19276/2021

MALTERIA PAMPA SA (TF 35390-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que a fs. 108/112vta. el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución n° 107/2014, mediante la cual el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca había condenado a la firma exportadora al pago de 1.588.426,90 pesos en concepto de multa, en los términos del artículo 954, apartado 1°, inciso c), del Código Aduanero.

El vocal preopinante formuló una reseña de los hechos que habían motivado el reproche infraccional. En tal sentido, puso de manifiesto que la empresa exportadora había cerrado las ventas de la mercadería objeto de autos, cebada cervecera, el 23 de agosto de 2007. Con posterioridad, había documentado la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) y registrado el permiso de embarque n° 07 003 EC01 004736 J, el día 31 de agosto de ese mismo año, con destino a la República Federativa de Brasil.

Dentro del plazo legal fijado a tal efecto, Maltería Pampa S.A. emitió la factura comercial n° 0001-00001217/1218 a la firma Maltería Uruguay S.A., de quién tenía el 100% de las acciones, por el total de la mercadería embarcada por un valor FOB de u$s 173,72/tn. y, con posterioridad, Maltería Uruguay S.A. la revendió a la firma Ambev, constituída en la República Federativa de Brasil, titular del 60% de las acciones de Maltería Pampa. S.A. El 14 de septiembre de ese año se registró el ingreso de esa mercadería en este último destino, procedente de la República Argentina, a un valor FOB de u$s 202,31/tn. La vinculación fue debidamente declarada en la hoja de valor agregada en la carpeta del permiso de embarque obrante a fs. 18 de las actuaciones administrativas.

En la resolución apelada, el servicio aduanero había considerado que, en razón de esa vinculación, correspondía considerar como verdadero el precio de u$s 202, 31/tn, ya que no se advertían razones suficientes para justificar el hecho de que Maltería Uruguay S.A., sociedad controlada por aquella, la hubiera revendido a un valor superior al declarado por Maltería Pampa S.A. al exportarla. Al respecto, afirmó que se trataba de una maniobra de subfacturación, que encubría una

exportación directa a Brasil por una cantidad de divisas menor que la debida y además, tendiente a reducir la base imponible en el Impuesto a las Ganancias.

En cuanto al fondo de la cuestión, y por voto de la mayoría, el Tribunal Fiscal señaló que en el caso no se había configurado la infracción imputada, porque no se había verificado una diferencia entre el precio declarado y el resultado de la comprobación, ya que el precio expresado en el permiso de embarque coincidía con el facturado, percibido y registrado contablemente por la firma exportadora.

Descartó que debiera considerarse como exacto el precio de la segunda venta, es decir, de la realizada por Maltería Uruguay S.A. a Ambev, por considerar que la sola existencia de una operación de venta de determinada mercadería a una empresa del exterior, y la sucesiva venta de esa mercadería a una tercera empresa no resultaba un fundamento suficiente para desestimar el precio documentado en la primera operación, porque no existe norma alguna que limite la cantidad de operadores que pueden intervenir en una operación de comercio exterior y que la constatación de vinculación entre ellos no constituye, por sí misma, un elemento suficiente para descartar el valor declarado.

Además, destacó que la vinculación a la que refirió el servicio aduanero para tener por configurada la infracción ya había sido examinada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente M.1393.XLVIII.REX “Maltería Pampa S.A. (TF 27.000-I) c /DGI”, del 24 de febrero de 2015, que se basó en lo dictaminado por la Procuradora Fiscal, el 13 de marzo de 2014, en el que se sostuvo que se trataba de una sociedad real, no artificial.

Por tales razones, el Tribunal Fiscal consideró que, en la medida en que no se hallaba acreditado en autos que se hubiese tratado de una venta simulada o bien de operaciones no genuinas, concretadas mediante andamiajes societarios ficticios o mediante instrumentos ideológica o materialmente apócrifos, no existían razones para desconocer el valor de exportación tal como había sido declarado y; además, porque adoptar la solución contraria implicaría desconocer, al menos implícitamente, lo ya decidido por la Corte en ese caso.

II.- Que, a fs. 119 fueron regulados los honorarios del Dr. Juan Patricio Cotter, por las actuaciones cumplidas en la instancia precedente, en su carácter de letrado apoderado y patrocinante de la parte actora, en 245.000 pesos, los que se fijaron a cargo del Fisco.

III.- Que, el Fisco Nacional apeló y expresó agravios a fs. 131/134, cuyo traslado fue contestado por la parte actora a fs. 143 /151vta. Asimismo, a fs. 123/125vta. el letrado de la parte actora apeló los honorarios regulados a su favor por considerarlos bajos.

En primer término insiste en que autos se halla acreditada la vinculación existente entre las partes intervinientes en la operación, que la firma exportadora no desconoció y que la diferencia entre el importe de la primera y la segunda venta es evidente, en tanto resulta de confrontar las declaraciones aduaneras con la información obtenida del sistema INDIRA.

Señala que, en la medida en que el precio pagado por la firma AMBEV de Brasil fue superior al pagado por Maltería Uruguay S.A. a Maltería Pampa S.A, no existe margen de duda para concluir que esa vinculación influyó en el precio, por lo que su parte le reprochó a la exportadora la falta de veracidad en la declaración y la consecuente diferencia en el giro de divisas. Por tales razones, solicita que se haga lugar a su recurso y que sea revocada la sentencia apelada, con costas.

IV.- Que, de manera preliminar, corresponde poner de manifiesto que, tal como expuso el Tribunal Fiscal, en el permiso de embarque n° 07 003 EC01 004736 J, se declaró el valor FOB de u$s 173,72/tn de cebada cervecera, que se consignó en la factura comercial remitida por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A., y se corresponde con las sumas que fueron remitidas al exportador en pago y que éste registró como ingresos en sus libros contables.

Al respecto, cabe tener presente que la firma exportadora concertó la venta de la mercadería por un valor FOB unitario de u$s 173,72/tn, y comunicó ese acuerdo a la Secretaría de Agricultura a modo de obtener la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) que le permitiría luego documentar el permiso de embarque correspondiente. La declaración de la exportación fue efectuada al amparo del régimen previsto en la Ley 21.453 y fueron liquidados y pagados los derechos de exportación correspondientes, de conformidad con el precio oficial vigente a la fecha de la DJVE y que resultó ser de u$s 245/tn.; es decir, un valor superior al de la operación, por lo que en el caso no se formuló cargo alguno por la diferencia de tributos, cancelados de acuerdo a ese mayor valor.

Tal como ya se dijo, la existencia de la vinculación fue debidamente declarada en el formulario de “Declaración de los Elementos relativos al Valor del Exportación” OM 1993/2 que se adjuntó a la declaración de exportación. Mediante la utilización del sistema

informático INDIRA, el servicio aduanero verificó que la mercadería había sido importada al mercado brasilero a u$s 202,31/tn, es decir, a un valor superior al declarado al ser exportada desde la República Argentina; circunstancia que consideró determinante para observar la exactitud del precio declarado.

Con base en tales datos, la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera de Bahía Blanca elaboró el Informe Técnico n° 34/09 (SE FEBB), agregado a fs. 1 /10 de las actuaciones administrativas en el cual se puso de manifiesto que "…las inconsistencias detectadas…hacen presumir la existencia de maniobras por medio de las cuales se acciona sobre los valores de transacción, con la finalidad de reducir las bases de tributación en alguna de las fases de la operación, y generar un ingreso menor de divisas mediante operaciones de triangulación entre empresas vinculadas". Además, se expresó que "…se han constatado operaciones de venta vía Uruguay las que al momento del ingreso a Brasil los valores FOB declarados eran superiores a los que se declararon en nuestro país, operaciones en las que por el contrario han sido introducidas a un precio inferior al declarado aquí, como también casos en los que los intervinientes son más de tres, y otros en los que aparece como vendedor en el Uruguay o en un paraíso fiscal tiene vinculación con el comprador brasileño pero no guarda, a priori, relación con el vendedor argentino".

En ese informe se destacó que: "El caso que motiva el presente es uno en el que quien vende la mercadería en Argentina lo hace a una sociedad controlada por éste en la República Oriental del Uruguay y ésta aparece como vendedora de la mercadería a un precio superior a una firma brasileña con quien, de acuerdo a la información con la que se cuenta, tiene vinculación, dado que se trata de la COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV"; se describió detalladamente la operatoria concertada por la firma exportadora y se examinó el grado de vinculación de las empresas intervinientes en las ventas sucesivas. Como ya se dijo, ese aspecto había sido oportunamente declarado por el exportador al confeccionar la "Declaración de los Elementos relativos al Valor del Exportación" OM 1993/2 y también al dar respuesta a los requerimientos que le fueron cursados en tal sentido.

V.- Que, con fundamento en las observaciones contenidas en ese informe, el servicio aduanero concluyó que, para la correcta determinación del valor, debían ser adoptados los métodos establecidos en los artículos 8 y 15 de la Ley de Impuesto a las

Ganancias (texto vigente según Ley n° 25.784), que conducían a adoptar como correcto el precio de la segunda venta. En tal sentido, sostuvo que en el caso se había utilizado el esquema de operaciones “trianguladas” con la finalidad de “dejar la ganancia que surge de los precios de venta a su sociedad controlada en la R.O.U., dadas las particulares características que les otorga el país por la tributación, la disponibilidad de las divisas y el secreto con el que se las ampara, y que fueron descriptas en el presente, respecto del precio que se pacta con el comprador de la mercadería, en este caso en Brasil. Está claro que esta situación ha generado al país desviaciones de índole fiscal que en cierta medida han podido ser corregidos en las modificaciones a la Ley del Impuesto a las Ganancias, particularmente con el dictado de la Ley 25239 y de la Ley 25784 y que fueran analizadas las partes sustanciales de los Artículos 8° y 15°”.

Sin perjuicio de ello, señaló que en el caso no se advertía la existencia de ningún perjuicio fiscal en la medida en que los derechos de exportación habían sido liquidados y pagados sobre la base del precio oficial consignado en la Declaración Jurada de Venta al Exterior correspondiente.

Agregó que en tales condiciones, resultaba cuestionable la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta, “por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, Maltería Pampa S.A. de Argentina”. Expresó que “ambas sociedades a las que no se las puede considerar ni independientes ni que hayan pactado libremente el precio de la transacción, y en donde la sociedad controladora tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación, y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, han utilizado esta metodología comercial”, que constituyó a entender de esa División una infracción de declaración inexacta, debido a que el giro de divisas desde el exterior recibido por la firma exportadora fue distinto al declarado, por la suma de 509.437,77 dólares estadounidenses.

Con posterioridad, el servicio aduanero dispuso correr vista de todo lo actuado a la firma exportadora y al despachante de aduana interviniente, imputándoles la comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 954, apartado 1º, inciso c), del Código Aduanero. Al formular su descargo la firma exportadora expresó las razones en virtud de las cuales consideraba que su declaración era completa y veraz; y sostuvo que el servicio aduanero no podía apartarse del precio declarado y que en caso de que lo considerase objetable resultaban de aplicación

las pautas establecidas en el artículo 735 y concordantes del Código Aduanero. En esa oportunidad ofreció y presentó un listado de exportaciones documentadas por empresas del sector, de mercadería idéntica y de la misma época que la que se cuestiona en estos autos, que fue agregado a fs. 76/78, así como una certificación contable de la que resultaba que la firma exportadora llevaba sus libros en debida forma, que allí estaba consignada la factura de exportación comprometida en la destinación bajo estudio y que además, había sido cobrado el precio expresado en ella. El listado acompañado constituye una consulta informática de las bases de la propia Administración Federal de Ingresos Público que releva las operaciones comparables con la cuestionada en autos, por haber salido del mismo puerto, de igual tipo y en cantidad semejante a la mercadería exportada y documentada en un momento próximo, del que resultaría la existencia de operaciones de exportación por un valor FOB de entre 160 y 170 dólares por tonelada de la misma mercadería, en fechas cercanas, como precio real del mercado de acuerdo con las características de la operación. Nótese además que también fueron agregados listados en el mismo sentido, remitidos por la propia DGA al Tribunal Fiscal (cfr. fs. 77/84).

VI.- Que, de conformidad con lo expresamente previsto en los artículos 735 y concordantes del Código Aduanero, cuando el servicio aduanero considere que el valor declarado es susceptible de ser observado debe recurrir a lo establecido en esas normas, concretamente en lo previsto en el artículo 748 del mencionado código en cuanto establece que "[c]uando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare de las previstas a continuación: a) 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; b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación…"

De las actuaciones administrativas no surge que se haya examinado la información aportada como prueba por el exportador y obrante a fs. 76/78 sobre el precio de las ventas similares en cantidad y calidad de ese mismo producto. Tampoco se hizo referencia a los precios internacionales vigentes en los puertos de salida y de entrada, a las

condiciones objetivas del mercado respectivo en el mismo momento o en momentos próximos, a la disponibilidad del producto, a los riesgos de cambio y los demás aspectos de las relaciones comerciales entre las firmas intervinientes; aspectos que debieron haber sido tomados en cuenta en la medida en que la intervención de intermediarios no es, per se, ilícita (cfr. esta Cámara Sala III, en la causa n° 2667/2016 caratulada “Siderca SACI c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 2 de marzo de 2017.

Cabe tener presente que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 735 y en el artículo 742 del Código Aduanero, se debe tomar en cuenta el precio correspondiente a una venta entre un vendedor y comprador independientes, no influido por relaciones comerciales financieras o de otra clase. Según lo establecido en el artículo 746 apartado 1° de ese código “El hecho de que existiere vinculación entre el comprador y el vendedor que afectare lo dispuesto en el artículo 735, no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado o por pagar, salvo que tal vinculación influyere en el precio” y, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2º “Si la vinculación influyere en el precio, el servicio aduanero podrá desestimar el precio pagado o por pagar como base de valoración y en tal caso determinará el valor de conformidad con lo previsto en el artículo 748”.

VII.- Que, tal como resulta del relato precedente, en el caso no se formularon cargos por diferencias de tributos, debido a que éstos fueron cancelados de conformidad con el precio oficial vigente y fijado a tal efecto a la fecha de la Declaración Jurada de Venta al Exterior, presentada de acuerdo con las disposiciones de la ley 21.453, de u$s 245/tn. En consecuencia, la imputación solamente se refirió a la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero (v. artículos 893 y 894 del Código Aduanero), por la inexactitud entre el precio declarado en el permiso de embarque y en la factura correspondiente a la primera venta, y el precio correspondiente a la segunda venta, realizada por Maltería Uruguay S.A. a Ambev, en Brasil, único punto controvertido.

Como se ha señalado repetidamente, a las infracciones aduaneras se les atribuye naturaleza penal (cfr. Fallos 305 :373; 332:1109; 334:1264; art. 1107 del Código Aduanero). Por tales razones, para demostrar la materialidad de la infracción, es decir, de la inexactitud del precio declarado, no corresponde invertir la carga de la prueba. Al respecto, la caracterización de las infracciones aduaneras, o

tributarias, en su caso como infracciones de índole “objetiva” y las alusiones a la inversión de la carga de la prueba, no se refieren al aspecto material de la infracción. Tanto en materia aduanera como impositiva y en línea con lo decidido en Fallos 198:310; 316:1313, entre otros, solamente después de haber comprobado la materialidad de la infracción es posible sostener, que si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente entre ellas la existencia de error excusable en tanto ella surja de los antecedentes fácticos de la causa (Fallos 327:5345, y sus citas, del capítulo VIII del dictamen del Procurador General, al que se remitió la Corte). Tales consideraciones se refieren al elemento subjetivo de la infracción que, una vez constatada en su aspecto material u objetivo, pone en evidencia una falta al deber de cuidado exigible (cfr. en tal sentido, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, en la causa “Industrias Plásticas por Extrusión S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”; expte. Nº 22.848-A; voto de la Dra. Catalina García Vizcaíno, del 3 de julio de 2007).

VIII.- Que la utilización de comisionistas, mandatarios, u otros agentes que prestan servicios a cambio de una comisión o un porcentaje, o bien de "traders", intermediarios que operan como importadores y asumen los riesgos inherentes al negocio, no es ilícita, como no lo está en general la intermediación en la compra y venta internacional de mercaderías. Para prevenir el fraude liso y llano, es decir, la intermediación ficticia mediante empresas que constituyen meros sellos de goma, o bien la planificación fiscal distorsiva o fraudulenta, esto es, la asignación ficticia de los costos y de las rentas reales (para asegurarse todas las ventajas de los diversos regímenes nacionales, y evitar todas y cada una de sus desventajas), es necesario que la impugnación formulada por la Aduana esté fundamentada en elementos de convicción específicamente relacionados, caso por caso, en la consistencia de las relaciones comerciales entre las partes intervinientes y las condiciones particulares de cada una de las operaciones objetadas. Además, y en lo que respecta al precio, de conformidad con lo establecido en el artículo 748 del Código Aduanero; no resulta válido trasladar el régimen de los precios de transferencia establecido en el artículo 15 de la ley 20.628, modificada por la ley

25.784, para el impuesto a las ganancias, cuya aplicación no está prevista en la legislación aduanera (de conformidad con la cual se rigen las infracciones de esta especie según lo preceptuado al respecto en los artículos 893 y 894 del Código Aduanero).

Las exportaciones e importaciones entre sujetos vinculados, y en especial, las ventas sucesivas, se prestan para la subfacturación de exportaciones y la sobrefacturación de importaciones, pero precisamente esta circunstancia es la que impone que las imputaciones sobre la falta de veracidad del precio estén debidamente fundadas; y que en la sustanciación del sumario y en el juzgamiento de la infracción se observen las reglas preestablecidas en el código que rigen en la materia; sin que, a falta de tales reglas, resulte admisible aplicar las previstas por la ley para otro impuesto. Una cosa es utilizar los precios expuestos en el estudio de precios de transferencia como prueba de la inexactitud en sede aduanera y otra atenerse enteramente a todo ese método.

IX.- Que tanto el precio al que se refieren los artículos 735, 742, 746 748 y concordantes del Código Aduanero para las exportaciones, como los precios a los que se refieren los distintos métodos previstos en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 para las importaciones, y el régimen de los "precios de transferencia" previsto en el artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias introducido por la ley 25.784 -actualmente, en el artículo 17 de la ley 20.628 y en los artículos 29 a 33 del decreto reglamentario-, se fundan en el mismo principio y la misma finalidad: determinar en qué medida la vinculación entre las empresas influyó en el precio (cfr. Barreira, Enrique C, “El ‘Valor en Aduana’ y los ‘Precios de Transferencia’ en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno” Revista de Estudios Aduaneros n° 15, año 2001/2002, páginas 113/124; Jovanovich, Juan Martín, “Precios de Transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las Directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2 (A) del Acuerdo de Valoración de mercaderías de la OMC”, https://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Jovanovich.pdf; y Alais, Horacio Félix “Los precios de transferencia y la valoración en aduana. Comentarios a la Guía de la OMA Versión 1.0 (junio 2015), https://ojs.austral.edu.ar/index.php/juridicaaustral/article/view/345”).

Pero cada uno de esos regímenes fija procedimientos y métodos de valoración que pueden coincidir o llevar a resultados diversos y, por esta razón, no pueden ser alternativamente aplicados ni

trasladados de manera indistinta de uno a otro ámbito, máxime cuando se trata de la aplicación de sanciones de naturaleza penal, que presuponen la previa definición del presupuesto de hecho cuya consecuencia jurídica es la sanción; esto es, el conocimiento anticipado de las reglas aplicables.

La circunstancia de que los diversos regímenes, el aduanero y el impositivo, se inspiren en ese mismo principio no habilita a aplicar los procedimientos y métodos para determinar el valor o la materia imponible ni para adoptar tales métodos de modo alternativo como fundamento para aplicar las sanciones previstas en cada uno de ellos, porque en la materia rige el principio general de que, previamente, el hecho esté previsto como infracción en la legislación aduanera. Al respecto, en el artículo 896 del Código Aduanero se establece que la norma que rige específicamente el caso desplaza a la que lo pudiera comprender en forma genérica y en el artículo 898 de ese cuerpo legal se dispone que en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado.

Al respecto, y de manera general, se ha señalado que el precio declarado correspondiente a una determinada operación aduanera, es decir, el precio de ese momento y operación singular, se fija a partir de la necesidad de contar con un criterio de valoración uniforme para cada una de las operaciones, pero no necesariamente refleja los costos directos, indirectos, y las utilidades que se devengan durante todo el período anual que transcurre hasta el cierre del ejercicio respecto del que se determina la ganancia sujeta al impuesto; es decir, sobre todas las ventas correspondientes a ese ejercicio.

Además, y también de modo genérico, las aduanas pueden tender a la determinación de precios más altos en tanto representan mayores derechos, mientras que los organismos recaudadores de impuestos a preferirlos más bajos en tanto constituyen un costo que disminuyen las ganancias de fuente doméstica. Al margen de tales observaciones, en el caso concreto tampoco se advierte que la observación del precio declarado haya sido precedida o confirmada por un estudio de los precios de transferencia, tal como el examinado en el caso al que se alude en el considerando XI. Esto es, de un estudio suficientemente representativo de las actividades específicas de cada una de ellas, sus costos, márgenes de utilidad, regulaciones, riesgos de cambio y todas las restantes variables relacionadas con la operación, cuestión que debería ser considerada en la medida en que se trata de un puñado de exportadores y "traders" que comercializan año a año la mayor parte de los granos y oleaginosas con destino a la exportación, de

manera que no se trata de circunstancias inusuales ni desconocidas. Brasil es un importador constante de este tipo de mercaderías y, además, los precios locales e internacionales del mercado internacional son publicados y monitoreados de manera permanente por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, por lo que hubiera resultado posible conocer los precios indicados en el artículo 748 del Código Aduanero.

X.- Que, en las condiciones expuestas, vale decir, sin haber examinado los precios de acuerdo con lo establecido al respecto en el artículo 748 y concordantes del Código Aduanero, y ante la falta de legislación aduanera específica, la existencia de una diferencia entre el precio declarado por la firma exportadora por la venta a Maltería Uruguay S.A. y el recibido por ésta del importador Ambev, puede ser considerada como un indicio pero no como una prueba suficiente de que la vinculación efectivamente influyó en el precio, bastante, además, como para descartar el principio establecido en el artículo 898 del Código Aduanero y fundamentar debidamente la imputación.

XI.- Que, sin perjuicio de ello, cabe señalar que en sentido opuesto, y sobre la base de una interpretación distinta sobre las reglas aplicables para la determinación del precio y en materia de la carga de la prueba, se ha pronunciado la Sala III de esta Cámara en la causa "Maltería Pampa SA (TF 35123-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", expediente n° 44028/2019, del 6/10/21; consids. XII y siguientes**,** al convalidar que la comprobación del precio declarado por el exportador fuera verificada de conformidad con lo establecido al respecto en el artículo 15, séptimo párrafo, de la ley del Impuesto a las Ganancias -texto según el artículo 2º la ley 25.784. Al respecto, se sostuvo que en virtud de la doctrina de la carga dinámica de la prueba, el exportador tenía la carga de probar los requisitos previstos en ese precepto, es decir, que Maltería Uruguay S.A. no era o actuó como un mero sello de goma, contaba con presencia real en el Uruguay, cuál era la naturaleza de las actividades generadoras de su renta y que las operaciones de comercio exterior con empresas del mismo conjunto económico no superaban el 30% del total de las operaciones del intermediario extranjero, a fin de poder tomar válidamente el precio de la primera venta, es decir, el de la venta y exportación realizada por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguauy S.A. Al respecto, en la sentencia del Tribunal Fiscal confirmada en ese caso se señaló que el precio oficial al momento de la presentación de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior fue de 285 dólares la tonelada y, entre otras

consideraciones, se expresó que "…Asimismo, respecto de este caso particular, debe señalarse que el contraste realizado por la DGA entre el precio declarado por la actora (USS 300 tn.) contra el precio no controlado ideal (comparable interno) de la importación a Brasil (U$S 350) resultó, a la postre, más benigno para la actora que si la DGA hubiera comparado —lo que no sería técnicamente incorrecto- el precio declarado en los PE contra el precio oficial de la SAGPyA de la fecha de embarque (U$S 370 tn.), ***como de modo mandatorio lo hizo la propia actora al autoajustar sus precios bajo el Sexto Método de TP*** — ver supra (ii)-, de haber la DGA tomado tales precios oficiales de la SAGPyA de la fecha de embarque, -en su ejercicio de TP de precios comparables no controlados, supra f (i)- la cuantificación de la multa impuesta y discutida en autos hubiera sido mayor", extremos que en el presente caso no se dan.

XII.- Que, respecto al recurso de apelación interpuesto contra la regulación de honorarios practicada a favor del letrado apoderado y patrocinante de la parte actora, Dr. Juan Patricio Cotter, y de acuerdo con la base regulatoria (1.588.426,90 pesos en concepto de multa), la cantidad de etapas cumplidas (tres), y el carácter en el que actuó dicho letrado, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por el mencionado letrado, y elevar a 397.000 pesos los honorarios regulados a fs. 119 (cfr. artículos 7, 9, 37 y 38 de la ley 21.839).

Cabe dejar aclarado que en los importes precedentemente indicados no se encuentra incluida suma alguna en concepto de Impuesto al Valor Agregado, por lo que -frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realicen los beneficiarios-, la obligada respecto de dichos emolumentos deberá depositar el importe correspondiente a dicho tributo, como parte del monto a abonar.

XIII.- Que en virtud de lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia apelada, con costas de esta instancia por su orden en atención al carácter novedoso de la cuestión planteada (art. 68, segunda parte, del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación). 2) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto contra la regulación de honorarios de fs. 119 y fijarlos de conformidad con lo establecido en el considerando XII.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy, dijo:

I.- Que en cuanto al relato de los hechos y la descripción de los agravios del Fisco Nacional corresponde remitir al voto precedente, a fin de evitar repeticiones innecesarias.

II.- Que si bien en ocasiones anteriores frente a casos análogos he suscripto el criterio propuesto en el voto que antecede, un nuevo análisis de la cuestión en debate, a la luz de los argumentos ofrecidos en el recurso en trato –sobre todo en el contexto verificado de repetición de operaciones con un valor declarado sustancialmente inferior al real, que constituye ya una estrategia de la firma involucrada- me lleva al convencimiento de la necesidad de revisar la interpretación antes sostenida del esquema que en autos se analiza (arg Fallos: 183:409; 248:115; 329:759; 337:47; 340:257, *a contrario sensu*).

III.- Que al fallar en una causa análoga, la Sala III de esta Cámara (causa nº 44028/2019 “Malteria Pampa SA TF 35123-A C/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 6 de octubre de 2021) puso de relieve –esencialmente- que:

i) “la comprobación” a la que alude el artículo que tipifica la infracción de declaración inexacta aplicado en autos no queda ceñida a un control físico y documental de lo declarado (circunscripto a declaración, facturas, libros contables, transferencias bancarias, como lo plantea a actora), sino que la aduana puede válidamente cuestionar el valor declarado o precio atribuido a la mercadería exportada tomando como base la información del sistema informático de datos Indira, para concluir que lo declarado por la firma exportadora carece de veracidad; en ese sentido, el hecho de que el art. 954 del CA no haya mantenido la referencia a las modalidades de las diferencias que pueden suscitarse en la declaración aduanera (de cantidad, calidad, especie, naturaleza o valor) indica que ha quedado incriminada cualquier diferencia que implique el supuesto de subfacturación.

ii) las competencias atribuidas al servicio aduanero por el Decreto 618/1997 –en línea con lo normado en el Código Aduanero-, así como lo dispuesto en la resolución 54/04 del GMC, que creó el sistema Indira, habilitaban a la aduana a cotejar los datos obrantes en ese sistema de intercambio de información; esto pues, a la luz de los antecedentes normativos históricos de la disposición aplicada, así como de los fines explicitados en el mensaje de elevación del proyecto de la Ley Nº 22.415, el control aduanero debe ser amplio y tanto

más profundo cuanto mayor sea la sofisticación de los sujetos involucrados en la operatoria;

iii) el régimen vigente al momento de la oficialización de los despachos [el mismo que para las operaciones involucradas en estas actuaciones] exigía la obligación de liquidar la contraprestación en divisas obtenida por la venta de la mercadería;

iv) por lo expuesto en los puntos anteriores, incumbía a la aduana el control sobre el precio declarado en el campo "valor de mercadería" de sendos permisos de embarque; examen que no podía quedar limitado a la constatación de la coincidencia del precio consignado en las declaraciones aduaneras, con el declarado en los documentos comerciales que amparaban la operación entre el exportador argentino y el importador uruguayo, pues no está en duda la vinculación entre las empresas involucradas: AMBEV posee el 60% del capital accionario de Maltería Pampa SA, y esta última, a su vez, es íntegramente dueña de Maltería Uruguay SA;

v) la imputación de la Aduana es un típico supuesto de declaración inexacta por subfacturación en exportaciones, sobre la base de considerar que los precios que debieron haber sido consignados en los referidos campos son los precios FOB de importación en Brasil obtenidos a través del sistema del Sistema INDIRA, puesto que el intermediario uruguayo no es real;

vi) según el art. 322 del CA el exportador debe declarar "… toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate; a su vez, la declaración inexacta que sanciona la infracción prevista en el art. 954 CA, apartado 1), inciso c), en épocas de control de cambios, queda configurada -en cuanto aquí interesa- cuando el exportador no cumple con su deber de declarar con exactitud el importe que recibe como contraprestación por la exportación de la mercadería, de manera que la declaración difiere de lo que resulta de la comprobación -cuyo alcance es amplio en función del art. 9°, apartado 2, inciso k), del DNU 618/97- y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir un menor ingreso de divisas;

vii) la constatación de la subfacturación por parte del servicio aduanero resulta de la aplicación de las reglas de los precios de transferencia (TP o "transfer pricing") que establecen métodos para la determinación del impuesto a las ganancias-, resulta ser la que corresponde aplicar al caso; y aquella postura doctrinaria que concibe lo aduanero y tributario como de inadmisible integración no hace otra cosa

que restar efectividad a leyes federales vigentes, que han sido dictadas para satisfacer los fines del gobierno federal -entre otros, aquella manda constitucional con arreglo a la cual “[e]l Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y de exportación…” (art. 4° CN);

viii) la finalidad del art. 6 de la ley 21.453 es únicamente fijar los derechos de exportación para los *commodities* en base a los precios índices oficiales y que, en el caso, no existe reproche en los términos del inciso a), del apartado 1, del art. 954 del CA., las reglas de valoración y los valores oficiales de ese régimen especial no son útiles a los efectos de examinar si se configura el tipo infraccional que combate, entre otros, el fenómeno de la subfacturación;

ix) con arreglo a la ley nº 25.784 –en la redacción vigente al momento de las operaciones en trato- “[...] cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario Internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería cualquiera sea el medio de transporte—, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional”. Este método, sin embargo, no resultaba aplicable cuando el contribuyente demostrara fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reunía conjuntamente una serie de requisitos, a saber: a) tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables, además de contar con activos, riesgos y funciones acordes a los volúmenes de operaciones negociados; b) no consistir su actividad principal en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado; c) sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera. Adicionalmente, la norma establecía que “[…]la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere comprobado en

forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en el octavo párrafo del presente",

x) se advierten numerosas inconsistencias derivadas de la falta de sustancia del vehículo societario intermediario: la trader es una sociedad anónima constituida en la República Oriental del Uruguay, jurisdicción en la que impera una total libertad para el movimiento de fondos y cambios, un sistema financiero amparado por un fuerte secreto bancario y una baja o nula tributación, lo cual permite concentrar las ganancias, manipular la renta gravada en Argentina y alterar los importes que debieran ingresar por el envío de la mercadería desde el país de origen hacia el destino final, sin pasar por Uruguay; es decir, no recibe la mercadería, no interviene la carga, ni despacho ni se halla involucrada en la logística de la operación, más que para comprar a su controlante argentina y vender a la controlante de esta última brasileña, dentro un mismo grupo empresario;

xi) incumbía a la actora la acreditación de que la empresa intermediaria era algo más que una ficción jurídico-contable, emisora de facturas y receptora de una renta diferencial, pues era ella quien se encontraba en mejores condiciones de demostrar fehacientemente que Maltería Uruguay SA reúne los tres requisitos para que no se aplique la determinación del importe correspondiente a la operación triangulada entre vinculadas que recepta el art. 15 de la LIG; contrariamente, si su único cometido es refacturar importes que debieron facturarse en Argentina, queda configurada la conducta típica que reprime el art. 954, apartado 1, inciso c) del CA por el ingreso -real o potencial- de un importe distinto del que hubiese correspondido.

IV.- Que, al igual que en el caso reseñado en el considerando precedente, la Aduana imputó aquí la inexactitud en la declaración del 954, 1), c) del CA a raíz de comprobar, mediante el sistema INDIRA, que la contraprestación recibida por la trader uruguaya (controlada en un 100% por la exportadora argentina) por la venta de la mercadería a la empresa brasileña (que controla en un 60% a la exportadora argentina), embarcada en el puerto argentino con destino a un puerto brasileño, superaba en doscientos cincuenta dólares (u$d 250) el importe por tonelada declarado ante el servicio aduanero. En tal sentido, en el preliminar informe (SE FEBB) 316/11, la División de Fiscalizaciones de Operaciones Aduaneras, de la Regional Bahía Blanca, explicitaba que "la cuestión que se torna insoslayable es la diferencia del

importe percibido entre las dos operaciones de venta por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, Maltería Pampa S.A. de Argentina. Ambas sociedades, a las que no se las puede considerar independientes, ni que hayan pactado libremente el precio de la transacción y en donde la sociedad controladora tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior.”

En esas condiciones, y por los fundamentos expuestos en el pronunciamiento reseñado en considerando anterior, a mi juicio correspondería: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, dejar sin efecto la resolución apelada y confirmar el acto atacado, con costas de ambas instancias a la actora vencida (artículo 68, CPCCN); **2)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal; **3)** Declarar inoficioso el tratamiento del recurso deducido contra la regulación del punto anterior; **4)** Diferir la regulación de los honorarios de la representación letrada del Fisco al momento en que el a quo haya fijado los correspondientes a la instancia previa.

ASÍ VOTO.

El Sr. Juez de Cámara, el Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del Dr. Treacy

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, dejar sin efecto la resolución apelada y confirmar el acto atacado, con costas de ambas instancias a la actora vencida (artículo 68, CPCCN); **2)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal; **3)** Declarar inoficioso el tratamiento del recurso deducido contra la regulación del punto anterior; **4)** Diferir la regulación de los honorarios de la representación letrada del Fisco al momento en que el a quo haya fijado los correspondientes a la instancia previa.

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Jorge F. Alemany
(en disidencia)

Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 23/11/2023
Alta en sistema: 24/11/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#36011418#392248017#20231121131537891