En Buenos Aires, a los días 15 del mes de agosto de 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos **“YPF SA (TF 32672-A c/ DGA s/ recurso de apelación”**,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La firma Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA (en adte. YPF SA) **recurrió la res. 207/12** (AD NEUQ), en los términos del art. 1132, ap. 1º, inc. a) del Código Aduanero (en adte. CA). Acto administrativo que la condenó al pago de una multa por infracción al art. 954, ap. 1º, inc. c) del CA., respecto al PE 02075EC01000865 M (fs. 39/61).

II. Por pronunciamiento del 5/11/19, la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación (en adte. TFN) **confirmó la res. 207/12** (AD NEUQ). Con costas (fs. 115/119).

Para así decidir, consideró que:

(a) El servicio aduanero desechó el valor documentado por considerar que los valores declarados en distintas destinaciones –entre las que se encuentra el PE involucrado- no resultaban veraces. En tanto: (i) YPF SA debió declarar los importes percibidos en el marco del contrato SWAP, y (ii) los precios declarados resultaron “muy inferiores” a los del mercado internacional.

(b) Entre el vendedor y adquirente final del petróleo se interpusieron ventas sucesivas aparentes en las que intervinieron, de un lado, una sociedad vínculo creada en las Islas Caimán –para estructurar las entregas de petróleo de YPF SA con destino a Chile- y del otro, una entidad financiera (adquirente del petróleo que vendía OIL International LTD, a un precio fijo, y contraparte de YPF SA en el contrato de SWAP de precio de petróleo crudo).

(c) El precio realmente pagado por el petróleo que YPF S.A exportaba se encontraba conformado, también, por las sumas que percibía de "Morgan Stanley Capital Group" (MSCG), en el marco del contrato SWAP.

Dichos pagos, integran el precio real toda vez que constituye una forma indirecta de recibir el precio de mercado que abona el verdadero comprador de las mercaderías (usuario final radicado en el exterior).

(d) La firma, evidentemente, celebró una serie de negocios, en apariencia autónomos, con pleno conocimiento de que el precio declarado no era el realmente pagado.

(e) La multa no se encuentra alcanzada por el régimen de condonación.

III. YPF SA **apeló y expresó** agravios (fs. 123/147), que fueron replicados por el Fisco (fs. 209/215).

En síntesis, sostuvo que:

(a) Celebró un contrato FOS con un comprador independiente (OIL International), comprometiéndose a exportar el crudo a término a cambio del pago acordado.

Por otro lado, suscribió un contrato SWAP con MSCG para asegurar financieramente la operación (se garantizaba la percepción de fondos en caso de que el precio de mercado supere los 20,60 USD el barril, debiendo abonarle a la contraparte en caso de que fuera inferior).

(b) Lo percibido en el marco del contrato SWAP no debía ser declarado, ya que no se vincula con el precio de la mercadería ni con su comprador. Se trata de relaciones jurídicas diferentes, no vinculadas.

(c) Se le imputó la infracción al art. 954 del CA, a pesar de que informó a la Aduana la modalidad de "venta anticipada" para

ajustar el precio de venta a los valores del mercado (expte. 416.972/02).

(d) La multa debe ser condonada (conf. ley 27.260).

IV. En tales condiciones importa repasar lo actuado en sede administrativa:

(a) La actuación 14214-58-07 se originó ante la Aduana de Mendoza (expte. 12434-24-06) relativa a operaciones de exportación, documentadas por YPF SA, al amparo de contratos FOS que incluyeron el PE aquí involucrado (ver fs. 12, y fs. 107, donde obra el Acta de denuncia por presunta infracción al art. 954 del CA).

(b) YPF SA documentó la exportación para consumo de petróleo crudo por un valor FOB total de USD 4.291.658,23 (ver el PE 02075EC01000865 M a fs. 108).

(c) Por nota 101/09 (SEC C) la Aduana de Neuquén determinó una diferencia entre el valor declarado y el valor del mercado: $10.288.094,44 (fs. 115).

(d) Se agregó, entre otras, la actuación 416.972/02 iniciada por una nota de YPF SA ante la Subdirección General de Legal y Técnica[1] de la Dirección General de Aduanas, así como las copias de los contratos celebrados por YPF (v. fs. 170/174, y contratos anexados por cuerda en cuerpo II).

(e) El informe pericial contable – presentado por los expertos designados por YPF SA y la Aduana – detalló las sumas percibidas por YPF SA, en el marco de los contratos FOS celebrado con OIL

[1] Allí solicitó opinión sobre la base imponible que debía declarar para calcular los derechos de exportación. Manifestó que el precio concertado y percibido en los contratos FOS al tiempo de su celebración, podía no coincidir con el precio de mercado ya que se realizaban a lo largo del período de los años de duración contractual. Situación que le generaba duda, y por ello ofrecía pagar una suma de dinero correspondiente a la diferencia de derechos de exportación.

Trading Corp., OIL Enterprises LTD, y con Repsol SA (fs. 1/19, act. 14214-58-2007/6, agregado por cuerda).

También, los ingresos percibidos en el marco de los contratos SWAP. Surgiendo del PE 02075EC01000865M, un total de USD 4.762.225,86, facturado a Hydrocarbon Traders Corp., y USD 1.796.125,78 por el contrato SWAP; lo que arrojó un total de USD 6.558.351,64 (v. Anexo 3 del informe pericial).

La totalidad de los importes percibidos, según dicho informe, "son consideradas como ganancias e ingresadas a la cuenta de 'Ventas de Petróleo al Exterior'".

(f) Finalmente, por res. 207/12 (AD NEUQ) se condenó a YPF SA al pago de una multa por infracción al art. 954, inc. c, del CA.

Ello, atento considerar que: (i) el precio de transacción convenido con YPF en el marco de los contratos FOS no resulta "el único emolumento percibido (…) en relación a la mercadería exportada, objeto de tales convenciones, sino que forma parte de un negocio internacional, financiero y complejo que permite a la vez la intervención de otras entidades"; (ii) del reconocimiento de YPF SA y de la prueba pericial, se desprende la utilización de los contratos SWAP "estableciendo un precio fijo por unidad de medida y asegurando dicho equilibrio por compensación mediante el cobro o pago de una diferencia resultante entre el precio allí pactado y el internacional del mercado(…)"; y (iii) el valor FOB declarado por YPF SA resultó notoriamente inferior al valor del mercado internacional. Documentó la destinación sin informar el adicional recibido (USD 1.796.125.78) por el contrato SWAP.

V. Así las cosas importa recordar que es doctrina de la CSJ que el bien jurídico tutelado por el art. 954 del CA es "el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la

mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana”. También que de “la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un régimen dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan” (Fallos: 315:929 y 325:830, entre otros).

Dicha norma sanciona a quien ante el servicio aduanero, efectúe una declaración que difiera con el resultado de la comprobación, es decir que sea “inexacta”, y que en caso de pasar inadvertida, produjese o hubiese producido “el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”.

En cuanto al alcance de dicho precepto, la CSJN agregó que “no puede dejar de ponderarse que la función primordial del organismo aduanero consiste en ‘ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías’ (art. 23, inc. a) del Código Aduanero), cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas” y que “es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios —tutelados por el inciso a) del art. 954— y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado …, como debe apreciarse lo establecido por el inc. c) del citado artículo, cuyo texto, … no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren —con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos— ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación” (Fallos: 321:1614, entre otros; esta Sala, causa *“PBB Polisur SA c/ EN DGA”*, del 6/8/19, y causas *“Marítima Heinlein SA”,* del 9/5/23 y del 23/5/23, entre otras).

VI. Visto lo actuado (sin prueba en contrario) y de cara a las normas aplicables (en especial art. 954[2] del CA), desde que no son aquí motivo de cuestionamiento, resulta la improcedencia de los agravios de YPF SA. Ello es así pues:

(a) Postula que cumplió con la obligación de declarar el precio de la mercadería exportada al documentar el precio concertado en el contrato FOS.

Empero, no se hace cargo de que el precio de transacción no fue el único emolumento percibido, en tanto, y como se vio, pudo comprobarse que, en la destinación 02075EC01000865 M, recibió una suma adicional resultante del contrato SWAP.

Dicho planteo contradice, además, la nota (actuación 416.972-02) donde reconoció lisa y llanamente que el valor documentado –de cara a la modalidad de la operatoria– difería del precio del mercado al momento de la exportación.

(b) La dogmática queja vinculada a que el contrato SWAP fue celebrado con un tercero ajeno al negocio comercial sin vinculación alguna con la operación de venta, es claramente insuficiente al fin buscado.

Máxime, si se tiene en cuenta que la ponderación que el TFN haga de los hechos de la causa, constituye una cuestión fáctica que no cabe, en principio, rever en esta instancia, atento la limitación del

[2]El art. 954 prevé que "1. 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".

recurso en trato (conf. art. 1180 del CA, conf. doc. Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala I, “*Aseguradora de Créditos y Garantías SA*”, del 9/10/18 y “*3M Argentin*a”, del 28/2/19; Sala II, “*Baltzer Marítima SRL*”, del 18/8/15; Sala III, “*Sideca*”, del 2/3/17; Sala IV, “*Muñoz Wright*”, del 11/4/19; y Sala V, “*Ledesma SAAI*”, del 26/3/19; entre muchas otras).

(c) En suma, YPF SA debió haber declarado el importe percibido por el SWAP pues constituía un ingreso por la exportación realizada, siendo el precio informado –tal como reconoce- notoriamente inferior al del mercado (Sala II, causa nº 73028/18 *“YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, pronunciamiento firme del 15/10/19).

(d) Robustece lo anterior que lo actuado en sede administrativa mantiene plena fuerza probatoria, en tanto no sea desvirtuado por prueba en contrario (conf. doc. Fallos: 259:398; 262:130; 264:120; 268:475; 271:96; 281:173; 331:622) y esta Sala en *“Luis M. Pagliara SA”*, del 6/11/2018; entre otros); lo que insisto, no ocurrió.

(e) En las causas *“Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo”* (Fallos: 345:849) y *“Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” (*CAF 42372/2018/CA1-CS1) la Corte Suprema concluyó en el sentido de que la multa aquí involucrada, que fue impuesta en los términos del artículo 954, apartado1, inciso “c”, del Código Aduanero, no está alcanzada por los beneficios de la condonación establecida por la ley 27.260. De tal modo, debe rechazarse dicho planteo.

VII. A fs. 149 se regularon los honorarios a favor de la representación fiscal, los que fueron apelados “por altos” a fs. 155/156 y “por bajos” a fs. 205. En esa orientación, cabe tener en

cuenta la naturaleza del proceso, su monto —para el que debe tomarse la suma de la multa debatida en autos ($10.288.094,44) —, la etapa procesal cumplida, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, por lo que SE FIJAN en la suma de PESOS SEISCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS ($668.700) los honorarios a favor de la Dra. Myriam C. Frias Maidana por su actuación en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la parte demandada en la instancia anterior (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 21.839). Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, y atendiendo al momento en que efectivamente se desarrollaron las tareas (Fallos: 341:1063), SE ESTABLECEN en 10,37 UMA —equivalentes a la suma de $200.535, de conformidad con los valores establecidos en la acordada n° 19/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor del Dr. Exequiel Di Cosimo por su actuación (fs. 209/215) en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la parte demandada ante esta instancia (arts. 16, 20, 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

VIII. Por todo lo expuesto, VOTO por: (i) desestimar los agravios de YPF SA y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido; con costas (art. 68, 1er párrafo, del CPCCN); (ii) regular los honorarios con arreglo a lo expresado en el considerando VII.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

Adhiero al voto de la jueza Liliana María Heiland con excepción del punto VI, acápite d).

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto del juez Facio.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**: (i) desestimar los agravios de YPF SA y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido; con costas; y (ii) regular los honorarios con arreglo a lo expresado en el considerando VII.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.