45098/2023 “MALTERIA PAMPA SA (TF 35097-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, diciembre de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 117/129, el **Tribunal Fiscal de la Nación**, por mayoría, confirmó la resolución (AD BABL) 307/14, recaída en la actuación SIGEA 14517-114-2009, en cuanto había condenado a Maltería Pampa SA al pago de una multa de $2.536.050 en los términos del artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero, tras detectar una diferencia entre el precio de la mercadería declarado en las destinaciones de exportación para consumo 07 003 EC01 3367X y 07 003 EC01 3368J, y el precio al que 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.

Al resolver, tuvo en cuenta los siguientes **antecedentes:**

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

Por empezar, mediante los **permisos de embarque 07 003 EC01 3367X y 07 003 EC01 3368J**, registrados ambos el 14/6/07, **Maltería Pampa SA** documentó la exportación de un total de 16.500 toneladas de malta de cebada bajo el régimen de la ley 21.453, destinada a Brasil, con un **valor FOB unitario de U$S 300** por tonelada, y con referencia a ventas cerradas el 9/1/07, amparadas por las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (DJVE) 07 001 DJVE 1792B y 07 001 DJVE 2327T, respectivamente. Los derechos de exportación se liquidaron y abonaron considerando como **base imponible** el precio FOB oficial vigente a la fecha de cierre de venta, que fue de **U$S 285** por tonelada; es decir, inferior al valor de transacción concertado (v. sobre contenedor de las destinaciones, a fs. 17 y 18 de la actuación administrativa).

Las referidas ventas se celebraron entre Maltería Pampa SA y **Maltería Uruguay SA**, una **empresa intermediaria radicada en la República Oriental del Uruguay y cuya vinculación con la primera no fue desconocida**; por el contrario, quedó admitido 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.

La mercadería se embarcó entre el 20/06/07 y el 23/6/07.

Este primer tramo de la operación quedó demostrado a partir de la certificación contable aportada por la actora a fs. 69/75 de las actuaciones administrativas y respaldado por la factura 001-00001208 del 23/6/07 (emitida por un precio unitario de U$S300 por tonelada), así como por las constancias del ingreso de divisas agregadas a fs. 54 y 76/77 de los antecedentes.

Fecha de firma: 14/12/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38478751#395551214#20231214104918454

Maltería Uruguay SA no era la destinataria final de la mercadería. La había vendido en el mercado brasileño, por lo que dio a la exportadora local instrucciones de carga con destino a Brasil; lugar al que efectivamente se dirigió el embarque realizado en la República Argentina.

Esta venta se concertó por un valor distinto y superior al de la primera. En efecto, pudo comprobarse a través del sistema INDIRA que la mercadería ingresó por la Aduana de Porto de Vitoria (Brasil) el 27/6/07, mediante la oficialización de una destinación de importación: la nro. 708367121, registrada por el importador **Sertrading (BR) Ltda.** El vendedor fue Maltería Uruguay SA y se declaró un **valor FOB unitario de U$S 350** por tonelada. Es decir, que se registró una diferencia de U$S 50 con respecto al valor FOB unitario declarado por la exportadora argentina, y una diferencia de U$S 825.000 en el valor FOB total de las 16.500 toneladas.

El informe técnico emitido en las actuaciones destacó que el comprador de la mercadería en Brasil guardaba relación con el grupo Ambev (v. fs. 22, act. adm.).

La **resolución (AD BABL) 307/14** no objetó la base de tributación ni determinó perjuicio fiscal alguno, ya que los gravámenes habían sido liquidados y abonados a partir del precio FOB oficial establecido por la Secretaría de Ganadería, Agricultura, Pesca y Alimentos (SGAPyA), y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6º de la ley 21.453. En cambio, indicó que el importe facturado y declarado por Maltería Pampa SA no reflejaba el realmente abonado por la operación; es decir, que tuvo por acreditada la falsedad del precio declarado.

Remitió a los términos del informe técnico, en donde se había planteado que la sociedad controladora utilizaba a la controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación y, como consecuencia directa de ello, ocasionar un ingreso de divisas inferior al correspondiente, con una diferencia total de U$S 850.000 –U$S 50 por tonelada– (fs. 81, act. adm.). Sobre esa base, concluyó que no existían "*dos o más operaciones como pretende el encartado, sino una única y real exportación con destino a Brasil*" (fs. 84, act. adm.).

En el contexto descripto, los vocales que conformaron la mayoría de **fundamentos,** decidieron que se había configurado el tipo previsto por el artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero, al declararse un importe distinto al que hubiese correspondido en condiciones de mercado y, por lo tanto, subfacturado.

En esencia, los vocales Licht y Sarquis coincidieron en señalar que el precio de la primera venta se había visto influido por la vinculación y que correspondía su reemplazo por el de la segunda, que reflejaba la realidad económica de la operación. Sin embargo, el primero fundó esa conclusión en las normas del Código Aduanero que rigen la valoración en exportación de las mercaderías; mientras que la segunda remitió a precedentes propios en los que había entendido aplicable la legislación federal de precios de transferencia a esos efectos.

Más allá de la señalada discrepancia en el soporte normativo, ambos coincidieron en que el precio de importación en Brasil constituía el importe realmente pagado por la exportación. Es decir que, ese precio de mercado que debió fijarse entre las empresas vinculadas (establecido, en un caso, conforme a las reglas de valoración del Código Aduanero y, en el otro, con arreglo a los principios de precios de transferencia), configuraba la diferencia de importe —en más— que debió ingresar por cada permiso de embarque, con su implicancia en lo que hace a la declaración veraz que protege el artículo 954.

A su vez, concordaron en que la actora no había proporcionado suficientes elementos para sostener la veracidad y exactitud del precio declarado en los PE 07 003 EC01 3367X y 07 003 EC01 3368J, y así desvirtuar la imputación.

Los **argumentos del vocal Licht** pueden sintetizarse de este modo:

-La figura aplicable requiere de una comprobación del servicio aduanero destinada a formarse la convicción acerca de la veracidad y exactitud de la declaración, en este caso, en lo relativo al precio. Sin embargo, tratándose de una falta administrativa y no de un delito, no es necesario obtener una prueba inequívoca de la falta de exactitud del precio más allá de toda duda razonable, sino que podría válidamente sancionarse en base a elementos indiciarios que permitan colegir que existe mayor probabilidad de que lo afirmado en sede aduanera no sea exacto. Además, la figura tampoco requiere demostrar que la subfacturación constituye una maniobra dolosa para inducir a error al servicio aduanero.

-Suponer que, a los fines de la configuración de una declaración inexacta, sólo interesa que, en una operación de exportación, el precio declarado coincida con el que surge de la factura comercial y los registros contables de la empresa, refleja una interpretación limitada de esta figura infraccional, que no condice con la voluntad que tuvo el legislador de evitar la subfacturación.

-En el caso, existe prueba clara y convincente de que los hechos no ocurrieron tal como fueron declarados. La subfacturación se deduce razonablemente de la información arrojada por el sistema INDIRA (mediante el cual se detectaron ventas sucesivas a precios significativamente distintos); que, por otra parte, no fue desvirtuada con elementos de igual preponderancia.

-Las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de precios de transferencia, en tanto implican un análisis y eventual apartamiento de los precios convenidos entre las partes para que se ajusten al principio de plena competencia, afectan tanto la base imponible del impuesto a la renta como la de los tributos que gravan el comercio exterior, por una cuestión de coherencia fiscal. Por esto mismo, las Guías OCDE en materia aduanera recomiendan la

cooperación entre las administraciones tributaria y aduanera de un mismo país, para ayudar a reducir los supuestos en que la valoración aduanera no resulte aceptable a efectos fiscales, y viceversa.

-Esos mismos principios han sido receptados en la legislación interna a través de nuestro Código Aduanero, especialmente en sus artículos 735, 742, 746, 747 y 748. De allí resulta que, establecida la vinculación entre comprador y vendedor, primero debe determinarse si tal relación incidió en el precio de la transacción, lo que surgirá de la existencia o no de una diferencia sustancial entre el precio pagado o por pagar y alguno de los valores corrientes determinados de conformidad con los incisos a, b, o c, del artículo 748. Si ese fuera el caso "*tal hecho confirmaría la inexactitud en los términos del mencionado art. 954 C.A., habilitando el apartamiento del valor declarado, y forzando la aplicación de un ajuste de valor mediante el empleo de algunos de los métodos enumerados en el art. 748, incisos a) a g) del C.A., según corresponda*" (fs. 126).

-Lo antes expuesto debe articularse con las disposiciones que emergen de la ley 21.453, específica en lo que a la exportación de ciertos productos agrícolas se refiere (arts. 1º, 6º, 7º y concordantes). Consecuentemente, el precio índice establecido por la SAGPyA es el que debe considerarse "*para la valoración de la mercadería a efectos tributarios y, el valor FOB para el ingreso de divisas, ambos tomados a la fecha de cierre de cada venta*" (fs. 126vta.).

-En el caso es ostensible que la relación entre las firmas vinculadas incidió en el precio convenido, porque este último resultó sustancialmente diferente al que hubiesen establecido firmas no relacionadas para bienes de iguales características, calidad y volumen, conforme con lo previsto en el artículo 748, inciso a, del Código Aduanero. En ese sentido, debe ponderarse que cumple con los parámetros de la norma citada la constatación a través del sistema INDIRA de una diferencia del "*17%*"[1] con respecto al precio abonado en Brasil por la misma mercadería, apenas 3 días después de salir de la República Argentina y sin cambiar de transporte (v. fs. 127vta. y 128, esp. consid. XLII).

-Si bien la recurrente planteó que la vinculación no era causa suficiente de sospecha, que la intervención de intermediarios era recurrente en el comercio de este tipo de productos y que esa sola circunstancia justificaba el incremento de los valores, no acompañó prueba en sustento de sus dichos. Únicamente proporcionó un listado de exportaciones similares correspondientes a junio de 2007 (fs. 7), con un rango de precio unitario entre U$S 0,30 y U$S 455 por tonelada, para embarques totales de entre 180 a 20.893,60 toneladas; lo que, en realidad, torna razonable el valor FOB tomado en consideración por el servicio aduanero (U$S 350/TM).

En cuanto a los **argumentos que sustentaron el voto de la vocal Sarquis**, se remite a la síntesis efectuada al resolver la causa 44732/22 "Maltería Pampa SA (TF

[1] La diferencia entre U$S 300/TM y U$S350/TM es del 14,2%, de acuerdo a los cálculos de este tribunal.

#38478751#395551214#20231214104918454

37319-A) c/ DGA", sentencia del 6/6/22; con la salvedad que impone el hecho de que en este expediente, a diferencia de aquél, no se requirió a la empresa actora que acompañase el estudio de precios de transferencia del ejercicio correspondiente (para el caso, 2007), ni se examinó puntualmente si el precio declarado había coincidido con el precio oficial SGAPyA de la fecha del último embarque.

Más allá de esta aclaración, es indiscutible que, para la referida vocal, se aplicarían al presente caso las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación en el precedente al cual remitió; donde, en definitiva, se prescindió de lo que indicaba el denominado sexto método de precios de transferencia y se resolvió la cuestión en función del método de precios comparables no controlados, entre los cuales cabía considerar el precio de importación en Brasil obtenido mediante el sistema INDIRA, con prevalencia sobre otros.

También sería aplicable la conclusión relativa a que existieron realmente dos ventas sucesivas, siendo el precio de la primera el que no resultaba exacto; así como la fundamentación de este último aserto en indicios "*claros, concordantes y precisos*", que en el caso serían: (i) el precio obtenido mediante el sistema INDIRA; y (ii) la planilla de precios comparables proporcionada por la propia actora.

2º) Que, disconforme con la decisión, la **parte actora** interpuso recurso de apelación a fs. 133, que se concedió a fs. 135, se fundó a fs. 136/165vta. y fue replicado a fs. 172/183vta.

De manera preliminar, planteó que el pronunciamiento recurrido era inválido porque carecía de fundamentación uniforme; circunstancia que la obligaba a cuestionar separadamente los argumentos de los vocales Licht y Sarquis.

Para el caso en que se estimase válida la decisión, ante todo, dejó en claro que había declarado el precio concertado con el comprador uruguayo; importe, éste, que (como logró acreditar con la certificación correspondiente) estaba registrado contablemente y tenía correspondencia con las divisas efectivamente percibidas 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.

Argumentó que, en ese contexto, era improcedente la pretensión del servicio aduanero —más tarde ratificada por el tribunal fiscal— de desestimar la veracidad del precio declarado y presumir que era exacto el de la segunda venta, ya fuese con sustento en las normas de valoración del Código Aduanero como en las disposiciones del Impuesto a las Ganancias –texto según ley 25.784– (LIG).

Remarcó que el hecho de que un precio no resultase válido como base de imposición no suponía que fuese inexacto en los términos exigidos por el artículo 954 del Código Aduanero y que, al fallar como lo hizo, el tribunal de origen soslayó los principios de legalidad y tipicidad aplicables en materia de infracciones.

Hizo hincapié en que no se hallaba normativamente prevista la obligación de declarar un valor de plena competencia o de mercado, sino el precio certero de cada transacción.

Citó doctrina y jurisprudencia —en especial, de esta Cámara— para sostener que el precio declarado debía considerarse genuino, veraz y exacto cuando, como en el caso, encontraba debido respaldo en la documentación comercial y en los asientos contables; aunque no coincidiese con el valor aceptable desde el punto de vista aduanero o bajo el prisma de la LIG.

Insistió en que el servicio aduanero no había constatado 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 del precio de venta como base de tributación; lo que en materia de exportación de productos agrícolas era incluso un contrasentido, toda vez que los derechos se abonaban sobre el precio oficial definido por el propio Poder Ejecutivo con arreglo a la ley 21.453. Añadió que ese precio oficial se fijaba en consideración a la cotización internacional de la mercadería —por lo que, necesariamente, resultaba de mercado— y, en el caso particular, había resultado menor al concertado con Maltería Uruguay SA.

Indicó que los dos vocales que conformaron la mayoría presumieron, por la sola existencia de vinculación, que había perpetrado una maniobra para ingresar menores divisas desde el exterior; sin embargo, ninguno justificó adecuadamente la incidencia de la vinculación en el precio.

En especial, cuestionó que ambos hubiesen asumido la falta de sustancia económica del intermediario, en oposición a lo que ya había resuelto la Corte federal en la causa “Maltería Pampa SA (TF 27000-I) c/ DGI”, del 24/2/15 (Fallos: 338:88).

Consideró que la línea argumental de la vocal Sarquis era particularmente objetable porque desestimaba el precio declarado de espaldas a lo que establece la legislación específica aduanera y sin tomar en cuenta que, al momento de efectuar la declaración, el exportador no contaba con los elementos necesarios para definir si el precio era de mercado o no, con arreglo a las normas de precios de transferencia.

En similar sentido, cuestionó el camino escogido por Licht para determinar el precio exacto de la operación, porque no contempló que era materialmente imposible para el exportador conocer, al momento de la declaración, el precio de una segunda venta de la que no formaba parte. También porque el Código Aduanero no otorga facultades discrecionales para escoger la base de valoración, sino que obliga a utilizar el método “más adecuado” dentro de los previstos en el artículo 748, y el vocal no dio motivos para apartarse de la base establecida en el régimen especial de la ley 21.453.

#38478751#395551214#20231214104918454

3º) Que, ante todo, cabe recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo 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).

4°) Que los votos de los vocales Licht y Sarquis guardan entre sí una *mínima* concordancia lógica y jurídica, además de arribar a una solución común, por lo que no se configuraría un supuesto de falta de unidad de fundamentos que justifique invalidar el pronunciamiento apelado.

Se ha visto que, aunque cada uno de ellos adoptó un argumento normativo distinto para sostener que el precio concertado entre las empresas vinculadas no se ajustaba al que hubiesen pactado otras independientes en condiciones de mercado, los dos coincidieron en que la verificación de dicho extremo bastaba para tener por acreditado un supuesto de subfacturación y una consiguiente inexactitud del precio declarado en los términos del artículo 954 del Código Aduanero. Además, el vocal instructor hizo énfasis en que la legislación aduanera que entendió aplicable podía conciliarse con las pautas existentes en materia de precios de transferencia, a las que había acudido la otra vocal; y, en última instancia, ambos convinieron en que la información obtenida mediante el sistema INDIRA reflejaba el verdadero precio de la operación.

A su turno, la recurrente demostró haber podido identificar el presupuesto común en que se basó la decisión apelada, más allá de haber tenido que refutar los argumentos particulares de cada voto; es decir que no sufrió una efectiva afectación en su derecho de acceso a la jurisdicción y defensa en juicio.

Todo ello disuade de adoptar una postura extrema que exija que las opiniones de cada uno de los miembros del Tribunal Fiscal de la Nación resulten idénticas para tener por configurada la mayoría necesaria (arg. Fallos*:* 341:1466; 342:2183; 343:506 y sus citas, entre otros).

Por lo demás, esta solución es la más apropiada a la luz del principio procesal de celeridad, teniendo en cuenta el criterio que ya adoptó este Tribunal sobre la cuestión de fondo (cfr. causa 44732/22 "Maltería Pampa SA (TF 37319-A) c/ DGA", sent. del 6/6/22, *supra* citada).

5º) 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 en tanto, con arreglo al texto de los artículos 234 y 332 del Código Aduanero —e incluso tras la reforma introducida por la ley 25.986—, la correcta valoración de la mercadería es una función primordial asignada "*al servicio aduanero*" (cfr. 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, de la norma ("*el ingreso o el egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere*"), debe recordarse que en los precedentes "Bunge y Born" (Fallos: 321:1614) y "Free Port Importación SRL" (Fallos: 322:355) la Corte entendió que **no es 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.** Y añadió que el tipo infraccional abarca tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (doctrina reiterada, a su vez, en Fallos*:* 325:786).

Resta mencionar que, siguiendo esa línea interpretativa, esta Sala 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 puede presumirse, sino que debe quedar suficientemente demostrada por el servicio aduanero** (cfr. causa 18731/08 "First Rate SA", sent. del 15/7/14; énfasis añadido).

6°) Que, en causas análogas a la presente, que involucraron a la misma empresa actora y en las que también se habían evidenciado ventas sucesivas entre partes vinculadas a valores diversos, **otras Salas de esta Cámara entendieron 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; entre otras).


#38478751#395551214#20231214104918454

Lo hicieron en base a los siguientes argumentos, que son aplicables al caso bajo examen y este Tribunal comparte, en tanto —esencialmente— **se enderezan a exigir que el servicio aduanero acredite de manera fehaciente la falta de correspondencia entre el precio declarado y el resultante de una comprobación sobre la operación efectivamente realizada:**

a) No se puede 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 de los PE 07 003 EC01 3367X y 07 003 EC01 3368J un importe mayor al declarado, facturado y registrado contablemente; v. fs. 54 y 69/77, act. adm.).

b) La utilización de un esquema triangular de ventas o de 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 suficientemente 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 administrados.**

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.

7°) Que, toda vez que en el caso se convalidó la aplicación de las normas de valoración en exportación del Código Aduanero, así como la metodología de precios de transferencia de la LIG para tener por acreditada la subfacturación de la primera venta y arribar al precio "exacto" de la operación (el cual, en el razonamiento de la decisión mayoritaria, se presenta como equiparable al precio "de mercado" o "no influenciado por la vinculación"), **se dan por reproducidos los considerandos 9º a 11 de la sentencia dictada en la citada causa 44732/22 "Maltería Pampa SA (TF 37319-A) c/ DGA", el 6/6/22**.

8º) Que, **sin perjuicio de lo que allí se señala** —en cuanto a la inexistencia de una obligación legal de declarar precio de mercado, y a la consiguiente ilegitimidad e inconstitucionalidad de asumir como debidos importes que se determinan en función de metodologías correctivas de bases imponibles, para así para calificar una declaración aduanera como inexacta a efectos infraccionales—, se advierte que **ninguno de los vocales que conformó la mayoría justificó con el rigor necesario la desestimación del valor obtenido a partir de la cotización internacional del bien como método más adecuado para aproximarse al valor real de la mercadería o precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro (arg. art. 748, inc. b, del CA, en consonancia con lo que a su vez establecía el art. 15, sexto párrafo, de la LIG –según la redacción vigente al tiempo de los hechos–).**

En ese sentido, debieron haber evaluado que en el caso la actora había concertado con Maltería Uruguay SA y declarado ante el servicio aduanero un precio unitario (U$S 300/TM) que no resultó sustancialmente inferior al FOB oficial SGAPyA para la fecha de la última carga (U$S 320[2]); como así también, que este último precio reflejaba —por definición— la realidad de los mercados (cfr. art. 8º del dto. 1177/92, reglamentario de la ley 21.453, resol. SAGPyA 331/01 y sus modificatorias, referidos en el considerando 12 de la sentencia citada).

9º) Que, en definitiva, se parte de la base de interpretar que la intervención de intermediarios vinculados no es, de por sí, ilícita, y que es a la Aduana a quien le incumbe acreditar la falsedad del precio documentado, ya sea por medios directos de prueba, o bien, en base a prueba indiciaria.

Sin embargo, **no se comparte que en el caso concurran indicios suficientes, claros y concordantes que sustenten la falsedad del precio declarado en los PE 07 003 EC01 3367X y 07 003 EC01 3368J**, como sostiene el pronunciamiento apelado.

Esto es así porque el precio de importación de la mercadería en Brasil obtenido mediante el sistema INDIRA —aunque resultó más alto que el declarado en las destinaciones de exportación cuestionadas— constituye un solo indicio que, sopesado con aquellos otros que respaldan la posición de la actora (a saber, la coincidencia entre

[2] De acuerdo con la información que brinda la sección FOB Oficiales - Precios por Producto y por Mes, del sitio oficial de la actual Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca https://www.magyp.gob.ar/sitio/areas/ss_mercados_agropecuarios/fob_oficiales/.


#38478751#395551214#20231214104918454

el precio declarado, facturado y registrado contablemente; la constancia del ingreso de divisas; la convalidación de la sustancia económica del intermediario; y el hecho de que la diferencia con el precio FOB oficial vigente a la fecha del embarque haya sido, apenas, del 6,2%), no permite formar el convencimiento acerca de la falsedad de lo declarado, con la rigurosidad propia del ámbito sancionatorio.

En cuanto a la planilla de antecedentes proporcionada por la actora a fs. 7, no surge que se hayan examinado las circunstancias inherentes a cada operación. Por otra parte, teniendo en cuenta la dispersión de precios unitarios que allí se informan, no puede decirse que arroje un resultado concluyente sobre la inexactitud del precio declarado en los PE 07 003 EC01 3367X y 07 003 EC01 3368J, ni –mucho menos– que avale la diferencia de precio que concretamente determinó el servicio aduanero.

Resta señalar que, en similar sentido, se ha pronunciado el Dr. Alemany en su disidencia en la causa de la Sala V, 19276/2021 “Maltería Pampa SA (TF 35390-A) c/ DGA”, sentencia del 24/11/23. Allí señaló que la diferencia entre el precio que declaró la exportadora por la venta a Maltería Uruguay SA y el que esta última, a su vez, percibió del importador en Brasil, podía considerarse un indicio, más no prueba suficiente de que la vinculación efectivamente hubiese influido en el precio; lo bastante, además, como para descartar el principio establecido en el artículo 898 del Código Aduanero y fundamentar debidamente la imputación.

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

1) Hacer lugar al recurso de la parte actora, revocar la decisión de fs. 117/129 y, en consecuencia, dejar sin efecto la multa impuesta en la resolución (AD BABL) 307/14.

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

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI