Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. Nº 1162/2024 **MALTERIA PAMPA SA (TF 39276-A) Y OTRO C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de mayo de 2025.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

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

I.- Que en el pronunciamiento de fs. 92/5 (del expediente en soporte papel) el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso interpuesto por Maltería Pampa SA y confirmó la Resolución N° 367/2018 (AD CAMP), dictada en la actuación SIGEA N° 12647-142-2012, mediante la cual el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana condenó a la firma exportadora y a su despachante al pago de $263.634,61 en concepto de multa, en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero, con relación al P.E. N°11 008 EC01 010374 E.

El *a quo* explicó que las actuaciones en las que recayó la sanción se iniciaron como consecuencia del Informe Técnico N° 267/12 (SE FVEJC), obrante a fs. 1/7, en el que se informa que se habría verificado una diferencia en el ingreso de divisas desde el exterior en relación con al PE N°11 008 EC01 010374 E.

En fecha 19/09/2011 -señaló- la firma Maltería Pampa SA documentó mediante el mencionado permiso la exportación para consumo de 174,74 toneladas de "Cebada cervecera a granel" bajo la PA SIM 1107.10.10.190D, con un valor FOB unitario de U$S 472,500 y un valor FOB total de U$S 82.564,650. A criterio del servicio aduanero, sin embargo, el valor FOB total que correspondía declarar era de U$S 145.907,07, de manera que habrían dejado de ingresarse USD 63.343,25.

La Administración explicó que en el control *ex-post*, la División Fiscalización y Valoración de Exportación de la Aduana de La Plata, al contrastar las operaciones con sus ingresos en destino mediante la utilización del sistema de consultas INDIRA, detectó diferencias entre el valor FOB declarado por el exportador en Argentina y el valor declarado por el importador ante la aduana de la República Federativa de Brasil. En efecto, señaló que la razón de esta discrepancia era la existencia de una operación triangulada: el exportador argentino vendía la mercadería a una sociedad uruguaya controlada (Maltería Uruguay S.A.), quien –por orden de esta última- despachaba los

Fecha de firma: 06/05/2025
Alta en sistema: 07/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38662569#453860319#20250430123105353

bienes desde Argentina directamente a Brasil, en razón de una segunda venta celebrada por la empresa uruguaya –a un precio superior- con una firma brasilera (controlante de Maltería Pampa SA).

La labor del área de fiscalización llevó al servicio aduanero a descartar el valor FOB declarado por la firma y valorar las mercaderías al precio documentado en la importación desde Brasil. La aduana consideró que a fin de concretar la exportación con destino a la República Federativa de Brasil, se utilizó una empresa controlada por la recurrente, radicada en la República Oriental del Uruguay, que no participa realmente de la operación, sino que aparenta una presunta adquisición de la mercadería embarcada y su posterior venta al declarante en el país de destino, con la finalidad de quedarse con la diferencia entre el precio pagado a la recurrente y las divisas recibidas por parte del comprador brasilero.

El *a quo* advirtió que la Aduana no denunció perjuicio fiscal alguno. En cambio –agregó- tanto el informe técnico como la contestación de la DGA al recurso de apelación apuntan a un fenómeno de subfacturación de las exportaciones, que configuraría el tipo del art. 954, apartado 1, inc. c) del CA. Añadió en ese sentido que –de acuerdo al informe- Maltería Uruguay S.A. no desempeña ningún papel real en la operación comercial, funcionando únicamente como un vehículo para concretar la maniobra de subfacturación que habría realizado la empresa actora.

En los votos a los que remitieron los vocales que conformaron la mayoría se señaló que el fundamento de la DGA para sancionar a la recurrente fue la constatación de que el valor declarado por la empresa actora en el PE involucrado no resultaba veraz. Se recordó enseguida que la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras es consustancial al sistema de despacho en confianza, adoptado por nuestra legislación aduanera.

Se expuso la diferencia existente entre el “valor mercadería” y el “valor en aduana” consignados en la declaración aduanera, y se explicó que el primero constituye el precio comercial de la transacción: la exigencia de la DGA de que este sea preciso y veraz -aseguró- es legítima, y tiene fundamento en la expresión literal "importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere" del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del CA. Se aclaró que no es objeto de este tipo de procesos -aclaró- determinar o fijar el precio o valor en aduana exacto; el precio sólo se redetermina aquí para la cuantificación de la sanción.

En ese sentido, se señaló que la norma del art. 954, apartado 1, inciso c), del CA está alineada en su diseño con el resto de las regulaciones de precios de transferencia, dado que se asienta sobre el concepto de precio exacto o veraz (i.e., el precio de mercado). Relevó los antecedentes históricos de la norma sancionatoria en juego y encontró que estos demuestran una

preocupación del legislador argentino constante y de larga data por la cuestión de los precios de transferencia, y el fenómeno de subfacturación de los precios de exportación.

Se destacó, sin embargo, que el valor oficial de la SAGPYA de la fecha del embarque es un precio teórico o promedio que, en este caso, pese a ser más alto que el transaccional, difiere en mucho del precio de importación en Brasil informado por el Sistema Indira. El precio informado de importación a Brasil es el precio de una transacción real, pagadero precisamente a Maltería Uruguay SA, la sociedad trader que recauda las rentas del grupo AmBev por sus operaciones de exportación Argentina-Brasil, convenientemente asentada en una jurisdicción conocida por su bajos niveles de imposición.

Se recordó, además, el margen de discrecionalidad con que cuenta la autoridad aduanera para fijar el valor en plaza, a partir de los precios corrientes, tanto en casos de discusiones de valor, como en las referidas a los precios, como la de autos.

Se descartó luego el argumento de la actora referido a la veracidad formal del precio declarado (correspondencia entre PE, factura, transferencia y asientos contables). El tipo punitivo del art. 954, apartado 1, inc. c) del CA –se explicó- tutela bienes jurídicos más altos que la práctica de una contabilidad prolija por parte de las empresas exportadoras.

Por último, se explicó que no se había demostrado la sustancia de Maltería Uruguay S.A como empresa ni justificado su intervención en la operación, por lo cual correspondía considerar que se había operado una venta directa de la recurrente a AmBev Brasil y tomar como precio de venta al exterior el concertado entre esta última y Maltería Uruguay.

Por todo ello, se concluyó que los extremos fácticos y legales considerados por la comprobación aduanera cumplieron con los presupuestos de aplicación de la norma sancionatoria aplicada, en la medida en que el precio transaccional de la venta declarado en el campo "Valor Mercadería" del PE de Maltería Pampa S.A. resulta manifiestamente inexacto –constitutivo de un supuesto de sub-facturación- que hace incurrir a la actora en la conducta penada por el art. 954 apartado 1 inc. c) del CA., por el ingreso al país -real o potencial- de un importe en concepto de precio de la exportación diverso del que hubiera correspondido.

II.- Que tanto la exportadora como el despachante apelaron dicho pronunciamiento (fs. 99/100 y 107/8) y expresaron agravios a fs. 101/6 y 158/81, cuyo traslado fue contestado por el Fisco Nacional a fs. 186/90 y 210/4.

En primer lugar, señalan que la resolución apelada no contiene la unidad de fundamentos que la jurisprudencia del Tribunal Cimero exige de los pronunciamientos de los tribunales colegiados. Explica que los

argumentos utilizados en las sentencias a las que remiten los votos que conforman la mayoría no son coincidentes.

Por otro lado, señala que las operaciones objeto de autos –exportaciones definitivas de malta de cebada- se realizaron al amparo de la Ley Nº 21.453, y que al momento del registro de la DJVE, la Secretaría de Agricultura no objetó el precio declarado, aun cuando se declaró la vinculación con el comprador. Tampoco lo hizo –añade- la Aduana, cuando consignó los datos correspondientes y la DJVE en el permiso de embarque, liquidando y abonando los derechos de exportación con arreglo al precio oficial vigente a la fecha de la DJVE. Indica que el precio declarado de la exportación que la Aduana objeta era incluso superior al precio oficial establecido, que –según las normas reglamentarias- representa adecuadamente los valores de mercado.

Sostiene que la determinación de la autoridad aduanera transgrede principio de tipicidad, por apartarse del supuesto de hecho para el que fue concebida la penalización del artículo 954, inciso c, del Código Aduanero. Explica que aportó todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero el control de la valoración. Y que la desestimación del precio declarado como valor imponible no supone su inexactitud, en los términos de aquella norma, pues no se impugna un yerro en los datos consignados (ni discrepancias entre el precio de la transacción y el contrato de venta, la factura, los asientos contables o los pagos recibidos) sino el propio esquema de ventas trianguladas. Ninguna norma –añade- lo obligaba a declarar el valor de mercado del bien en los términos de la LIG (sino el precio de la exportación). La adecuación del precio al estudio de PT –insiste- es irrelevante desde el punto de vista aduanero.

Más en general, la discusión de valor es estéril a los fines del acto impugnado –dice- pues aquel ajuste se practica exclusivamente a los fines de la tributación, y en este caso los derechos de exportación fueron abonados sobre el precio oficial publicado (con arreglo a lo prescripto en la Ley Nº 21.453).

En otro orden de ideas, señala que “para hablar de manipulación de precios, corresponde hablar de falsedad ideológica, es decir presentar una factura que deliberadamente no representa el valor real de la operación con la intención dolosa de dificultar el control aduanero y obtener un tratamiento más favorable.” Añade que ese es el caso del contrabando documental, tipificado en el art. 864, inc. b) y recalca que no hubo en el caso “tal maniobra, ni está probada, ni mucho menos el dolo que exige la figura, ni el beneficio aduanero que la justificara (pues se pagaron derechos aduaneros sobre el precio oficial)”.

Adicionalmente, cuestiona que la Administración no haya aplicado las normas de valoración del CA. Y explica que al obligar al exportador

a declarar el precio resultante de un estudio de precios de transferencia se le impone una obligación de cumplimiento imposible según la fecha, pues esos estudios se realizan una vez por año calendario.

Explica que –a su entender- no es adecuada la aplicación de las normas de precios de transferencias de la LIG para evaluar la exactitud del valor declarado, y que corresponde, en cambio, aplicar en estos casos las normas de valoración contenidas en el Código Aduanero (esp. art. 748). Dice que el método de valoración empleado por la Aduana es arbitrario, pues no existe en la legislación aduanera un método de valoración para exportaciones fundado en los precios de transferencia, así como tampoco se contempla la posibilidad de valorar la segunda venta a partir del precio de una segunda venta (el documentado por el importador brasilero) en la cual el exportador no participó. Recuerda la vigencia del principio de legalidad que impera tanto en materia tributaria como infraccional. Señala, además, que el Código Aduanero impone al exportador la obligación de declarar el precio de la transacción (art. 332) y no el valor de mercado. Además, explica que es desacertado aplicar los principios de PT pensados para impuestos interiores y con la finalidad de proteger la ganancia de fuente argentina para valorar en aduana la mercadería, cuando la principal consigna de valoración en el Código Aduanero es el respeto del principio de neutralidad.

Asegura que la vinculación existente con su compradora de Uruguay no ha influido en el precio documentado; y que, en todo caso, la Aduana debió acreditar ese extremo antes de desestimar el precio declarado. Esa constatación no surge –a su juicio- del informe de PT de la Aduana.

Dice que aun si se admitiera la realización del ajuste de valor a la luz de las normas de PT, ello sólo serviría para modificar la base imponible de los derechos de exportación, pero no para cuestionar la exactitud del precio declarado.

Explica que la estructuración de ventas sucesivas con intermediación de *traders* vinculados es una estrategia habitual en el comercio internacional. Y que, como es lógico, en todos esos casos el precio de la segunda venta resulta superior al de la primera. Explica que las condenas aduaneras por estos casos traducen un abuso de facultades por parte del servicio aduanero, que debería inexorablemente constatar la inexactitud del precio declarado para poder aplicar sanciones como la que aquí se debate, pero que en ningún caso lo ha hecho. En ese sentido, debió acreditar –dice- que la vinculación con el intermediario influyó en la determinación del precio de la operación. Señala que esto fue puesto de manifiesto en diferentes pronunciamientos de distintas Salas de esta Cámara.

Señala también que la sentencia apelada contradice lo resuelto por la Corte federal en el caso “Maltería Pampa S.A. (TF 27.000-1) e/

DGI” (Fallos: 338:88), adonde aquella validó la sustancia económica del mismo trader aquí involucrado (esto es, Maltería Uruguay SA).

Además, indica que todos los otros precedentes de la Corte Suprema citados por el *a quo* con relación a la definición de la infracción del artículo 954 CA involucraban errores documentales, a diferencia de lo que ocurre en este caso.

Finalmente, el despachante interviniente señala que no puede atribuírsele responsabilidad alguna en la medida en que realizó la declaración siguiendo instrucciones expresas de la firma exportadora.

III.- Que a fs. 191 el *a quo* reguló los honorarios de la representación fiscal (resol. del 26/06/2023).

Tanto el Fisco como la actora recurrieron esa regulación (fs. 194/6 y 199).

IV.- Que si bien en un pronunciamiento reciente, frente a un caso análogo al de autos, he sostenido la legitimidad del acto de la Aduana que penalizaba la exportación realizada sobre la base del esquema de triangulación aquí analizado, por encontrar que encuadraba en el supuesto de hecho del artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero, la decisión adoptada por la Corte federal el 29/02/2024 en el precedente de Fallos 347:83 obliga a abandonar aquel criterio y a revocar el acto administrativo cuestionado.

A lo anterior se añade que en el mismo acuerdo del pronunciamiento que se mencionó, el tribunal supremo declaró inadmisible (art. 280, CPCCN) una queja interpuesta por el Fisco Nacional contra la denegatoria del extraordinario deducido contra un pronunciamiento de esta Sala que había revocado un acto análogo al aquí cuestionado y que involucraba a la misma firma (v. CAF 37207/2019/1/RH1 “Maltería Pampa SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, resolución del 29/02/2024; y sentencia de esta Sala del 2/02/2021).

Pues bien, razones de economía procesal hacen aconsejable seguir la doctrina de los fallos de la Corte Suprema cuando ella se refiere a asuntos análogos al que es materia de decisión, sin perjuicio de la posibilidad de que la parte interesada pueda invocar nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta, situación que en el caso no se presenta (Fallos 212:51, considerandos 4° a 6°; 307:1094, considerando 2°, 315: 2386, considerando 7°, 325:2723, 332:1488, considerando 3° del dictamen del procurador al que se remitió la Corte en su totalidad, 334:582).

V.- Que en el caso citado, frente a un esquema de triangulación asimilable al aquí examinado (aunque entre empresas de Argentina, Brasil y Estados Unidos; y con la Argentina como importadora de los bienes involucrados) la Corte consideró inaplicable la disposición del artículo 954, apartado 1, inciso c, a los casos de operaciones de comercio exterior en las que los precios declarados coincidan con los efectivamente pagados.

V.1.- El dictamen de la Procuración General –al que la Corte adhirió- recordó que el bien jurídico tutelado por el citado precepto -que sanciona las declaraciones inexactas-, es, según la exposición de motivos del Código, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929; 321:1614; 325:786, 830 y 333:300, entre otros).

Y destacó en ese sentido que –según la propia Corte- "[…] la función primordial del organismo aduanero consiste en 'ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías', cometido para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios - tutelados por el inciso a) del art. 954- y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (confr. voto concurrente de los jueces Belluscio y Petracchi en el precedente "Subpga", ya citado), como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del citado artículo, cuyo texto, por lo demás, no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren -con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos- ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación" (Fallos: 321:1641, cons. 7°; criterio reiterado en Fallos: 322:355, entre otros).

La Procuradora Fiscal concluyó por eso que no se encontraban reunidos los elementos de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1°, inc. c), del C.A., toda vez que [tal como aquí] había sido descartada la existencia de diferencias entre la declaración comprometida por Pioneer Argentina S.R.L. y el resultado de la comprobación de sus pagos a su proveedor POCSM, requisito ineludible para que se configure el tipo penal en examen

V.2.- La propia Corte agregó a lo señalado por la Procuración General que, en efecto, el tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c, del Código

Aduanero, al sancionar la declaración aduanera que difiera de lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida produjere o hubiere podido producir “el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”, circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado –tratándose de importaciones– a la última venta en supuestos de ventas sucesivas.

Explicó que esta interpretación del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero coincide con la interpretación realizada por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, órgano encargado de asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994” (en adelante, “Acuerdo de Valoración”). Y puso de relieve que el Comentario 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, referido al “Significado de la expresión ‘se venden para su exportación al país de importación’ cuando existe una serie de ventas” concluye que “el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación al país de importación es el precio pagado en la última venta que se produce antes de la introducción de las mercancías en el país de importación, y no en la primera venta (o venta anterior). Esto es conforme con la hipótesis subyacente y con los objetivos y el texto general del Acuerdo”.

Además, explicó que el texto del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, tampoco prevé que –a los efectos de establecer el precio que “efectivamente correspondiere”– deba prescindirse del precio de la última venta y atenderse a los precios de las ventas anteriores. Y que -aún más- no surge de dicha norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiese existir obedezca a dicha vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes.

En defecto de tales previsiones en el tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c, del Código Aduanero –destacó el Alto Tribunal-, el hecho de que la última de las ventas sucesivas entre partes vinculadas hubiese venido precedida por una venta a un precio menor, o incluso sustancialmente menor, no alcanza para desplazar la carga de la prueba hacia el importador a fin de que éste demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías importadas.

Fecha de firma: 06/05/2025
Alta en sistema: 07/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38662569#453860319#20250430123105353

V.3.- Para concluir, la Corte hizo hincapié en que no le era posible apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (Fallos: 218:56; 299:167; 313:1007).

Y puso de resalto por último que, en ese sentido, con independencia juicio de desvalor que puedan merecer las ventas sucesivas (triangulaciones) que involucren la *sobrefacturación de importaciones o subfacturación de exportaciones*, que van más allá de la materia aduanera para comprometer aspectos cambiarios y fiscales, no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos la concibieron (arg. Fallos 277:25; 300:700; 340:644) (el destacado es propio).

VI.- Que, con arreglo a lo señalado, corresponde admitir la apelación en trato, revocar la decisión apelada y dejar sin efecto la Resolución N° 367/2018 (AD CAMP), dictada en la actuación SIGEA N° 12647-142-2012, mediante la cual el Jefe de Departamento de la Aduana de Campana condenó a la firma exportadora al pago de $263.634,61 en concepto de multa, en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero, con relación al N°11 008 EC01 010374 E.

VII.- Que dada la complejidad de la cuestión y la novedad del pronunciamiento en que esta decisión se basa, corresponde imponer las costas de ambas instancias en el orden causado (arts. 1163, CA y 68, CPCCN).

VIII.- Que la solución a la que se arriba hace innecesario el tratamiento de las apelaciones de la regulación de honorarios que se había practicado en autos.

IX.- Que por los fundamentos expuestos, correspondería: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma exportadora y por el despachante de aduana, revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución N° 367/2018 (AD CAMP); **2)** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (arts. 1163, CA y 68, CPCCN). **ASÍ VOTO**.

El Sr. Juez de Cámara Dr. Jorge Federico Alemany dijo:

I.- Que, 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). 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. Por tales razones, no corresponde invertir la carga de la prueba, tal como expresó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 347:83 (cfr. especialmente, párrafo 8° de ese pronunciamiento).

II.- 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.

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.

En lo que respecta a esta cuestión, corresponde tener en consideración lo expresado en el dictamen de la Procuradora Fiscal en la causa CAF 44028/2019/CA1-CS2, caratulada “Maltería Pampa S.A. TF 35123-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 3 de julio de 2024, en la fue examinada una cuestión sustancialmente análoga a la que se presenta en los presentes autos. Allí se expresó que la aplicación de “...los principios de una razonable y discreta interpretación (…) no autoriza[n] a prescindir o desplazar a la legislación aduanera y postular su reemplazo por los preceptos de la LIG que, si bien regulan transacciones semejantes, tal sustitución no está contemplada en la letra de la ley ni puede razonablemente desprenderse de sus términos (…) a mi modo de ver, la integración que expresamente pretendió realizar el a quo del CA con ‘otros cuerpos normativos federales’...infringe el principio de legalidad del art. 18 de la Constitución Nacional que rige en materia penal y, en especial, la exclusión de analogía que prescribe el art. 895 del CA...”.

Fecha de firma: 06/05/2025
Alta en sistema: 07/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38662569#453860319#20250430123105353

III.- 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 respecto de los supuestos de ventas sucesivas, 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.

Al respecto, y en sentido concordante, corresponde tener en consideración lo dictaminado por la Procuradora Fiscal en la causa CAF 44028/2019/CA1-CS2, caratulada “Maltería Pampa S.A. TF 35123-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 3 de julio de 2024.

En el referido dictamen se indicó que, en la causa “...no se desconoció ni cuestionó que los precios declarados por la recurrente se corresponden con los importes facturados, así como con los registrados contablemente y los efectivamente recibidos como contraprestación de la mercadería exportada”. Por ello, y en los términos del precedente de Fallos 347:83, al que consideró aplicable mutatis mutandis, concluyó que no se podía constatar la configuración de la infracción imputada en la medida en que no se advertía la existencia de una diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación.

Expresó además que los fundamentos utilizados por el servicio aduanero para cuestionar la operatoria consistieron en enunciaciones genéricas mediante las cuales se pretendió privar de virtualidad jurídica a las operaciones concertadas entre Maltería Pampa S.A. y Maltería Uruguay S.A., como si se hubiere tratado de una venta directa al destinatario brasilero, lo que implicó el desconocimiento de la individualidad jurídica de la firma Maltería Uruguay S.A. que surge de modo inequívoco del precedente de Fallos 338:88.

En el mismo sentido, expresó que tampoco se había demostrado, en los términos requeridos en el mencionado artículo 898 del Código Aduanero “...que la maniobra cuestionada hubiera influido en el valor de la venta, produciendo una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”. Concluyó que simplemente se había descartado la primera operatoria y tenido por válida la segunda, “...sin indicar fundamento alguno de las razones por las cuales el precio de la primera transacción debería ser descartado y reemplazado por el de la segunda”.

Fecha de firma: 06/05/2025
Alta en sistema: 07/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38662569#453860319#20250430123105353

IV.- Que, finalmente, y si bien en el referido precedente de Fallos 347:83, la Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo referencia a las ventas sucesivas que involucren la sobrefacturación de importaciones o la subfacturación de exportaciones, lo cierto es que el examen que se dio en la referida causa se circunscribió a la materia relativa a las importaciones. En tal sentido, en ese caso se hizo referencia los términos establecidos en materia de valoración en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, al Comentario n° 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana y se indicó que, en los casos de ventas sucesivas debía estarse al valor de la venta que origina la importación, es decir, al de la última venta con motivo en la cual se produce la entrada al territorio aduanero nacional; no a la venta que origina la exportación y la salida del territorio aduanero.

V.- Que, en virtud de la manera en que se decide, resulta inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes respecto de los honorarios regulados a la representación fiscal. Por ello, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a fs. 191 y vta. y diferir las regulaciones de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente, de conformidad con el presente pronunciamiento.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR: 1)** Hacer lugar a los recursos interpuestos por el despachante de aduanas y por la firma exportadora, revocar la sentencia apelada y; por ende, revocar la resolución n° 367/18 dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, con costas de ambas instancias al Fisco que resultó vencido (artículo 1163 del Código Aduanero y artículo 68, primera parte, del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación); **2)** Declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes respecto de la regulación de honorarios efectuada a favor del Fisco, la que se deja sin efecto; **3)** Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

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

En virtud del resultado del acuerdo, el tribunal **RESUELVE**: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma exportadora y por el

Fecha de firma: 06/05/2025
Alta en sistema: 07/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38662569#453860319#20250430123105353

despachante de aduana, revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución N° 367/2018 (AD CAMP); **2)** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (arts. 1163, CA y 68, CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Guillermo F. Treacy **Jorge F. Alemany**
(por su voto)

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 06/05/2025
Alta en sistema: 07/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38662569#453860319#20250430123105353