44732/2022 "MALTERIA PAMPA SA (TF 37319-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, junio de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 155/189, el **Tribunal Fiscal de la Nación**, por mayoría, confirmó la resolución (AD BABL) 51/15, recaída en la actuación SIGEA 12569-222-2009, en cuanto había condenado a Maltería Pampa SA al pago de una multa de $873.562,50, en los términos del artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero, por una diferencia entre el precio de la mercadería declarado en la destinación de exportación para consumo 08 003 EC01 001934H y el valor al que aquélla fue importada en la República Federativa de Brasil, el cual se obtuvo a través del Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros (INDIRA).

Impuso las costas a la actora vencida.

Para resolver de tal modo, esencialmente, tuvo en cuenta los siguientes antecedentes:

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

Mediante el permiso de embarque 08 003 EC01 001934H, registrado el 15/3/08, **Maltería Pampa SA** documentó la exportación de 1.125 toneladas de malta de cebada bajo el régimen de la ley 21.453, con destino a Brasil, por un valor FOB unitario de U$S 450 por tonelada, y con referencia a una venta cerrada el 7/11/07, amparada por la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) 08 001DJVE000395A. Los derechos de exportación se liquidaron y abonaron considerando como base imponible el valor FOB oficial vigente a la fecha de registro de la DJVE, que fue de U$S 385 la tonelada; es decir, inferior al precio de venta concertado.

La mercadería formó parte de una partida mayor de 16.200 toneladas, que se embarcaron entre el 22 y el 23 de marzo de 2008 en el buque de bandera chipriota "Paragon", sobre el puerto de Ingeniero White, Bahía Blanca, al amparo de los permisos de embarque 08 003 EC01 001933G, 08 003 EC01 001935X y el involucrado en esta causa.

La venta se celebró con **Maltería Uruguay SA**, una empresa intermediaria radicada en la República Oriental del Uruguay y cuya vinculación con Maltería Pampa SA no fue desconocida; antes bien, se admitió que ambas integraban el grupo multinacional Companhía de Bebidas Das Americas - AmBev, y que la aquí actora controlaba en un 100% el capital accionario de la intermediaria uruguaya.

Aquel primer tramo de la operación quedó demostrado a partir de la certificación contable aportada por la actora a fs. 47/48 de las actuaciones administrativas, y respaldado por la factura 001-00001261 del 23/3/08, que contenía un importe de U$S

506.250 para la destinación en trato, equivalente a un precio unitario de U$S450 por tonelada.

Maltería Uruguay SA, por su parte, había vendido en el mercado brasileño la mercadería comprada a la exportadora local, por lo que le dio a esta última instrucción de carga con destino a Brasil; lugar al que efectivamente se dirigió el embarque realizado en la República Argentina.

Esta segunda venta se concretó por un valor distinto y superior al de la primera. Pudo comprobarse a través del sistema INDIRA que la mercadería ingresó por la Aduana de Porto de Vitoria (Brasil) el 27/3/08, siendo el vendedor Maltería Uruguay SA y el importador **Sertrading (BR) LTDA**. El valor FOB unitario de importación en el país de destino fue de U$S 700 la tonelada; es decir, que hubo una diferencia de U$S 250 con respecto al valor FOB unitario declarado por la exportadora argentina.

- El informe técnico en que se fundó la resolución (AD BABL) 51/15 destacó que se habían constatado varias operaciones de venta vía Uruguay en las cuales al momento del ingreso de la mercadería a Brasil los valores FOB declarados fueron superiores a los declarados en la Argentina; mientras que en otras tantas resultaron inferiores. También señaló que se habían detectado variantes en cuanto a los intervinientes, ya que en ciertos casos eran más de tres y, por otra parte, el comprador brasileño no siempre tenía vinculación con el intermediario, tal como sucedía –a criterio del informante– con Sertrading (BR) LTDA, de quien no constaba que tuviese vinculación con Maltería Uruguay SA.

En cambio, los vocales que conformaron la mayoría coincidieron en que era posible tener por acreditada la vinculación entre Sertrading (BR) LTDA y la exportadora argentina, Maltería Pampa SA, toda vez que en otra causa análoga a la presente se había detectado que la primera actuaba por cuenta y orden de Companhía de Bebidas Das Americas- AmBev. Además, consideraron que ello era consistente con el hecho de que la recurrente hubiese estimado aplicable el denominado sexto método de precios de transferencia a la operación involucrada en la causa, y con lo manifestado en cuanto a que toda su exportación se destinaba a empresas vinculadas (v. fs. 174vta. y 175 *in fine*).

- Tanto en sede administrativa como en la contestación del recurso, el servicio aduanero aclaró que no objetaba el valor en aduana o valor imponible de la mercadería, ni reclamaba perjuicio fiscal alguno, ya que los tributos se habían determinado y abonado a partir de un valor FOB oficial y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6º de la ley 21.453. Antes bien, argumentó haber sancionado una subfacturación del precio; es decir, que el importe facturado y declarado no reflejaba realmente el abonado por la exportación. Para comprobar que el precio acordado en el caso entre las empresas pertenecientes a un mismo conjunto económico no reflejaba el que hubiesen fijado empresas independientes actuando en circunstancias similares (y, por consiguiente, que no era el precio que correspondía a la operación), consideró imperioso acudir al instituto de los precios de transferencia. Sobre esa base, entendió apropiado tomar en


#36875295#371599878#20230606095601698

consideración el mayor valor (informado por el sistema INDIRA) de la importación realizada en Brasil por Sertrading (BR) LTDA, quien en rigor actuaba como contraparte de un mismo vendedor: Maltería Pampa SA y Maltería Uruguay SA; sociedades a las que no podía considerárselas independientes ni que hubiesen pactado libremente el precio de la transacción. De este modo, planteó que la sociedad controladora utilizaba a la controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación y, como consecuencia directa de ello, dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, así como ocasionar un ingreso de divisas desde el exterior inferior al correspondiente, con una diferencia de U$S 250 por tonelada.

- En respuesta a la medida para mejor proveer ordenada a fs. 128, la parte actora acompañó el estudio de precios de transferencia para el ejercicio 2008 (v. fs. 129) y reconoció que Maltería Uruguay SA no cumplía en aquel entonces con todos los requisitos que conjuntamente establecía el octavo párrafo del artículo 15 de la ley del Impuesto a las Ganancias –texto según ley 25.784– (en adelante, LIG), por lo que, dadas las características de los bienes comercializados (cereales), no observó otra posibilidad que aplicar el sexto método previsto en el citado artículo en materia de precios de transferencia, tal como lo venía haciendo la empresa. Además, declaró que el precio de la venta involucrada en el caso había sido ajustado, junto con todos los demás del período, mediante el aludido sexto método; es decir, que comparó el precio cobrado por las exportaciones a vinculados con el valor FOB oficial vigente a la fecha de la última carga de la mercadería, a fin de garantizar que no fuesen inferiores a los que se hubiesen establecido entre partes independientes (v. fs. 130/vta.).

Más allá de lo expuesto, con arreglo a los términos de aquel estudio, el tribunal indicó que, en rigor, había sido innecesario corregir por el sexto método la destinación 08 003 EC01 001934H en particular, ya que el precio pactado por aquélla –U$S 450/tn– resultó igual al valor FOB oficial publicado para la fecha de la última carga –también de U$S 450/tn– (v. p. 36.42 del documento ensobrado a fs. 129).

En el contexto descripto, los vocales que conformaron la mayoría se refirieron al fenómeno de la subfacturación de los precios de las transacciones entre empresas vinculadas; analizaron el instituto de los precios de transferencia, así como el esquema de ventas bajo la ley 21.543; y coincidieron en determinados fundamentos para confirmar la multa impuesta a la actora (v. esp. considerandos VII a XII del voto del doctor Soria, a los que adhirió la doctora Sarquis).

Sus principales argumentos pueden sintetizarse de este modo:

- La controversia que se plantea en el caso no es de naturaleza tributaria sino sancionatoria, motivo por el cual nada tienen que ver los derechos de exportación que la actora abonó conforme al régimen del artículo 6º de la ley 21.453, determinados sobre la

base del valor FOB oficial que fija la Secretaría de Ganadería, Agricultura, Pesca y Alimentos (SGAPyA), vigente a la fecha de cierre de la venta. Lo que se discute en autos es la veracidad del precio en divisas declarado por el exportador en el campo "valor mercadería" del permiso de embarque; cuestión desconectada del "valor en aduana" cuando existe un valor FOB oficial, como en este caso.

- El precio de la transacción (diferente del valor FOB oficial que se emplea para liquidar los derechos de exportación) recién se fija y factura al momento de concretar la exportación de la mercadería. En el caso, la venta celebrada entre Maltería Pampa SA y Maltería Uruguay SA se había registrado el 7/11/07, pero la exportación recién tuvo lugar en marzo de 2008, y las únicas constancias de la concertación del precio de esa operación obran en el permiso de embarque del 15/3/08 y en la factura emitida el 23/3/08, por un valor FOB unitario de U$S 450 la tonelada.

- El objetivo del sistema de valoración adoptado por el Código Aduanero en materia de exportación es determinar correctamente el valor teórico de la mercadería para satisfacer los derechos que correspondan. No es su objetivo llegar al precio válido de la transacción.

- La legislación federal de precios de transferencia es la que regula el modo de establecer el precio de mercado que debió fijarse en una transacción entre sujetos vinculados, como el de las exportaciones o importaciones, y es a la que se debe acudir para ver si se declaró un importe distinto del que correspondía y, por ende, si se configura el tipo previsto por el artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero.

Si bien la existencia de triangulación comercial entre empresas vinculadas es una práctica comercial lícita, exige un examen riguroso por parte del servicio aduanero ante el riesgo cierto de que aquéllas manipulen los precios de transacción. Y, en esta materia, el instituto de los precios de transferencia es una herramienta fundamental, ya que surgió a nivel internacional, precisamente, como una respuesta de las administraciones fiscales al hecho de que los grupos multinacionales están en condiciones operativas de manipular los precios de las transacciones entre sus empresas para que sean más bajos en los países con mayor nivel legal de imposición.

El principio esencial que inspira los precios de transferencia es que las transacciones entre partes vinculadas deben corresponderse con las que partes independientes hubiesen acordado en circunstancias comparables. La vinculación es un presupuesto necesario de aplicación de las regulaciones de precios de transferencia, pero lo esencial radica en verificar que los precios de la transacción sean precios de mercado; es decir, que no sean subfacturados o sobrefacturados.

El precio de transacción es solamente uno según la metodología de precios de transferencia aplicable y, una vez determinado, altera la faz económica de la venta en sus efectos contables e impositivos. Ese nuevo precio no es un valor teórico sino de mercado, y tiene carácter definitorio en materia de ingreso o egreso de divisas por

exportación o importación (como también en la determinación del Impuesto a las Ganancias) porque es el precio que "corresponde" a la transacción examinada –conforme la letra del inciso c, del artículo 954 del Código Aduanero–. Ese precio de mercado que debió fijarse entre las empresas vinculadas, establecido conforme a las reglas de precios de transferencia, configura la diferencia de importe –en más o en menos– que se debió ingresar o egresar por la operación de exportación o importación respectiva, con su implicancia en lo que hace a la declaración veraz que protege el artículo 954 (v. esp. fs. 166vta.).

El incumplimiento de las normas legales que regulan precios de transferencia por parte de los operadores del comercio internacional que conforman grupos económicos multinacionales –por ejemplo, mediante la práctica de la subfacturación– afecta la determinación de las obligaciones tributarias de tales empresas de manera integral. Como consecuencia de ello, su cumplimiento viene prevenido en términos sustanciales y punitivos por diferentes ordenamientos internos que operan convergentemente; entre otros, las regulaciones de la LIG para la determinación exacta de la renta de fuente argentina, y las previsiones del artículo 954 del Código Aduanero si la manipulación de los precios deriva en una declaración inexacta –culposa o dolosa– que produjera o pudiera producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar diverso del que efectivamente correspondiere.

El artículo 954 del Código Aduanero guarda coherencia en su diseño con las regulaciones de precios de transferencia, dado que al funcionar su consecuencia punitiva frente al ingreso o egreso real o potencial de un importe declarado pagado o por pagar diverso respecto del que efectivamente correspondiente, se asienta sobre el concepto de precio exacto o veraz que, idealmente, es uno solo para una transacción: el precio de mercado. Los precios (facturados o pagados) constituyen un dato fáctico de la realidad previsto por el único legislador federal –cuya imprevisión o inconsecuencia no pueden por principio admitirse– y que resultan, al declararse de modo inexacto o falso, previstos y sancionados con las normas antes señaladas (v. esp. fs. 172vta.).

- El llamado sexto método de precios de transferencia fue introducido en el artículo 15 de la LIG por la ley 25.784. Es una metodología especial de la legislación argentina que regula de modo específico las exportaciones de las llamadas *commodities* cuando se concretan mediante triangulaciones comerciales entre empresas vinculadas. Se aplica si la AFIP verifica una operación triangular de exportación cuyos sujetos son: (i) el exportador argentino; (ii) el intermediario internacional que no es el destinatario de la mercadería; y (iii) un tercero, destinatario de la exportación, que debe ser un sujeto vinculado al exportador argentino. Verificado su presupuesto de aplicación, consiste en computar como precio de la operación, a fin de determinar la renta de fuente argentina

de la exportación y el impuesto a las ganancias del ejercicio. No se aplica si el exportador argentino demuestra que el intermediario reúne de modo conjunto los tres requisitos que indica el octavo párrafo del artículo 15 de la LIG. Tampoco se aplica si el destinatario final de la mercadería no es una contraparte vinculada con el exportador argentino.

- Quedó demostrado que el sexto método de precios de transferencia era aplicable a la operación del caso. En especial, porque la actora admitió que Maltería Uruguay SA era una empresa vinculada, que no cumplió durante el ejercicio 2008 con los requisitos de sustancia empresarial del octavo párrafo del artículo 15 de la LIG. Además, aquélla reconoció que la exportación en trato había sido ajustada por dicho método junto con las demás del período; más allá de que no hubiese sido necesario practicar una corrección del "valor mercadería" del permiso de embarque 08 003 EC01 001934H en particular, dado que el precio facturado y declarado se había acomodado al valor FOB SGAPyA de la fecha de embarque (23/3/08) (v. fs. 174vta. y 175 *in fine*).

- Con independencia de que la actora hubiese auto-ajustado su conducta a lo que indicaba el sexto método, no puede considerarse como precio exacto o de mercado al declarado y facturado por la destinación 08 003 EC01 001934H, esto por aplicación de las reglas generales de precios de transferencia; en especial, en función del método de precios comparables no controlados (v. fs. 168vta).

Tal como lo estimó el servicio aduanero, el precio FOB de importación en Brasil puede funcionar como comparable no controlado, a los efectos de verificar la exactitud o veracidad del precio FOB de la venta entre Maltería Pampa SA y Maltería Uruguay SA.

Por empezar, si se toma en cuenta que el precio de la transacción recién se documentó con fecha cierta en la factura del 23/3/08, y que el servicio aduanero lo cotejó con el precio de una importación registrada el 27/3/08, no habría una dilación temporal susceptible de invalidar la comparación.

Además, el precio de importación proporcionado por el sistema INDIRA (U$S 700/tn) debe considerarse prevalente con relación a otros precios comparables (como podría ser el propio valor FOB oficial SAGPyA de la fecha de embarque) ya que es el precio de una transacción real, pagadera a una sociedad convenientemente asentada en una jurisdicción reconocida por sus bajos niveles de imposición, y que es notoriamente diferente del valor FOB oficial SAGPyA correspondiente al 23/3/08 (U$S 450/tn) –que es un valor teórico o promedio-. También porque ese precio de U$S 700/tn corresponde a una transacción no controlada, celebrada con un sujeto –Sertrading (BR) LTDA–, que la propia actora opuso como independiente. Finalmente, porque se trata de un precio interno del propio grupo AmBev, y existe un criterio receptado normativamente por el artículo 21.13 del decreto reglamentario de la LIG –incorporado por el decreto 1170/18– en cuanto a la prevalencia de los precios comparables internos (v. esp. fs. 177).

- No se encuentra en discusión el carácter real de la venta entre Maltería Pampa SA y Maltería Uruguay SA, sino el precio facturado por la empresa argentina. Es decir que existieron realmente dos ventas sucesivas, siendo el precio de la primera el que no resulta exacto.

Este último aserto se funda en tres elementos de juicio que la mayoría del tribunal consideró “*claros, concordantes y precisos*” (fs. 178vta.); a saber: (i) el precio oficial de la SAGPyA correspondiente a la fecha de embarque; (ii) el precio correspondiente a la transacción celebrada unos días después con una parte que se dijo independiente, obtenido mediante el sistema INDIRA; y (iii) la planilla de precios comparables de fechas cercanas proporcionada a fs. 15 por la propia actora –depurados aquellos países de destino que, en rigor, no serían comparables por no ser mercados de exportación del océano atlántico–.

Para concluir, con respecto a la planilla proporcionada por la actora, destacó que otorgaba sustento adicional al precio considerado por la aduana (U$S 700/tn, según la información proporcionada por el sistema INDIRA), ya que ponía en evidencia que el importe declarado por la actora (U$S450/tn) fue sensiblemente más bajo que los únicos comparables del período –correspondientes a Brasil y Venezuela, según lo interpretaron los vocales–, todos los cuales habían superado los U$S 700 por tonelada.

2º) Que, disconforme con la decisión, la **parte actora** interpuso y fundó recurso de apelación a fs. 197/224vta., que se concedió a fs. 271 y no fue replicado.

Fundamentalmente, esgrimió que declaró el precio concertado con el comprador uruguayo; importe, éste, que –como logró acreditar con la certificación correspondiente– estaba registrado contablemente y se correspondía con las divisas efectivamente percibidas, ingresadas y liquidadas. A su vez, hizo hincapié en que, tanto la vinculación existente con el comprador uruguayo como el destino de la mercadería, habían sido oportunamente denunciados ante el servicio aduanero, evidenciándose de tal manera el esquema de ventas sucesivas. En ese contexto, entendió improcedente la pretensión del servicio aduanero –más tarde ratificada por el tribunal fiscal– de desestimar la veracidad del precio declarado y asumir que era exacto el de la segunda venta, con sustento en lo que establece la LIG.

Remarcó, en tal sentido, que el hecho de que un precio no resultase válido como base de imposición no suponía que fuese inexacto en los términos previstos por el artículo 954 del Código Aduanero. Precisó que únicamente se podía tener por configurada la infracción ante la declaración errónea de un elemento legalmente exigible, y que no se halla normativamente prevista la obligación de declarar valor de mercado, sino el precio certero de cada transacción. Sobre esa base, consideró que, al

fallar del modo en que lo hizo, el tribunal de origen pasó por alto los principios de legalidad y tipicidad que rigen en materia infraccional.

Citó doctrina y jurisprudencia para abonar la idea de que el precio declarado es genuino, veraz y exacto cuando, como en el caso, encuentra debido respaldo en la documentación comercial y los asientos contables, por más que no coincida con el valor en aduana o el valor aceptable bajo el prisma de la LIG. También para sustentar que la diferencia de precios en un esquema de ventas sucesivas no permite concluir sin más que el precio declarado resulta inexacto, pues la única comprobación que realiza el servicio aduanero es que los precios son distintos, pero eso no supone que el declarado en la República Argentina sea falso.

Insistió en que el servicio aduanero no constató una subfacturación o una falsedad en la declaración, como hubiese debido si pretendía aplicar una sanción, sino que impulsó una discusión técnica sobre la aceptabilidad que tiene el precio de venta como base de tributación; lo que en materia de exportación de productos agrícolas es incluso irrelevante, toda vez que los derechos de exportación se abonan sobre el precio oficial definido por el propio Poder Ejecutivo, según la ley 21.453.

Precisó que tampoco se comprobó una manipulación del precio, 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, a su entender, configuraría el caso típico del contrabando documental del artículo 864, inciso b, del Código Aduanero, que requiere que el órgano acusador demuestre la maniobra ardidosa. Planteó que, a diferencia del tipo penal, la infracción que pretende endilgársele se materializa con la constatación de que el precio declarado no se condice con la realidad, sin necesidad de acreditar un ardid; pero nunca por la diferencia que pueda existir entre el precio declarado y el valor al que la Aduana o la DGI puedan arribar a partir de un análisis técnico de aceptabilidad del precio, como base de imposición.

Agregó que se hizo una errónea interpretación de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación relativa a la infracción prevista por el inciso c, del artículo 954 del código, dado que en todos los precedentes citados se había constatado un yerro en algún elemento exigible de la declaración (calidad y cantidad de la mercadería, condición de venta, etc.); lo que no se verificaba en la especie.

Más allá de discrepar con la posibilidad de acudir a las normas de la LIG para determinar la exactitud del precio declarado, expuso que el razonamiento del Tribunal Fiscal de la Nación también era objetable porque privilegiaba el resultado del estudio de precios de transferencia por sobre las normas de valoración aduanera. Sostuvo que tal proceder condujo a soslayar el principio de neutralidad, que gobierna la determinación del valor en sede aduanera; así como lo dispuesto por el artículo 784 del código de la materia, que no prevé la posibilidad de acudir a dicho estudio como método subsidiario de valoración, una vez que se desestima el precio de transacción.



#36875295#371599878#20230606095601698

Resaltó que, incluso en la hipótesis de admitir dicha posibilidad, debió concluirse que el precio declarado fue exacto, ya que resultó coincidente con el valor FOB oficial de la fecha de embarque; es decir, que se ajustó a lo prescripto por las normas de precios de transferencia (sexto método).

Por otra parte, indicó que se había obviado lo resuelto por la Corte federal en la causa "Maltería Pampa SA (TF 27000-I) c/ DGI", del 24/2/15 (*Fallos*: 338:88), donde quedó convalidada la sustancia económica de la intermediaria Maltería Uruguay SA.

Finalmente, en otro orden de consideraciones, pidió que se tuviera por condonada la multa en virtud de lo dispuesto por el artículo 56, tercer párrafo, de la ley 27.260.

3º) Que, a fs. 270/271, se regularon los **honorarios de la representación fiscal,** los que fueron apelados por altos a fs. 278.

4º) Que, ante todo, cabe recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan solo en aquellas conducentes para sustentar sus conclusiones (*Fallos*: 258:308; 278:271; 301:970; y esta sala, causas "Larraburu", del 7/4/92 y "Sambataro", del 2/9/14, entre otras).

5°) Que el pedido de **condonación de la multa** no puede prosperar pues, con independencia de la postura que mantuvo este Tribunal y de la medida que ordenó en la causa el 23/8/22, la cuestión debe resolverse con arreglo al criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes FSA 8622/13 "Chehadi" (*Fallos*: 345:849) y CAF 42372/18 "Rossi", ambos del 30/8/22.

Tales pronunciamientos han determinado que el beneficio de la condonación previsto en la ley 27.260 es improcedente en supuestos como el de autos, en que se discute una multa impuesta en los términos del artículo 954 del Código Aduanero, ante una conducta que no resulta apta para generar un perjuicio fiscal.

6º) Que la **configuración de la infracción prevista y penada por el artículo 954 del Código Aduanero** queda condicionada a la concurrencia de dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que exista conducta reprochable: *a)* la constatación de una diferencia entre la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, y el resultado de la comprobación física o documental que realice el servicio aduanero; y *b)* que esa inexactitud produzca, o pueda producir, alguna de las consecuencias previstas en los incisos a, b, o c, de la norma. Pues, como también lo establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, "*si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma"* (cfr. esta Sala, causas 10060/12 "Bankboston National Association", sentencia del 14/8/12; y 56316/15 "Atanor SCA", fallo del 3/3/16, entre otros; con referencia a la doctrina de *Fallos*: 312:1997; 315:929 y

942; 321:1614; 322:355; 325:786 y 830; y causa R.867.XLVIII "Río Chico SA (TF 29758-A) c/DGA", resol. del 23/9/14).

Con relación al primer requisito, se ha señalado —en más de una oportunidad—, que la falta de correspondencia debe recaer sobre un dato exigible de la declaración; de manera que es el precio de la mercadería, no su "valor en aduana" o "valor imponible", el que compromete la responsabilidad infraccional del declarante. Esto es así, por cuanto la correcta valoración de las mercaderías todavía consiste, con arreglo al texto de los artículos 234 y 332 —e incluso tras la reforma introducida por la ley 25.986—, en una función primordial asignada "*al servicio aduanero*" (esta Sala, causas 30153/11 "Dibella", sent. del 8/3/12; 56708/15 "Peugeot Citroen Argentina SA", sent. del 25/8/16 y sus citas).

En cuanto al alcance que corresponde asignar al efecto lesivo previsto en el inciso c, del artículo ("*el ingreso o el egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere*"), cabe recordar que en los precedentes "Bunge y Born" (*Fallos*: 321:1614) y "Free Port Importación SRL" (*Fallos:* 322:355), la Corte entendió que no era indiferente al control aduanero 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. A ello agregó que el tipo infraccional debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que excedía los fines estrictamente recaudatorios y se vinculaba y guardaba coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado, por lo que correspondía interpretar que el inciso abarcaba tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se tratase de destinaciones de importación o de exportación (doctrina reiterada, a su vez, en *Fallos:* 325:786).

Resta mencionar que, siguiendo esa línea interpretativa, este Tribunal precisó que, para tener por configurado un ilícito merecedor de sanción, la inexactitud del precio declarado en una operación (es decir, que aquél no fuese verdaderamente el importe pagado o por pagar) no podía presumirse, sino que debía quedar suficientemente acreditada por el servicio aduanero (cfr. causa 18731/08 "First Rate SA", sent. del 15/7/14; énfasis añadido).

7°) Que, en causas análogas a la presente, que involucraban a la misma empresa actora, y en las que también se habían evidenciado ventas sucesivas entre partes vinculadas y a valores diversos, otras Salas de esta Cámara coincidieron en señalar que no se configuraba la infracción prevista por el artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero (cfr. Sala I, expte. 22091/18, sent. del 9/5/19; Sala II, expte. 19247/21, sent. del 17/2/23; y Sala V, exptes. 22071/18, 20412/18, 22858/18 y 37207/19, del 12/6/18, 11/9/18, 18/12/18 y 2/2/21, respectivamente; entre otras).

Lo hicieron en base a los siguientes argumentos, que son aplicables al caso bajo examen y que este Tribunal comparte, en tanto —esencialmente— se enderezan a exigir al servicio aduanero la acreditación fehaciente de la falta de correspondencia entre el


#36875295#371599878#20230606095601698

precio declarado y el resultante de una comprobación sobre la operación efectivamente realizada:

a) No es posible sostener la imputación si el precio FOB declarado en el permiso de embarque resulta coincidente con el que surge de la factura comercial remitida a Maltería Uruguay SA; que, además, se corresponde con la suma que por tal operación fue remitida al exportador y que éste consignó en sus libros contables. (Idéntica situación se presenta en la especie, donde no se probó que la actora hubiese percibido por la mercadería del PE 08 003 EC01 001934H un importe mayor al declarado, facturado y registrado contablemente; v. esp. fs. 48, act. adm.).

b) 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.

8°) Que, como se vio, en el caso el Tribunal Fiscal de la Nación afirmó que existieron realmente dos ventas sucesivas y convalidó la aplicación del instituto de los "precios de transferencia" para tener por acreditada la subfacturación de la primera. Es decir, centró su esfuerzo en argumentar que el precio declarado únicamente podía

reputarse veraz y exacto si tenía correspondencia con el que debió fijarse para la operación, determinado con arreglo a la metodología de la LIG. Y agregó que, de no ser así, el precio "de mercado" así determinado configuraba la diferencia de importe —en más o menos— que hubiese "correspondido" a la operación, en los términos previstos por el artículo 954 del Código Aduanero.

En ese entendimiento (y en un sentido contrario al que se expuso en el considerando 7°, punto c), concluyó que el precio de la venta celebrada unos días después con una parte que la propia actora había calificado como independiente, obtenido mediante el sistema INDIRA, sí era motivo suficiente para descartar el precio de la primera operación, ya que podía emplearse como comparable no controlado, conforme lo dispuesto por la LIG.

Además, precisó que el método de precios comparables era el más adecuado para determinar el precio de mercado correspondiente a la mercadería; incluso mejor que el denominado sexto método, que implicaba confrontar el precio declarado con el que había fijado por la SAGPyA como ingreso mínimo para la fecha de embarque.

9º) Que, dados los fundamentos que desarrolló la decisión apelada, ante todo, corresponde aclarar que la **metodología de precios de transferencia** fue ideada **con fines recaudatorios**. 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 lo mismo que 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 en las operaciones internacionales entre empresas vinculadas.

Así, en yuxtaposición a las pautas que contiene la LIG para determinar las ganancias de fuente argentina al cierre de cada ejercicio impositivo, y que expuso la decisión apelada, se observa que, en materia de exportación, 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).

En particular, el artículo 746 regula el supuesto en que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor, 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 apartado 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*". Norma, esta última, que —entre otras cosas— permite acudir al valor de mercadería idéntica o similar que hubiere sido objeto de despacho, o al valor obtenido a partir de la

cotización internacional de la mercadería, tomando siempre en consideración las modalidades inherentes a cada exportación (art. 748, incs. a y b, CA).

Por su parte, la sección correspondiente a los derechos de exportación de la Exposición de Motivos del código señala que, "*se ha procurado esbozar una norma de valor imponible… atendiendo a un principio de neutralidad*"; es decir, que *"no pretende obtener en forma directa a través de ello un mayor o menor quantum de ingreso fiscal por razones de política económica*" (puntos 11 y 12). A ello, agrega que "*la idea central que procura cristalizar el articulado propuesto gira en torno del valor real de la mercadería por la cual se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de oro*" (punto 13). Finalmente, indica que, el artículo 746, junto con otras disposiciones, contemplan el aspecto operativo de la norma de valoración y determinan, dentro de un razonable equilibrio, en qué casos el servicio aduanero está autorizado a valorar de conformidad con bases diferentes a las del precio declarado (punto 25).

Con esta reseña normativa sólo se pretende dejar al descubierto que la legislación aduanera tiene sus propios métodos para desestimar el precio de transacción y alcanzar el valor real de la mercadería; no influenciado por la vinculación. Esto, a los fines de determinar la base imponible de los tributos aduaneros.

10) Que, en este punto, cabe remarcar la ausencia de norma alguna en el Código Aduanero —en particular, en el capítulo referido a declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas— que disponga que el precio "exacto", por el que compromete su responsabilidad el declarante, sea el precio "de mercado".

El legislador no previó la obligación de declarar, al momento de registro de la destinación aduanera, el precio al que cualquier vendedor pudiese entregar la mercadería que se exportare como consecuencia de una venta efectuada entre partes independientes determinado con arreglo a la norma del valor imponible del Código Aduanero. Menos aún, la de declarar el precio que debió fijarse entre las empresas vinculadas conforme a la metodología de precios de transferencia de la LIG, ideada para corregir y determinar la base imponible de un impuesto interno y de ejercicio anual.

Lo que el tipo infraccional bajo examen requiere, según su interpretación jurisprudencial, es la discordancia entre el precio que se declara al momento de registro de la destinación y el que corresponde a la operación efectivamente realizada.

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.

11) Que, sólo a mayor abundamiento, y sin dejar de insistir en que la inexactitud penada por el artículo 954 del Código Aduanero no puede configurarse a partir de la discrepancia entre el precio declarado y el valor resultante de una corrección de base imponible, en función de lo indicado en el considerando 9º, tampoco parece posible afirmar, como lo hace el organismo de origen, que la legislación federal de precios de transferencia sea la única que regula el modo de establecer el precio que debió fijarse en una transacción entre sujetos vinculados, como el de las exportaciones o importaciones, y así sustentar la diferencia de importe —en más o en menos— que debió ingresar o egresar por la operación.

12) Que, por otra parte, aunque el Tribunal desestime la posibilidad de acudir a la legislación federal de precios de transferencia para establecer si se configura la infracción endilgada, tampoco puede obviar que la decisión apelada no resulta una derivación razonada de las normas que estimó aplicables.

El organismo jurisdiccional indicó que el precio de mercado era solamente uno, según la metodología de precios de transferencia de la LIG; sin embargo, no explicó adecuadamente por qué correspondía apartarse del método de aplicación imperativa para el tipo de operación de que se trataba.

En efecto, el sexto párrafo del artículo 15 de la LIG, según el texto vigente al momento de los hechos, establecía que cuando se tratase —como se determinó en el caso— de exportaciones realizadas a sujetos vinculados que tuviesen por objeto cereales (entre otros bienes con cotización conocida), y en las que interviniese un intermediario internacional que no fuese el destinatario efectivo de la mercadería, "*se considerará como mejor método*" el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga. Importe, éste, que —como señaló el pronunciamiento— no era otro que el valor FOB oficial que la SGAPyA había determinado como correspondiente a esa fecha (v. fs. 169), y al que se halla fuera de discusión que se ajustó efectivamente el precio declarado en la destinación 08 003 EC01 001934H.

La redacción de la norma no ofrecía lugar a dudas sobre el carácter preferente del denominado sexto método de precios de transferencia para esta clase de operaciones; por lo que, con arreglo a la pauta hermenéutica que indica que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra (*Fallos:* 344:307; 345:533; entre otros), resulta objetable la proposición de un método alternativo (el de precios comparables no controlados) como más adecuado para arribar al pretendido precio de mercado.

Además, lo resuelto importó soslayar que el criterio para la fijación de los precios FOB oficiales por parte de la SAGPyA era que fuesen representativos de la realidad de los mercados y se actualizasen diariamente en función de las variaciones de las cotizaciones internacionales (arg. art 8° del dto. 1177/92, reglamentario de la ley 21.453; resol. SAGPyA 331/01 y sus modificatorias).



#36875295#371599878#20230606095601698

En suma, incluso si se aceptara acudir a la metodología de “precios de transferencia” para aportar a la solución del caso, no sería válido sostener, como lo hizo el Tribunal Fiscal, que el declarado no fue un precio de mercado a pesar de haberse ajustado al valor oficial mínimo fijado por el propio Estado Nacional, y con arreglo a la pauta específicamente aplicable para el tipo de operación.

13) Que, en otro orden de ideas, la decisión apelada afirmó que la inexactitud del precio de la primera venta hallaba sustento en indicios “*claros concordantes y precisos*”, entre los cuales —inexplicablemente— refirió al precio oficial SAGPyA correspondiente a la fecha del embarque —que, como se vio, resultó coincidente con el declarado en el permiso de embarque—, pero también a: (i) el precio correspondiente a la transacción celebrada unos días después, obtenido mediante el sistema INDIRA; y (ii) la planilla de antecedentes proporcionada a fs. 15 por la parte actora, depurada de aquellas operaciones que fueron descalificadas como comparables en el pronunciamiento.

En cuanto a la planilla proporcionada por la actora, ante todo, debe señalarse que en ella no figuran antecedentes de Venezuela, como se menciona en la resolución apelada. Más allá de esta observación, también debe ponderarse que toda comparación de precios, para resultar válida, debe contemplar las circunstancias de cada venta. De esta manera, excluidas las operaciones con destino a Bolivia y Chile —en los términos sugeridos por la resolución apelada— sólo obrarían los antecedentes de exportaciones Brasil. Y si bien es cierto que, en su mayoría, éstos reflejan valores unitarios superiores a los U$S 700, no lo es menos que corresponden a ventas de cantidades sustancialmente menores a la involucrada en la operación del caso, en la que se declararon U$S 450/tn por un partida global de 16.200 toneladas. Así, se observan antecedentes de otras ventas a Brasil en fechas próximas a la aquí cuestionada, con valores FOB unitarios de: U$S780 por 55,96 toneladas, U$S750 por 24,95 toneladas, U$S 810 por 1,01 toneladas, U$S 810 por 2,03 toneladas, U$S 450 por 13.635 toneladas, U$S750 por 56 toneladas. Por otra parte, si se tomaran en cuenta los antecedentes de exportaciones hacia Chile y Bolivia (que el TFN consideró impugnables), se observaría que allí se declararon valores FOB unitarios inferiores a U$S450/tn, tratándose en todos los casos de ventas de entre 50 y 700 toneladas.

En esos términos, no puede afirmarse que la planilla arroje un resultado concluyente sobre la inexactitud del precio declarado en el PE 08 003 EC01 001934H, ni que, en particular, avale la diferencia determinada por el servicio aduanero, ya que no puede descartarse que la divergencia de precios halle justificación en las circunstancias inherentes a cada exportación.

En lo que respecta al precio de importación de la mercadería en Brasil obtenido mediante el sistema INDIRA, si bien es sustancialmente más alto que el declarado en la exportación cuestionada y, en esas condiciones, podría ser indicativo de su falsedad, se trata de un elemento indiciario que, sopesado con los que respaldan la posición de la actora (la prueba de la coincidencia entre el precio declarado, facturado y registrado contablemente; la constancia del ingreso de divisas; la correspondencia con el valor FOB oficial correspondiente a la fecha del embarque; y la convalidación de la sustancia económica del intermediario), no permite para tener por configurada la falta.

En definitiva, tampoco se aprecian indicios suficientes, claros y concordantes que sustenten la falsedad del precio declarado en el permiso de embarque 08 003 EC01 001934H, del modo propuesto en el pronunciamiento de fs. 155/189.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1°) Hacer lugar al recurso de la parte actora, revocar la decisión apelada y, en consecuencia, dejar sin efecto la multa impuesta en la resolución (AD BABL) 51/15.

2°) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida, al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arg. arts. 1163 y 1182 del CA, y arts. 68, primer párr., y 279 del CPCCN).

3°) Dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada y declarar insustancial un pronunciamiento sobre la apelación deducida a fs. 278.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 06/06/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#36875295#371599878#20230606095601698