Causa n° 44320/2023 “Maltería Pampa SA (TF 35533-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”

En Buenos Aires, a los 14 días del mes de marzo de 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos **“Maltería Pampa SA (TF 35533-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,**

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Por pronunciamiento del 23/05/23, la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por mayoría, **confirmó la res. (AD BABL) nº 56/15**, dictada por el Administrador de la División Aduana de Bahía Blanca, que había condenado a Maltería Pampa SA (en adte. Maltería) al pago de una multa por infracción al art. 954, inc. c) del Código Aduanero (CA).

Para así resolver, los vocales que conformaron la mayoría, consideraron que:

a) La transacción comercial cuestionada se estructuró como una operación triangular entre empresas vinculadas.

Las ventas se celebraron entre Maltería y Maltería Uruguay SA, una empresa intermediaria radicada en la República Oriental del Uruguay cuya vinculación no fue desconocida; por el contrario se admitió que ambas integraban el grupo multinacional Companhia de Bebidas das Américas (AMBEV) de la República Federativa del Brasil.

b) Maltería Uruguay SA (compradora) no era la destinataria final de la mercadería sino que la revendió a AMBEV por un valor distinto y superior al de la primera venta.

c) La recurrente no logró demostrar que las transacciones consideradas por el Fisco no sean comparables ni la existencia de

causales que justifiquen el mayor precio del segundo tramo del embarque.

II. Disconforme, Maltería **apeló y expresó agravios** (fs. 127 y 132/161). Los que no fueron replicados.

En esencia, sostuvo que:

(a) No se configuró la infracción al art. 954 del CA.

(b) La venta de la mercadería se concertó por un valor FOB de USD 450, consignado en la correspondiente DJVE.

En el permiso de embarque declaró que la exportación se realizaba al amparo de la ley 21453 y detalló la DJVE a cuyo amparo exportaba. Asimismo, se liquidaron y abonaron los derechos de exportación (USD 450), considerando el precio oficial vigente a la fecha de la DJVE (conf. art 6 de la citada norma).

(c) La existencia de una vinculación societaria así como de ventas sucesivas a valores diversos, no configuran un supuesto de declaración inexacta en los términos del CA.

(d) El exportador debe declarar el precio de la mercadería y sus características para que luego la Aduana pueda valorarla y clasificarla. La administración fiscal puede apartarse del valor documentado, sin que por ello se configure la infracción al art. 954 del CA.

(e) El voto mayoritario se aparta de la letra de la ley y jurisprudencia uniforme de la Cámara de este fuero.

III. Reseñada como quedó la cuestión, es útil señalar que:

a) No se encuentra controvertida la vinculación entre las firmas, lo que surge de “la Declaración de los elementos relativos al Valor de la Exportación” adjunta a la declaración de la exportación (v. sobre contenedor de la documentación, a fs. 18 de las actuaciones administrativas).

b) Maltería documentó, mediante el PE 08-003-EC01-007252-G, la exportación para consumo de 300 toneladas de malta por un valor FOB unitario de USD 450, habiendo tributado según el precio oficial de USD 450 la tonelada (v. sobre contenedor a fs. 18).

c) El precio declarado resultó idéntico al efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente (v. factura comercial nº 0001-00001294).

d) Se instruyó sumario por la comisión de la infracción al art. 954 inc. c) del CA, solo por la operación PE 08-003-EC01-007252-G, atento la diferencia constatada por el servicio aduanero entre esta operación, y la mercadería ingresada a la Aduana de Porto Victoria, Brasil existiendo entre estas operaciones una diferencia (v. informe a fs. 24 de las actuaciones administrativas).

e) La **res. (AD BABL) nº 56/15** condenó a la firma actora al pago de una multa indicando, en esencia, que el importe facturado y declarado no reflejaba el realmente abonado por la operación. Ello así, sin objetar la base de tributación ni determinar perjuicio fiscal alguno.

IV. Ello así, en supuestos sustancialmente análogos, que involucran a la misma empresa actora y en las que también se habían evidenciado ventas sucesivas entre partes a valores diversos, esta Sala I entendió que no se configuraba la infracción al art. 954 inc. c) del CA (“*Maltería Pampa SA”* —exp. nº 22091/18—, sentencia firme del 9/5/19; *“Maltería Pampa SA”* —exp. nº 3002/21—, del 6/7/23). Lo que lleva a admitir el recurso interpuesto por Maltería.

Criterio que, la CSJ ha ratificado recientemente en los autos “*Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA”* (Fallos: 347:83), y es también el seguido por distintas Salas del Fuero (Sala III “*Maltería Pampa SA”* –exp. n° 49492/18-, del 23/4/19; Sala V, por sentencias firmes en: “*Maltería Pampa SA”* –exp. n° 22071/18-, del 12/6/18; *“Maltería Pampa SA”* –exp. n° 20412/18-, del 11/09/18, y *“Maltería Pampa SA”* –exp. n° 22858/18-, del 18/12/18; Sala II en *“Maltería Pampa SA”* –exp. nº 19247/21-, del 17/2/23; y más recientemente Sala IV *“Maltería Pampa SA”* -exp. nº 45098/23-, del 14/12/23).

Causas en las cuales para así decidir, y en lo que aquí importa, se consideró que:

a) No se dan los elementos requeridos para afirmar la existencia de una declaración inexacta, pues no se advierte una diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación. Donde el valor FOB declarado en el permiso de embarque fue el que posteriormente se consignó en las facturas comerciales remitidas a Maltería Uruguay SA (v. en el caso de autos, sobres contenedores y factura comercial a fs. 18 de las act. adm.).

b) La constatación de que la venta realizada por "Maltería Uruguay S.A." en su carácter de "trader" al mercado brasilero, por un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituye per se un elemento suficiente para reprochar el valor y la veracidad de la primera venta declarado.

El precio de la segunda venta es ajeno al exportador, en tanto sin perjuicio de la vinculaciónón declarada, aquello no influyó en el precio, por cuanto la firma uruguaya se comportó como una sociedad con personería jurídica propia y de tal modo concertó las segundas ventas por las que obtuvo una ganancia, que no puede reputarse como de fuente argentina.

c) Los derechos de exportación correspondientes fueron liquidados y pagados de conformidad con el precio oficial que para esa mercadería se hallaba vigente -a la fecha de la Declaración Jurada de Venta al Exterior -en adelante, DJVE- (en el caso de autos, ver informe técnico "SE FEBB" nº 210/11 a fs. 1/10, donde señala "que para el caso que nos ocupa no ha existido perjuicio fiscal alguno, dado que la base para la tributación sería la que surge de la aplicación del precio oficial que deviene de la DJVE que lo amparaba y sobre el cual no se hace ninguna observación").

d) La mercadería fue vendida a su comprador vinculado "Maltería Uruguay SA", tal como fue debidamente declarado en el formulario de "Declaración de los elementos relativos al valor de Exportación" que se adjuntó a la declaración de exportación (al igual que sucedió en autos, v. sobre contenedor a fs. 18 y el referido informe técnico).

e) La utilización de un esquema de ventas trianguladas (sucesivas) y el hecho de que las empresas argentina y uruguaya fueran vinculadas, no define que se haya tratado de una maniobra simulada que encubría una venta directa al Brasil, tendiente a reducir la base de tributación para el IG y a concretar un ingreso de divisas por una suma menor a la que hubiese correspondido.

f) No se configura el tipo previsto en el art. 954, inc. c) del CA, pues no se advierte una diferencia entre lo declarado y lo verificado; sino la existencia de dos ventas sucesivas, a dos valores diversos y respecto de los cuales no se ha probado que se trate de operaciones simuladas, tal como lo expuso la Procuradora Fiscal en su dictamen del 13/3/14 (al que se remitió la CSJN en “*Maltería Pampa SA*”, del 24/2/15), al manifestar 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, que hubiera permitido acreditar -en su caso- si hubo o no una utilización abusiva de la figura societaria extranjera”.

g) En la medida que no es la modalidad de triangulación lo que tipifica por sí misma la conducta del administrado, el hecho infraccional puede darse únicamente en el supuesto en que se constate una diferencia entre el precio declarado y el constatado (que en estos casos y en el nuestro no se configuró) o bien que se advierta una manipulación artificiosa del precio para obtener una ventaja fiscal, que tampoco fue probada.

Es que, la diferencia entre el precio que declaró la firma actora por la venta a Maltería Uruguay SA y el que esta última, a su vez, percibió del importador en Brasil, podría considerarse un indicio, más no prueba suficiente de que la vinculación efectivamente hubiese influido en el precio, como para descartar el principio establecido en el art. 898 del CA (conf. voto en disidencia del Dr. Alemany en la causa

"Maltería Pampa SA", del 24/11/23 y Sala IV en la causa 45098/23, citada).

V. En atención al modo en que se decide, las costas de ambas instancias deben imponerse a la demandada vencida, al no encontrarse motivos que justifiquen apartarse del principio general en materia de costas (arts. 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

VI. Por todo ello, propongo al Acuerdo: (i) admitir el recurso interpuesto por la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado y, en su consecuencia, dejar sin efecto la multa impuesta en la res. (AD BABL) nº 56/15 (ii) imponer las costas de ambas instancias a la parte demandada vencida.

La jueza Clara María do Pico y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**: (i) Admitir el recurso interpuesto por la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado y, en su consecuencia, dejar sin efecto la multa impuesta en la resolución (AD BABL) nº 56/15 (ii) Imponer las costas de ambas instancias a la parte demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 14/03/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38454855#399788430#20240314085221670