las destinaciones de exportación para consumo en trato, resaltando que los hechos del caso muestran que el circuito mercantil de la exportación se engarza al fenómeno de la triangulación, ya que el destino de la mercadería fue Brasil, y se observó una diferencia entre el valor FOB declarado en la Argentina, y el consignado en las operaciones aduaneras brasileñas (destino), que se realizó la consulta pertinente al Sistema INDIRA, arrojando como resultado que el vendedor de la mercadería al comprador brasilero fue Maltería Uruguay S.A., con asiento en la República Oriental del Uruguay. Cita doctrina. Señala que la triangulación comercial descripta le permitió a Maltería Pampa S.A. liquidar menos divisas en la Argentina, sub-facturando el valor de la mercadería permitiendo a través de la utilización de un intermediario, pagar el valor real del bien comerciado en el Uruguay. Hace mención al Convenio de Sistema de Pagos en Moneda Local (SML) como prueba complementaria de la maniobra. Analiza el contexto macroeconómico relativo a la mercadería exportada, medio para materializar la triangulación. Destaca que el servicio aduanero no reclama diferencia tributaria alguna, por el motivo por el que la imputación fue cristalizada en el inciso c) del apartado 1 del art. 954 del CA., y no en el inciso a). Respecto de la utilización del INDIRA, con diversos argumentos plantea que es una herramienta de análisis dotada con datos que ayudo a que se detecte la conexión societaria.

Finalmente enfatiza sobre la inaplicabilidad de los arts. 735 y ss., 748 Del C.A. Realiza luego una serie de consideraciones finales, hace reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso, con costas a la actora.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas que tramitaron mediante expediente SIGEA Nº 16544-19-2015, resulta que las mismas se iniciaron como consecuencia del Acta de Denuncia, por declaración inexacta, como consecuencia del Informe Técnico Nº 034/15 (SE COSU), obrante a fs. 1/21, asimismo se agrega copia del PE 14 040 EC01 000917 F, la declaración jurada de valor, y documentación complementaria, y se informan inconsistencias en los valores declarados por la firma recurrente. A fs. 22 obra la Nota N° 91/2015 que eleva las actuaciones a la Aduana de registro. A fs.23 obra Nota n°43/16 (30/11/16), la cual informa que la determinación la multa por la infracción al art. 954 inc c) C.A., en dólares y pesos. A fs. 24 se instruye sumario contencioso contra la firma MALTERIA PAMPA SA, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A en relación a la operación en cuestión (14/02/17). A fs. 25/29 obran notificaciones signea en estado enviado y consultas de denuncia. A fs. 30/48 se presenta la recurrente, contesta vista. A fs. 49/54 la recurrente acompaña certificación contable. A fs. 55/56 se tiene por contestado el traslado y se agrega la documental acompañada y no se hace lugar a la prueba ofrecida (con fecha 08/02/2018). A fs. 58/vta. Se interpone revocatoria. A fs. 59 obra sobre contenedor del PE 1404EC010000917F y documentación complementaria. A fs. 60 se remiten actuaciones. A fs. 61 obra el informe técnico de fecha 02/08/2018. A fs. 63/64 obra dictamen N° 11/19, (11/03/2019). A fs. 65/66 se dicta la Resolución aquí apelada.

V.- 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 ha sido condenada la recurrente y se le ha aplicado la multa establecida por la 2019-121-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI.

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 la aquí recurrente, materializada a través de la exportación a consumo N° 14 04 EC01 000917F, con fecha 12/09/2014, por la cantidad de 500 toneladas, de cebada que declaró bajo la PA SIM 1003.90.10.100G, que comprendía a " granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453)A Cervecera-Las demás CEBADA, con valor FOB Unit en divisas U$S 250.50/TN, amparada en las DJVE 14001DJVE008463B, del registro de la Aduana de Necochea ,con destino a la República Federativa de Brasil, (v. sobre contenedor (a fs. 59 act) y copias de la documentación complementaria a fs. 10/11 act).

Mediante el Informe técnico Nº 34/15, de la Division de Cereales, Oleaginosas, Subproductos y Pesca, de la Direccion de Fiscalizacion de Exportacion, surge que de contrastarse la operación con su ingreso en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, Discoverer, E-Fisco, y Depositario fiel, se detectaron diferencias entre el valor FOB declarado por el exportador en Argentina para esas mercaderías y el valor declarado por el importador ante la aduana en la República Federativa de Brasil. En efecto, detectó la existencia de una operación triangulada, al ser declarado como vendedora de las mercaderías por parte del importador en 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 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, el servicio aduanero descarto el valor FOB declarado por la firma, y valoro 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 actuó como intermediario internacional, y que su posterior venta al declarante en el país de destino (Brasil), fue con la finalidad de quedarse con la diferencia entre el precio pagado la recurrente, y las divisas recibidas de parte del comprador brasilero.

Concluyendo: "…*De los cruces realizados sobre la documentación recabada y que se plasman en la planilla adjunta, surgen discrepancias que dan prueba de la existencia de una triangulación mediante ventas sucesivas entre empresas vinculadas. Si bien la mercadería tiene como como destino físico directo Brasil, la misma es re-facturada en todas las destinaciones analizadas a Materia Uruguay S.A, siendo los tonelajes cumplidos en las destinaciones argentinas coincidentes con los declarados en el ingreso a Brasil. No ocurre lo mismo con los montos FOB, donde se da una situación de discrepancia siendo los montos declarados en las destinaciones de Brasil más altos para todos los casos - que los observados en las destinaciones argentinas según surge de lo informado por el sistema INDIRA, Depositario Fiel y Certificados de Origen. En lo que respecta a tonelajes, si bien surgen diferencias en más desembarcadas en destino, por su cuantía las mismas pueden deberse a cuestiones de humedad que no afectan el planteo objeto de este informe Para la determinación de las diferencias se tomo el FOB declarado en la Destinaciones de Brasil deduciendo el monto por ajustes a incluir documentados en Brasil, según surge de las consultas al sistema INDIRA de ingreso al territorio brasileño, para esa misma mercadería. Las divisas procedentes de estas operaciones comerciales están ingresadas por el monto equivalente al "FOB casillero" de la destinación aduanera, para lo cual se adjunta extracto de los listados publicados por el Banco Central de la República Argentina en relación al exportador del asunto, donde obra constancia del ingreso de la divisas. Con respecto a las empresas brasileras Coop. Agraria Agroindustrial, y Sertrading, ésta instancia no a podido comprobar una vinculación societaria con las empresas denunciadas en el informe origen. No obstante ello, se refuerza la idea de la utilización de una figura en Uruguay que re-factura la mercadería, ya que en este caso, e independientemente del receptor final del producto, Maltería Uruguay S.A incrementa los valores de venta siendo ésta firma junto a la exportadora argentina parte de un grupo económico. Es importante resaltar que en todos los casos el exportador declaro la vinculación entre comprador y vendedor en el sentido que dispone el C.A en su Art. 742 y manifiesta que esta vinculación no afecta el valor en Aduana de la mercadería exportada según se desprende de cada OM 1993/2 SIM Declaración de los Elementos Relativos al Valor de Exportación. Esta declaración no hace más que poner de manifiesto que la firma exportadora no ha reconocido la influencia de la vinculación en el valor de la mercadería como se ha podido demostrar y poner en evidencia en todo lo expuesto anteriormente****. Por todo lo analizado y actuado se ha generado a criterio de los firmantes una inconsistencia en la declaración ante el Servicio Aduanero. Por tanto esta instancias entiende que el accionar de MALTERIA PAMPA S.A se encuadra como infracción al art. 954 inciso c) del Código Aduanero".***

Que, en virtud de dicho informe, se determinó que de dicha operatoria, surge una sustancial diferencia en divisas que debían ser ingresadas en Argentina, siendo estimada en U$S 25.650.-

VI.- 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 “commoditíes” 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, que 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.

Que, de la documentación e informes técnicos- obrantes en autos y en las actuaciones administrativas- surge, que la mercadería fue ingresada ante la aduana de Porto Alegre-Brasil, el 08/10/2014 mediante buque MV HERA, documento de trasporte: CEMERCANTE 31032008/201405209971861, FOB total de U$S 150.900, cantidad 500 tn, con procedencia de Argentina, siendo el vendedor de la mercadería la firma MALTERIA URUGUAY S.A. (ver a fs. 7/9, 13/20 y 61. act.adm)

Que, la actora documento la exportación a consumo N° 14 04 EC01 000917F, con fecha 12/09/2014, por la cantidad de 500 toneladas, de cebada que declaró bajo la PA SIM 1003.90.10.100G, que comprendía a “granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Cervecera-Las demás CEBADA, con valor FOB Unit en divisas U$S 250.50/TN, FOB total en divisa U$S 125.250, (amparada en las DJVE 14001DJVE008463B, de fecha 14/08/14, habiendo declarado valor unitario U$S 250), del registro de la Aduana de Necochea ,con destino a la República Federativa de Brasil, la fue embarcada en el buque HERA- Puerto de Quequen. No obrando en autos la factura comercial de exportación original/copia, declarando en la Declaración de los elementos relativos al valor de exportación la vinculación con la empresa compradora en los términos del art 742 del CA., no influyendo la vinculación en el valor de aduana declarado de la mercadería exportada. (ver a fs. 59 y 1/6 act.adm).

Que, de la certificación contable (a fs. 20/22 act adm), surge: *“…Sobre la base de las tareas descriptas, certifico que las facturas de exportación emitidas por Malteria, Pampa S.A. que se detallan en anexo adjunto a la presente, han sido contabilizadas por la Empresa en los medios ópticos (CD) y en los asientos contables que se detallan en el mismo, así como que han sido cobradas a la fecha de la presente, según surge de la verificación de la documentación de cobro que he efectuado”*.

Detallando en el Anexo I:

PE	FACTURA	FECH. CONT	TOTAL FACT U$S	DOC FACT	CD	ASIENTO	DOC. COBRO	FCHA. COBRO	CD	ASIENTO
14 04 EC01 000917F	0038-0026	26/09/2014	125250	1984	0807240319-86	91955	100012280	21/10/2014	0807240319-97	95814

Asimismo, se agrega a fs. 52 impresión de pantalla del asiento de acreditación bancaria- Documento Nº 120001554 vinculada a dicha operación.

Que, de la prueba analizada surge, que los importes declarados en el permiso de embarque aquí involucrado, se corresponden con la certificación contable acompañada en autos, (destacando que no se encuentra agregada la factura de exportación 0038-0026), no resultando contrastables dichos importes –a los fines de determinar la posible configuración de la infracción bajo análisis- con los importes aportados por el servicio aduanero obtenidos mediante los sistema de consultas aduanera (Indira- Discover, Depositario fiel) de la destinación de exportación registrada por un la firma AMBEV S.A. mediante un print de pantalla de consulta de destinación (ver a fs. 7/9 act.adm).

VII.- Por otro lado, no se encuentra controvertido que tanto la recurrente, MALTERIA PAMPA SA, como el teórico comprador en Uruguay, MALTERIA URUGUAY SA, y 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, Discoverer, E-Fisco y/o Depositario fiel, 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 sistemas informáticos aduaneros, 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 enrostro una infracción inexacta tipificada en el art. 954 inc. c) C.A., 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 la recurrente 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.

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.

VIII.- En este sentido, en causas análogas a la presente, que involucran a la misma empresa actora, y en las que también se habían evidenciado ventas sucesivas entre partes vinculadas, por la CNCAF, 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.”* (el resaltado me pertenece).

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.

IX.-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

X.- 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 la 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° 2019-121-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Necochea en las actuaciones administrativas Nº 16544-19-2015, por medio de la cual se condenó a MALTERIA PAMPA S.A., por la infracción al art. 954 inc. c) del C.A., con costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes principales de la causa se encuentran reseñados en los Considerandos I a IV del voto del Dr. Segura. Sin embargo, no comparto la solución propiciada por la mayoría, tal como he sostenido en otros precedentes análogos.

II.- En este contexto, a los fines de resolver con precisión la cuestión jurídica central debatida en autos, esto es, la procedencia de la infracción de declaración inexacta en el marco de una operación de exportación instrumentada mediante ventas sucesivas entre empresas vinculadas y con triangulación a través de una trader uruguaya, resulta menester detenerme en determinados extremos que emergen del análisis de las constancias de autos.

III.- En efecto, el servicio aduanero acreditó que las 500 Toneladas de mercadería de la posición arancelaria 1003.90.10.100G fue exportada desde la República Argentina con destino final a Brasil, sin tránsito efectivo por Uruguay. A partir de allí, la operación quedó instrumentada en dos tramos sucesivos. En el primero, la empresa argentina transfirió documentalmente la mercadería a una trader uruguaya vinculada, mientras que, en el segundo tramo, la trader uruguaya —sin haber recibido físicamente la mercadería ni haber acreditado la prestación de servicios verificables que justificaran su intervención— revendió esa misma mercadería a una empresa brasilera también vinculada. En ese derrotero comercial, la mercadería nunca transitó por Uruguay y la trader operó exclusivamente como un eslabón documentario interpuesto entre la exportadora argentina y la destinataria brasilera.

De la información que surge de las actuaciones administrativas es posible constatar que el precio FOB total declarado por el actor ante el servicio aduanero fue de USD 125.250, con lo cual la información relativa a los importes documentados en el primer tramo, no ofrece dudas.

Sin embargo, por las razones que paso a explicar, no puedo expresar lo mismo en relación a los importes que corresponde asignar al segundo tramo. En efecto, según indicó el servicio aduanero a fs. 15, 20, 61, 81 vta. y 82 vta. de las actuaciones administrativas, el precio FOB total documentado en Brasil ascendió a USD 150.900 arrojando una diferencia de USD 26.650 – o sea 20,48% superior que el precio FOB declarado ante la aduana de salida.

Cuando la información aludida precedentemente se confronta con la documentación que obra a fs. 7/9 de las mismas actuaciones administrativas, advierto que el precio FOB

declarado por el importador AMBEV S.A. ante la Aduana brasilera, no fue de USD 150.900 sino de USD 152.500 con lo cual la diferencia ascendería a USD 27.500 y el porcentaje de diferencia a 21,51 %.

Si bien el monto de la diferencia resulta trascedente porque es la base sobre la cual fue calculada la multa que se reclamó al exportador, de la circunstancia de haber detectado una diferencia aun mayor no puede derivarse el agravamiento del importe de la multa que hubiera correspondido porque ello implicaría una violación del principio constitucional de la reformatio in pejus, con lo cual y a los fines de ponderar la diferencia entre el precio documentado en el primer tramo y el segundo tramo, consideraré los que surgen de fs. 15 de las actuaciones administrativas es decir: USD 125.500 para el primer tramo y USD 150.900 para el segundo tramo con una diferencia de USD 26.500 que representa un porcentaje de 20,48%.

IV.- Ahora bien, la brecha advertida no encuentra explicación en la acreditación de servicios reales ni en la demostración de funciones o riesgos verificables asumidos por la intermediaria uruguaya. Una diferencia de tal magnitud entre ventas sucesivas de la misma mercadería no configura, por sí sola, la infracción investigada; sin embargo, constituye un indicio relevante que exige una explicación racional y documentada.

Desde una perspectiva económica y comercial, dicha plusvalía podría encontrar sustento legítimo en la prestación de servicios reales o en la asunción de funciones y riesgos por parte de la intermediaria. En esa hipótesis, podrían considerarse costos logísticos adicionales, financiación de la operación, cobertura de seguros, garantías, servicios de posventa, gestión de riesgos comerciales, pago de licencias o regalías, cumplimiento de exigencias regulatorias en destino, o procesos de almacenamiento, mezcla o fraccionamiento de la mercadería. No obstante, el núcleo del análisis reside en la trazabilidad documental de esos conceptos, la cual exige un plexo probatorio contundente integrado, entre otros elementos, por contratos de servicios, facturas comerciales, registros contables, pólizas de seguro, órdenes de compra, términos de intercambio pactados en cada tramo y documentación de transporte. Por consiguiente, frente a la ausencia de prueba respecto de tales extremos, la diferencia de precio pierde sustento económico legítimo.

V.- Sobre esta premisa, corresponde determinar si la recurrente incurrió en una declaración inexacta en los términos del artículo 954 del Código Aduanero. En tal sentido, si bien en el presente caso no se discute el valor imponible —puesto que los derechos de exportación fueron liquidados y abonados considerando el precio oficial de la mercadería—, los estándares previstos por el Código Aduanero para desconocer el precio pactado en operaciones entre vinculadas y ajustar el valor imponible resultan relevantes para examinar la exactitud del precio declarado. Desde esta perspectiva, ello constituye una pauta razonable para determinar si el servicio aduanero se encontraba en condiciones de imputar la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero.

En este marco, el primer párrafo del artículo 746 del Código Aduanero establece que la existencia de vinculación entre comprador y vendedor no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar, salvo que dicha vinculación hubiere influido en el precio. A su vez, el artículo 747 dispone que el precio será aceptado cuando el exportador demostrare que no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes resultantes de considerar el artículo 748, incisos a), b) o c). Asimismo, prevé que, cuando el servicio aduanero dispusiere de antecedentes que difieran notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir al exportador que justifique su precio de transacción, bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable.

De este modo, el Código Aduanero estructura una presunción *juris tantum* de influencia de la vinculación sobre el precio cuando concurren dos indicios relevantes: a) la existencia de vinculación entre las empresas intervinientes; y b) la constatación de una diferencia significativa o notoria entre los precios sometidos a comparación.

VI.- En el caso de autos, la vinculación entre las firmas involucradas se encuentra acreditada y no ha sido controvertida y la diferencia detectada puede ser razonablemente calificada como sustancial o notoria en los términos del artículo 747 del Código Aduanero, salvo que se acreditare en el expediente el valor agregado generado por la trader uruguaya mediante la exhibición de contratos de servicios, facturas comerciales, registros contables internos, pólizas de seguro, órdenes de compra u otros elementos probatorios idóneos.

En consecuencia, la verificación de los indicios necesarios para presumir que la vinculación influyó en la determinación del precio habilita al servicio aduanero a imputar a la actora la infracción de declaración inexacta. Sin embargo, esa habilitación inicial no agota el análisis. Acreditada, en principio, la posibilidad de configuración de la infracción tipificada en el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero —por existir vinculación y una diferencia significativa de precios—, corresponde determinar si, a la luz de la prueba producida respecto de la operatoria triangulada objeto de autos, dicha infracción efectivamente se encuentra configurada.

VII.- En ese contexto, la recurrente no ha arrimado prueba que justifique la diferencia que surge de las constancias de autos entre el precio de la operación realizada entre ésta y la trader uruguaya, y la operación realizada entre esta última y la empresa brasilera destinataria de la mercadería. En efecto, en lo que aquí interesa, la actora reiteró como prueba ante esta instancia la certificación contable agregada ante el servicio aduanero a fs. 20/22 de las actuaciones administrativas, que acreditó el precio relativo al primer tramo pero que no goza de aptitud para rebatir el fuerte indicio de declaración inexacta que surge del precio de reventa posterior, es decir de la operación de exportación realizada por la trader uruguaya a la importadora brasilera que integra el mismo grupo económico de la trader y del exportador. Por lo tanto, forzoso es concluir que la referida

certificación no goza de aptitud para rebatir el criterio de la resolución apelada.

VIII.- Para valorar la significación del diferencial observado en autos, corresponde tener en cuenta que la misma trader uruguaya y la misma exportadora argentina participaron en operaciones de estructura sustancialmente análoga durante los años 2007 y 2008, respecto de las cuales este Tribunal se expidió en los expedientes TFN, Maltería Pampa S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación, expedientes Nros. 35.393-A, 35.129-A, 35.097-A, 35.533-A y 36.401-A. En dichas actuaciones se verificaron diferencias entre el precio declarado ante el servicio aduanero argentino y el documentado posteriormente ante la aduana de destino que oscilaron entre un 17 % y un 103 %, en el marco de operatorias que presentaban características comerciales sustancialmente coincidentes con las examinadas en la presente causa.

La referencia a tales antecedentes no tiene por finalidad trasladar automáticamente sus conclusiones al caso de autos ni sustituir la valoración de la prueba aquí producida. Sin embargo, constituye un elemento contextual relevante para apreciar la razonabilidad económica de la operatoria examinada y para evaluar si la explicación ofrecida respecto del diferencial observado resulta consistente con el comportamiento reiterado de la misma estructura comercial.

Desde esta perspectiva, la amplitud de las diferencias verificadas en operaciones sucesivas protagonizadas por los mismos sujetos económicos constituye un indicio particularmente significativo contrario a la hipótesis de que la trader uruguaya percibiera una retribución estable y previsible por servicios efectivamente prestados a valores de mercado. En efecto, si el valor agregado atribuido a la intermediaria respondiera a funciones económicas identificables y verificables, cabría esperar algún grado de correlación razonable entre dichas funciones y la retribución obtenida. Por el contrario, la marcada dispersión observada en los diferenciales registrados constituye un dato que exigía una explicación concreta por parte de quien se encontraba en mejores condiciones de proporcionarla.

Sin embargo, la actora no ha aportado en autos elementos que permitan comprender por qué la participación de la trader generaba márgenes tan disímiles entre operaciones de estructura sustancialmente análoga, ni ha explicado qué funciones específicas, riesgos efectivamente asumidos o servicios concretamente prestados justificarían diferencias de tal magnitud. Tampoco ha demostrado que la variación observada guardara relación con prestaciones económicas identificables y cuantificables atribuibles a la intermediaria.

Bajo estas circunstancias, la explicación que aparece como más consistente con el cuadro probatorio reunido es que la trader uruguaya capturaba, en cada operación, una porción variable de la diferencia existente entre el precio declarado ante el servicio aduanero argentino y el precio posteriormente documentado en destino. Desde esta perspectiva, el hecho de que en el presente caso el diferencial represente aproximadamente un 20,48 % —o el porcentaje que finalmente corresponda considerar según los valores que se tengan por acreditados— no debilita el indicio derivado de la operatoria examinada. Antes bien, constituye un dato compatible con el patrón observado en otras operaciones análogas y refuerza la conclusión de que la diferencia detectada carece de una explicación económica concreta, documentada y verificable dentro del expediente.

IX.- Conforme vengo señalando, la parte actora era quien se encontraba en la mejor posición para explicar de qué manera la trader generaba valor en cada una de esas operaciones y por qué ese valor fluctuaba en la proporción observada. Es de sentido común colegir que quien se encontraba en mejores condiciones de hacerlo, debió explicar las diferencias de facturación entre las distintas operaciones. Al no haberlo hecho, el cuadro indiciario permanece sin contrapeso. La parte actora, ubicada en una posición probatoria claramente más favorable, tenía el deber de justificar el precio declarado y explicar la razón económica del diferencial observado; su silencio frente a ese deber no es procesalmente neutro.

A mayor abundamiento, la concurrencia de la ausencia de tránsito físico de la mercadería por el país de la trader interpuesta, la inexistencia de funciones económicas verificables atribuibles a dicha intermediaria, la existencia de diferencias significativas entre precios sucesivos y la falta de justificación objetiva y documentada del diferencial observado, constituye una base indiciaria jurídicamente relevante para examinar la razonabilidad económica del precio declarado y la eventual configuración de una declaración inexacta en los términos del artículo 954 del Código Aduanero.

De una adecuada valoración integral de la prueba producida en autos, conjuntamente con la necesaria correlación entre los distintos elementos probatorios e indiciarios, surgen elementos concordantes suficientemente relevantes para tener por configurada la infracción investigada. La documentación contable acompañada no constituye un justificante suficiente para neutralizar el fuerte indicio derivado del precio de reventa posterior ni permite demostrar que el precio declarado resultara económicamente consistente con la estructura integral de la operatoria examinada. Reconocer a la documental entidad suficiente para desvirtuar el indicio de inexactitud implicaría efectuar un análisis fragmentario y aislado de la prueba, incompatible con una solución jurídicamente adecuada al caso.

Por lo tanto, no resulta suficiente limitar la defensa a sostener que la posterior venta a la vinculada brasilera constituye un negocio independiente o afirmar que no existe inconsistencia entre el precio declarado y el registrado contablemente. Cuando existe una diferencia significativa de precios, mediando vinculación entre las partes y tratándose de ventas sucesivas, la defensa exige una explicación concreta, documentada y fundada del valor declarado, extremo que no ha sido satisfecho en las presentes actuaciones.

X.- A mayor abundamiento, la validez jurídica del antecedente incorporado a través del Sistema INDIRA encuentra respaldo directo en la lectura sistemática de los artículos 747 y 748 del Código Aduanero. El precio registrado ante la aduana brasilera como consecuencia de la reventa de la mercadería exportada constituye un antecedente

jurídicamente válido en los términos del artículo 747 del Código Aduanero, y su utilización como parámetro de comparación se ajusta plenamente al sistema normativo de valoración de exportaciones. Esta conclusión no reposa en una extensión analógica ni en una interpretación que exceda el texto de la ley, sino en la lectura sistemática y contextual de las propias normas del Código, cuya letra, función y teleología imponen reconocer que los valores de referencia contemplados en el artículo 748 solo cobran sentido operativo cuando se obtienen, al menos en parte, a partir de información proveniente del país de destino de la exportación.

El fundamento normativo central de esta conclusión radica en el inciso a) del artículo 748 del Código Aduanero, que establece como parámetro de valoración el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación. Los tres elementos que la norma exige concurren con precisión en los hechos de la causa. En efecto, la mercadería es idéntica ya que se trata de la misma malta cebada cervecera, con idéntica posición arancelaria y características; fue exportada en el mismo período; y, fue objeto de despacho ya que AMBEV registró la importación ante la aduana brasilera, generando el asiento que el Sistema INDIRA capturó y que constituye, en los términos precisos del artículo 748, inciso a), el resultado de una estimación comparativa con mercadería idéntica que fue objeto de despacho.

La identificación del antecedente con el inciso a) tiene una consecuencia normativa directa ya que ese inciso es uno de los tres criterios que el artículo 747 habilita expresamente, tanto para que el exportador demuestre que su precio es correcto como para que el servicio aduanero exija justificación cuando dispone de antecedentes que difieren notoriamente del precio declarado. El dato que surge de INDIRA encuadra dentro del inciso a). No es necesario recurrir a ningún otro método de valoración para habilitar el mecanismo de comparación del artículo 747 ya que el antecedente disponible satisface directamente uno de los criterios que la norma contempla.

El artículo 747 habilita al servicio aduanero a exigir que el exportador justifique su precio de transacción cuando dispone de antecedentes, tomados en consideración los mismos criterios previstos en el artículo 748, incisos a), b) o c), que difieren notoriamente del precio declarado. El término "antecedentes" es empleado por el legislador sin restricción geográfica alguna. Ningún texto de la norma acota ese concepto a los registros de la aduana argentina ni a operaciones cuya documentación haya sido presentada ante el servicio aduanero local. La expresión admite, en su literalidad, toda clase de información idónea para establecer el valor corriente de la mercadería según los criterios de los incisos a), b) o c), con independencia del país en que esa información haya sido generada. Interpretar que los únicos antecedentes válidos son los producidos por la aduana exportadora implicaría privar al inciso a) de toda operatividad en los supuestos donde la distorsión de precio se produce precisamente en el tramo ulterior de la cadena comercial, es decir aquellos en que la misma mercadería, luego de exportada a precio significativamente inferior al posteriormente documentado, es despachada ante la aduana del país receptor a un precio que refleja el valor real. Una restricción que el legislador no introdujo no puede ser incorporada por vía interpretativa para neutralizar la eficacia de la norma en los casos donde más se la necesita.

La lectura sistemática de los artículos 747 y 748 confirma esta conclusión. El artículo 747 consagra la posibilidad bidireccional de comparación: el exportador puede invocar los valores del artículo 748 para defender su precio, y el servicio aduanero puede invocar los mismos valores para cuestionarlo. Si los criterios de comparación son los mismos para ambas partes, y si uno de esos criterios es el precio de mercadería idéntica que fue objeto de despacho conforme al inciso a), se sigue necesariamente que el servicio aduanero puede fundar su cuestionamiento en el precio registrado ante la aduana del país de destino para esa misma mercadería. Un sistema de control que solo pudiera operar con información de la aduana exportadora quedaría estructuralmente inhabilitado para detectar el tipo de subfacturación que se verifica en la especie, es decir, aquella en la que el precio declarado en la salida es artificialmente bajo y la mercadería es posteriormente documentada a un precio significativamente superior en el tramo siguiente de la cadena, registrado ante la aduana del país receptor, que es exactamente la información que el artículo 747 fue diseñado para aprovechar.

XI.- El Sistema INDIRA —Intercambio de Información de Registros Aduaneros— es el canal institucional a través del cual el servicio aduanero obtiene los datos de importación registrados ante las aduanas del país receptor. La información que surge de ese sistema no es ajena al ordenamiento ni externa al procedimiento aduanero, sino más bien es la modalidad concreta en que el servicio "dispone de antecedentes" en los términos del artículo 747. Resulta manifiestamente equivocado sostener que los datos provenientes de INDIRA son insuficientes por no haber sido corroborados por medios de prueba directos adicionales. La exigencia de prueba directa no surge de norma alguna del Código Aduanero ni de regla procesal aplicable al procedimiento tributario aduanero. La diferencia de valor verificada mediante ese sistema es un dato objetivo, cuantificable y registrado ante una autoridad pública extranjera, y la convicción jurídica puede fundarse en él, aun sin prueba inequívoca, siempre que dicho antecedente sea valorado conjuntamente con los restantes elementos indiciarios incorporados válidamente al expediente y no de manera aislada o autosuficiente. Si los hechos probados permiten diversas conclusiones, el juzgador deberá explicar las razones de su elección; pero cuando la inferencia es unívoca y el responsable no ha aportado elementos para romper la cadena de indicios concatenados, la decisión fundada en prueba indiciaria es jurídicamente razonable y suficiente.

La verificación conjunta de los dos indicios que el Código Aduanero contempla —existencia de vinculación entre las empresas involucradas y diferencia significativa entre los precios registrados en ventas sucesivas sobre la misma mercadería— genera una presunción iuris tantum de que la vinculación influyó en el precio declarado. Ello genera para el exportador la carga procesal de aportar elementos idóneos que permitan explicar razonablemente el diferencial verificado y desvirtuar la fuerza de convicción del cuadro indiciario reunido en autos. Si las diferencias entre el precio declarado en la exportación y el precio registrado en la reventa posterior no responden a un patrón razonable de intermediación —esto es, si no existe una explicación económicamente coherente que vincule la magnitud del diferencial con funciones reales, riesgos efectivamente asumidos

o valor verificablemente agregado por la intermediaria— la inferencia de influencia de la vinculación se consolida. La presentación de una descripción genérica de la operatoria o de un contrato cuyo contenido no guarda correspondencia cuantificable con el incremento de precio no constituye justificación suficiente a los efectos del artículo 747. La actora no ha aportado elementos que desvirtúen los indicios señalados ni que expliquen, sobre la base de funciones o riesgos verificables, la diferencia de USD 26.650 entre el importe declarado y el importe obtenido en la reventa en Brasil. En ese estado de cosas, el antecedente incorporado a través del Sistema INDIRA adquiere particular relevancia como parámetro de comparación en los términos del artículo 747, y el precio declarado no satisface el estándar que esa norma impone.

XII.- En definitiva, la conclusión alcanzada no deriva de una mera diferencia abstracta de precios ni de la sola existencia de vinculación entre las empresas intervinientes. Por el contrario, se sustenta en la valoración integral y concordante de múltiples elementos indiciarios: la existencia de ventas sucesivas sobre la misma mercadería; la intervención de empresas vinculadas; la ausencia de tránsito físico por Uruguay; la comprobación de una reventa inmediata a un precio significativamente superior; y, finalmente, la ausencia de acreditación suficiente de funciones económicas, riesgos efectivamente asumidos o prestaciones verificables que justificaran razonablemente la magnitud del diferencial observado.

Bajo estas circunstancias particulares, el Tribunal adquiere convicción suficiente acerca de que el precio documentado en la exportación no reflejó adecuadamente la realidad económica de la operación instrumentada, a la luz del cuadro indiciario integral y concordante desarrollado en los considerandos precedentes, configurándose así la declaración inexacta prevista por el artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero.

Por lo expuesto, VOTO POR:

Confirmar el artículo 1 de la Resol-2019-121-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI N° 114/14 (AD BABL) en cuanto condena a la exportadora MALTERÍA PAMPA S.A. al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero, con costas.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

Revocar la resolución N° 2019-121-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Necochea en las actuaciones administrativas Nº 16544-19-2015, por medio de la cual se condenó a MALTERIA PAMPA S.A., por la infracción al art. 954 inc. c) del C.A., con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente y archívese.

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.06.30 12:13:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.06.30 13:39:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.06.30 16:09:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.30 16:09:58 -03:00