46987/2017 YPF SA (TF 26090-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

Buenos Aires, 20 de febrero de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que esta causa se origina en la **resolución 81/08 dictada por el Administrador de la División Aduana de Neuquén en el sumario contencioso SC75-04-014-Act. N° 12374-46-2005,** por medio de la cual YPF SA fue condenada al pago de una multa de $4.044.531,59 por la comisión de la infracción prevista en el **artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero** con respecto a la destinación 01 075 EC01 000356G, a través de la cual se exportó petróleo crudo por ducto a la República de Chile, al amparo de un contrato de venta anticipada.

Para sostener la condena, el servicio aduanero argumentó que la actuación se enmarcaba en una investigación más amplia instada por la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos, con motivo de tres ventas a futuro de petróleo crudo –contratos FOS (*forward oil sale*)– que YPF SA había acordado con dos empresas de las Islas Caimán, Oil Trading Corp. (OTC) –FOS I, del 18/11/96– y Oil Enterprises Ltd. (OEL) –FOS II, del 24/6/98–, así como con Repsol YPF SA, de España –FOS III, del 31/12/01–.

Esas ventas se concertaron a un precio fijo por barril, con entregas mensuales programadas a 7 y 10 años. Como contraprestación, OTC, OEL y Repsol YPF SA adelantaron el precio total de la mercadería, que tenía aplicado un descuento por pago anticipado. De esa manera, quedó establecido un valor de transacción fijo por barril de petróleo, cuyo importe resultaba de dividir la suma total recibida en pago por la cantidad de barriles a exportar.

La exportación del caso se sustentó en el contrato FOS I, celebrado con OTC el 18/11/96, y se registró antes de la entrada en vigencia de los derechos de exportación.

La Aduana entendió que correspondía descartar el valor FOB declarado en aquélla porque se había consignado una suma fija tratándose de mercadería con cotización internacional (arg. art. 748, inc. b, CA). Por otro lado, tuvo por acreditado que el precio declarado no había sido el único importe percibido por la venta de la mercadería, y encontró motivos para imputar la comisión de una declaración inexacta.

El organismo advirtió que el ajuste de la base imponible carecía de consecuencias tributarias en el caso, pero igualmente consideró trascendente evaluar la conducta de la exportadora a los efectos infraccionales.

La resolución de condena hizo mérito de las investigaciones y peritajes llevados a cabo en sede aduanera, de los que había resultado lo siguiente:

USO OFICIAL

Fecha de firma: 20/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#30182731#444779174#20250220095848644

a) En virtud del **contrato FOS I, celebrado el 18/11/96 con OTC,** el 21/11/96 se registró un ingreso de USD 380.606.586,60 en la cuenta que YPF SA poseía en el Chase Manhattan Bank, sucursal New York. A raíz de lo expuesto, durante todo el período de vigencia del contrato los barriles de crudo objeto compraventa anticipada ostentaron un precio fijo –finalmente declarado– de **USD 14, 347** cada uno.

b) Inmediatamente después de celebrado aquel contrato, la exportadora YPF SA concertó otro de cobertura de riesgo de precio con **Morgan Guaranty Trust Company of New York (MGT) –contrato SWAP, del 21/11/96–**, por medio del cual se fijó un precio de corte de **USD 18,38** por barril y quedó establecido que YPF SA asumiría el riesgo ante una menor cotización internacional del producto, obligándose a abonar a MGT la diferencia existente entre ambos importes; mientras que esta última asumiría el riesgo ante una mayor cotización internacional, obligándose a pagar a YPF SA la diferencia resultante.

c) Se pudo verificar que, con relación a la operación involucrada en el caso, YPF SA percibió una suma distinta de la declarada, con motivo del señalado contrato de cobertura. La empresa registró contablemente los fondos provenientes del FOS I en la cuenta Anticipos de Clientes; mientras que, aquéllos provenientes del SWAP, los registró como Ventas de Petróleo al Exterior, dándoles tratamiento de ganancias o utilidades.

d) Al confeccionar el permiso de embarque y su respectiva Declaración de los Elementos Relativos al Valor de Exportación (OM 1993/2 SIM) YPF SA no declaró la existencia del SWAP celebrado con MGT. Tampoco declaró –debiendo hacerlo– que existían cobros indirectos percibidos o a percibir; ni que el envío formaba parte de una venta mayor convenida.

e) La contraparte del contrato FOS (en el caso, OTC) no era la destinataria final del petróleo crudo, ni tampoco prestaba un servicio real ni efectivo, sino que el comprador sucesivo en la cadena de ventas aparentes era MGT, quien a su vez vendía el mismo petróleo a un usuario final de Chile, a precio de mercado.

f) El negocio jurídico se completaba con (i) la emisión de obligaciones negociables de índole financiera a largo plazo por parte de OTC, mediante las cuales esta última obtenía fondos de inversores que destinaba al pago en favor de YPF por la compra anticipada del petróleo; y (ii) con el pago por parte de MGT de las aludidas obligaciones financieras a los inversionistas del exterior (es decir, a los tenedores de los títulos) en sus respectivos vencimientos, por medio de un fideicomiso cuyo administrador financiero era el Royal Bank of Canada Trust Co. (Cayman) Ltd. Esto implicaba que la emisión de esas obligaciones negociables estaba respaldada por la obligación de YPF SA de proveer petróleo a la firma emisora, que, a su vez, lo revendía a MGT; y por la obligación de esta última de abonar el precio final de venta al fideicomiso, que era el encargado de efectuar el pago a los tenedores de los títulos.

Sobre esa base, **la Aduana determinó que las sumas correspondientes al SWAP formaron parte del precio real de la mercadería, y que el precio declarado por YPF SA fue falso o inexacto**.

#30182731#444779174#20250220095848644

Para estimar la sanción, indicó que el ingreso desde el exterior que efectivamente hubiese correspondido coincidía con el valor imponible de la mercadería determinado con arreglo a la legislación aduanera. Por consiguiente, tomó en cuenta la cotización internacional del barril de crudo del día anterior a la oficialización del permiso de embarque (WTI -D=FOB Puesto Hernández), en base a lo dispuesto en los artículos 726, 745, 747 y 748, inciso b, del Código Aduanero. En definitiva, la multa se calculó en función de la diferencia entre el valor en aduana así determinado (arg. art. 748, inc. b, CA) y el precio fijo por barril que surgía de la facturación y fue declarado en el permiso de embarque.

2º) Que, apelada la resolución por la exportadora, a fs. 456/464 de este expediente el **Tribunal Fiscal de la Nación** confirmó la multa impuesta a YPF SA, con costas a su cargo.

Para así resolver, ante todo, aludió al origen del sumario. Explicó que durante el control *ex post* del permiso de embarque, y en el marco de la señalada investigación general iniciada contra YPF SA, el servicio aduanero detectó que el valor FOB documentado no reflejaba la realidad de la operación, ya que no contemplaba el importe correspondiente al contrato financiero referido a la misma venta de petróleo crudo, y acudió como base supletoria de valoración a la cotización internacional de la mercadería vigente a la fecha de registro de la destinación.

Mencionó que las exportaciones no estaban gravadas con derechos cuando se registró la involucrada en este expediente, por lo que carecía de efectos prácticos determinar si el precio declarado había sido apto, o no, como base imponible. Sin embargo, una vez que se las gravó, la empresa hizo una presentación ante la Aduana (que dio origen a la actuación ADGA 416972/02) para que ésta determinase cuál debía ser la base de imposición en este tipo de operaciones registradas en cumplimiento de contratos a largo plazo, y así resguardar la renta fiscal. El tribunal entendió que, más allá del objeto de la nota presentada, allí la actora había reconocido la existencia de diferencias entre el precio de mercado y el declarado en el PE. Y agregó que la Aduana no había aprobado los parámetros de valoración propuestos por la actora, sino que se limitó a afectar las sumas depositadas en concepto de derechos de exportación y remitir el expediente a otras áreas a fin de que se determinase la fórmula aplicable.

Hizo hincapié en que, por las circunstancias de la operación, no se cumplió con la noción teórica de valor ni con las condiciones de independencia que debía reunir la venta, ya que el precio de transacción convenido en el FOS no fue el único importe percibido por la empresa con relación a la mercadería. Precisó que, si bien los importes del SWAP prove-

USO OFICIAL

nían de una parte distinta de las contratantes del FOS, integraban el precio real de la operación, porque este último concepto comprende todos los pagos realmente efectuados o a efectuarse como condición de la venta de las mercaderías a exportar, ya sea por el comprador o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.

Consideró probado a partir de la pericia contable acompañada a la causa que YPF SA había percibido ingresos adicionales por la venta de petróleo con arreglo a los términos del SWAP y que, en definitiva, arribó "*al precio de mercado de la mercadería involucrada en la causa*" (fs. 463). Por eso afirmó que, en concreto, la empresa debió haber declarado como valor unitario de la destinación implicada el de la cotización internacional de barril de crudo (WTI) al momento de registro del embarque, y no el que surgía de la facturación.

Aclaró que el hecho de que la entonces AFIP tuviera conocimiento de las operaciones efectuadas por la actora respecto del impuesto a las ganancias y otros tributos interiores no incidía en su responsabilidad aduanera.

Más adelante, concluyó que los importes percibidos en concepto de SWAP no resultaban ajenos a la operación, sino que "*según surge del propio contrato SWAP y los registros contables de la empresa los mismos han ingresado a la firma como consecuencia de las exportaciones de crudo concertadas en el contrato FOS suscripto con OTC*", y que la declaración resultaba inexacta "*no solo porque la exportadora debió haber declarado los importes percibidos por el SWAP ya que constituían ingresos por la exportación realizada, sino porque además el precio resultó ser muy inferior al de mercado -siendo esto último reconocido por la actora-, tratándose de mercadería que tiene cotización internacional, por lo que a los efectos del art. 954 inc c) del CA, se verificaría en el caso un ingreso diferente del que hubiera correspondido, debiendo destacarse que la norma alude a un diferente ingreso real y/o que potencialmente pudiera producirse*" (fs. 463).

En definitiva, tuvo por demostrado que **se declaró un precio diferente del realmente percibido por el petróleo,** ya que YPF SA únicamente consignó la suma abonada por OTC –contraparte del FOS I–, a pesar de que, con motivo de la misma exportación de crudo, percibió otro importe proveniente del SWAP. Basó tal conclusión en los términos de este último contrato –que hacía referencia expresa al FOS–, así como en los registros contables de la empresa, donde los importes del SWAP se contabilizaron como ingresos por las exportaciones realizadas. A su vez, **para estimar la diferencia entre lo declarado y lo que debió declararse, y así cuantificar la multa, coincidió con la Aduana en que la comparación debía hacerse con la cotización internacional del barril de crudo (WTI) vigente al momento de registro del embarque.** Fundó esa conclusión en la pauta de valoración establecida en el artículo 784, inciso b, del Código Aduanero, dado que coincidió con el Fisco en que la inexactitud se configuraba por el hecho de no haberse declarado un precio acorde al de mercado.

3º) Que, disconforme, a fs. 481/502 **YPF SA** interpuso y fundó apelación ante esta Cámara, que se concedió a fs. 505/vta. y fue replicada a fs. 514/520vta.


#30182731#444779174#20250220095848644

46987/2017 YPF SA (TF 26090-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

De manera preliminar, explicó las características de los contratos suscriptos con OTC y MGT, e insistió en que había declarado ante la Aduana el único precio pactado con el comprador de la mercadería, que –además– fue coincidente con el que facturó y percibió. Remarcó que no participó de ningún otro contrato que tuviese por parte al adquirente del crudo, y que el comprador tampoco tenía obligación de pago de otros importes en virtud de otros acuerdos. Agregó que el denominado SWAP consistía en un reaseguro financiero sin vinculación alguna con la venta, destinado a cubrir el riesgo inherente a una operación a largo plazo como la concertada.

Por otro lado, refirió a que la destinación en cuestión se registró en un momento en que las exportaciones no estaban gravadas con derechos, ni regía la obligación de ingreso de divisas, por lo que carecía de efectos prácticos determinar si el precio declarado resultó apto, o no, como base de valoración aduanera. Y aclaró que, una vez que se las gravó, la empresa hizo una presentación ante la Aduana (que, efectivamente, dio origen a la actuación ADGA 416972/02) para que ésta determinase cuál debía ser la base de imposición, pero que, contrariamente a lo que entendió el tribunal de origen, aquélla no había implicado reconocer la inexactitud del precio declarado.

A continuación, hizo consideraciones generales sobre la decisión recurrida, en la que –a su entender– se confundía la exactitud del valor en aduana con la del precio y, por otro lado, no quedaba claro si el fundamento de la condena era la falta de inclusión de los importes del SWAP en el precio declarado, o la disparidad entre este último y la cotización internacional del crudo. Precisó que la cuantificación de la multa variaba en uno u otro supuesto, porque el SWAP no garantizó la equivalencia con la cotización internacional de la mercadería al momento de las exportaciones, sino que se acordó en función de un valor de referencia, de aproximadamente USD 18 por barril.

Aclaradas esas cuestiones, individualizó los siguientes agravios contra el pronunciamiento apelado:

a) Los derivados financieros como el SWAP no forman parte del precio como elemento exigible de la declaración aduanera, a menos que constituyan un cobro indirecto por la operación comercial de venta; pero esa circunstancia no se probó en el caso, sino que los importes percibidos por tal concepto fueron fruto de otro contrato real, concertado con una empresa diferente del comprador, independiente y no vinculada con YPF SA.

Se hizo una lectura parcializada del informe contable en este aspecto, porque el hecho de que los ingresos generados por el SWAP hubiesen sido declarados como ganancias de YPF SA no habilitaba a considerarlos como parte del precio concertado entre el compra-

USO OFICIAL

Fecha de firma: 20/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#30182731#444779174#20250220095848644

dor y el vendedor del FOS I. Ese tratamiento contable se ajustó a lo que prescribían las normas técnicas en la materia.

Además, el supuesto entramado societario tuvo como único sustento los informes producidos por la propia Aduana. No existen otros elementos que demuestren que OTC fue creada para este contrato, o que vendió el petróleo a MGT para que ésta, a su vez, lo revendiera en el mercado abierto.

b) La declaración de los importes correspondientes al SWAP, además de no ser legalmente exigible, hubiese sido impracticable ya que se fijaban por períodos mensuales y tampoco existía un campo predeterminado para su inclusión en la declaración aduanera.

c) La condena tampoco pudo fundarse en la falta de coincidencia entre el precio declarado y el valor de mercado a la fecha de registro de las operaciones, porque este último sólo es relevante a los efectos de determinar la base imponible, pero no forma parte de los elementos exigibles de la declaración aduanera. Una condena en esos términos resultaría contraria al principio de legalidad y a la prohibición de incriminación por analogía.

d) El hecho de que YPF SA haya comunicado los contratos FOS y SWAP en sus declaraciones ante la Dirección General Impositiva y la Comisión Nacional de Valores, evidencia que obró sin el mínimo de culpa necesario para que se configure la infracción aduanera. La presentación registrada como actuación ADGA 416972/02 también desvirtúa cualquier supuesta maniobra de ocultamiento, y descarta el elemento subjetivo de la declaración inexacta.

En otro orden de cosas, pidió que se declarase condonada la multa con arreglo a lo dispuesto por la ley 27.260.

Al contestar agravios, el **Fisco Nacional** mantuvo su posición en cuanto a que la inexactitud se configuraba, tanto por la falta de inclusión de los importes del SWAP, como por el hecho de declararse un precio inferior al de mercado.

4º) Que, a fs. 505/vta., se regularon los **honorarios** de la representación fiscal, los que fueron apelados por altos a fs. 509 y por bajos a fs. 512. Ambos recursos se concedieron a fs. 513.

5º) Que, elevadas las actuaciones a la Cámara, la **Sala V** -originalmente asignada para entender en la causa- decidió devolver el expediente a la instancia de origen a fin de que se examinase el pedido de condonación de la multa; que fue denegado por el tribunal administrativo a fs. 540/542vta. Esa decisión, a su vez, fue revocada por la Sala V (fs. 558/561vta.), que declaró condonada la multa, distribuyó las costas de la anterior instancia por su orden, condenó en costas al Fisco por la actuación en la alzada y dejó sin efecto la regulación de honorarios de fs. 505/vta.

Contra esta última decisión, el Fisco Nacional dedujo un recurso extraordinario federal (fs. 562/572vta.), que fue denegado (fs. 594/vta.) y dio origen a la queja que obra por cuerda (expediente CAF 46987/2017/1/RH1). A fs. 167 de ese incidente, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, por mayoría, consideró aplicable el criterio establecido en las causas ESA 8622/2013 "Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto ad-


#30182731#444779174#20250220095848644

ministrativo" y CAF 42372/2018 "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencias del 30/8/22. Por consiguiente, hizo lugar a la queja, declaró admisible el recurso extraordinario **y revocó** la sentencia apelada. Asimismo, ordenó devolver las actuaciones a la Cámara para que se dictase **nuevo pronunciamiento**; a cuyos efectos resultó sorteada esta Sala IV.

6°) Que, en los precedentes que ordenó aplicar al caso, la Corte interpretó que: (i) cuando la conducta sancionada no se encuentra relacionada con el incumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria, no es posible acceder al beneficio de condonación de multas previsto en los artículos 55 y 56, cuarto párrafo, de la ley 27.260 (cfr. consid. 12, causa "Chehadi…", cit.); y (ii) en concreto, las multas impuestas en los términos de los incisos b y c, del apartado 1, del artículo 954 del Código Aduanero ―cuando la declaración inexacta no resulta apta para generar perjuicio fiscal―, tampoco son susceptibles de ser condonadas como infracciones formales en los términos de lo dispuesto por el artículo 56, primer y tercer párrafo, de la ley 27.260, dado que la conducta enrostrada no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal, sino que entorpece o dificulta un objetivo de particular importancia como es el control aduanero (cfr. consid. 15, causa "Chehadi…", cit.; y consids. 5º y 6º, causa "Rossi...", cit.).

Por consiguiente, toda vez que la conducta sancionada en la causa no resulta apta para generar un perjuicio fiscal y que la multa se impuso por la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso c, del Código Aduanero, corresponde **confirmar** la decisión de fs. 540/542vta., en cuanto al **rechazo del beneficio de la condonación previsto por la ley 27.260**. Ello a su vez, hace necesario examinar los agravios que la actora había planteado contra la decisión de fondo, obrante a fs. 456/464, así como las apelaciones interpuestas contra la regulación de honorarios de fs. 505/vta.

7º) Que, tal como ha quedado planteada la controversia, corresponde dilucidar las siguientes cuestiones, en este orden: (i) si se configuró el aspecto objetivo de la infracción de declaración inexacta en lo que respecta a la destinación 01 075 EC01 000356G; (ii) en caso afirmativo, si esa acción punible puede ser atribuida subjetivamente a la actora; (iii) en caso de estimarse reunidos todos los requisitos del tipo infraccional previsto en el inciso c, del artículo 954 del Código Aduanero, si la multa guarda proporción con el importe de la diferencia de ingreso de divisas.

8º) Que la **infracción prevista 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 acción punible: a) la constatación de una diferencia entre la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduane-

USO OFICIAL

ra, 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, porque, 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).

En lo que respecta al primer requisito, es doctrina inveterada de esta Sala que **la falta de correspondencia debe recaer sobre un dato exigible de la declaración aduanera; de manera que es el precio de la mercadería, no así su "valor en aduana" o "valor imponible", el que compromete la responsabilidad infraccional del declarante**. Esto es así, dado que, 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. causas 30153/11 "Dibella", sent. del 8/3/12, y 56708/15 "Peugeot Citroën Argentina SA", sent. del 25/8/16).

Esa interpretación está en sintonía con la opinión de autorizada doctrina (véase, por ejemplo, SARLI, Jorge C., "Inadmisibilidad del valor de exportación y su relación con la declaración inexacta de valor", en *Estudios de derecho aduanero. Homenaje al Dr. Juan P. Cotter Moine*, LexisNexis, Buenos Aires, 2007, p. 371, y ZOLEZZI, Daniel, "¿Una infracción de tipo muy abierto? La declaración inexacta del valor de exportación", en *Revista de Estudios Aduaneros,* N° 19, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, segundo semestre de 2007-primer semestre de 2008, p. 137; entre otros).

En la misma línea de pensamiento, este Tribunal ha precisado que, en ejercicio de sus facultades para valorar la mercadería –y siempre que cumpla con los procedimientos previstos al efecto– el servicio aduanero puede desestimar un precio sensiblemente diferente de lo usual como base de imposición; sin embargo, **si no prueba cabal y positivamente su inexactitud**, la sola diferencia entre el importe declarado y aquél al cual considera que debió haberse comprado o vendido la mercadería no basta al Fisco para tener simultáneamente por configurado un ilícito merecedor de sanción, ya que **en materia sancionatoria tal irrealidad (es decir, que el precio declarado no sea verdaderamente el importe pagado o por pagar) no puede presumirse, sino que debe quedar suficientemente acreditada** (cfr. causas 18731/08 "First Rate SA", sent. del 15/7/14, y 69210/22 "Burgos, Gerónimo Ariel", sent. del 2/2/23).

Además, en fecha más reciente, esta Sala reafirmó que la figura reprime la discordancia entre el precio declarado y el que corresponde a la operación efectivamente realizada, y agregó que **la decisión de asumir como debidos importes de dinero que se determinan en función de metodologías correctivas de la base imponible para así calificar la declaración aduanera como inexacta, sin una norma que lo contemple expresamen-**


#30182731#444779174#20250220095848644

te, <u>se opone abiertamente a los principios de legalidad, tipicidad y prohibición de la incriminación por analogía</u>, contemplados en los artículos 894 y 895 del Código Aduanero (cfr. causa 44372/22 "Maltería Pampa SA", sent. del. 6/6/23).

Resta aclarar que este criterio es coherente con la familia de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los que –con particular referencia al efecto lesivo del inciso c del artículo ("*el ingreso o el egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere*")– indicó 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 que la infracción abarca tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (*Fallos*: 321:1614 "Bunge y Born"; 322:355 "Free Port Importación SRL" y 325:786). Línea jurisprudencial que fue ratificada en dos causas recientes, en que la Corte señaló que, **si se puede tener por probado que los precios declarados se corresponden con los efectivamente percibidos por las operaciones, queda eliminada toda posibilidad de configuración de la infracción prevista y penada por el artículo 954, apartado 1º, inciso c, del Código Aduanero** (cfr. punto IV del dictamen de la Procuradora Fiscal, al que remitió la Corte en la causa CAF 20/2019, "Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 29/2/24); al mismo tiempo que confirmó una multa impuesta en los términos del citado artículo en otro caso en que se habían acreditado giros en exceso al exterior, y no se refutó que correspondiesen a las operaciones que motivaban la intervención aduanera (cfr. causa CAF 46353/2012/1/RH1 "PBB Polisur SA c/ EN – DGA – resol. 465/12 BABL (expte. 664/12) s/ Dirección General de Aduanas" sent. del 19/3/24).

9º) Que se adelanta que **los hechos del caso encuadran objetivamente en el tipo infraccional, en la medida en que quedó demostrado que el precio declarado difirió del importe efectivamente percibido por la operación.**

Ante todo, cabe aclarar que no está en discusión que el SWAP se suscribió pocos días después que el FOS I. Tampoco se controvierten los términos contractuales, ni el hecho de que, en virtud del SWAP y con respecto a la destinación involucrada en esta actuación, la actora percibió un importe distinto del declarado y facturado a OTC; que ha quedado exactamente determinado en la pericia contable que se produjo en sede aduanera, en el marco de la actuación SIGEA 12374-37-2005, pero comprensiva también de la operación involucrada en el sumario SC075-04-014 (v. copias certificadas reservadas a fs. 432 de este expediente, esp. anexo 3 de la pericia contable).

USO OFICIAL

Lo que la actora plantea es que el SWAP es un reaseguro financiero suscripto con un tercero independiente, mediante el cual pretendió cubrir el riesgo inherente a la operación comercial a largo plazo, y que lo percibido en tal concepto no tiene vinculación con las exportaciones de petróleo crudo. Por otra parte, remarca la coincidencia entre el precio declarado en el permiso de embarque y el facturado; al mismo tiempo que relativiza las conclusiones de la pericia contable, al afirmar que el hecho de que los ingresos generados por el SWAP se hubiesen declarado como ganancias respondió a lo que prescribían las normas técnicas sobre la materia. Finalmente, alega que el supuesto entramado societario tiene como único sustento informes producidos por el propio demandado.

Ahora bien, aun asistiendo razón a la recurrente cuando señala que no hay evidencias concretas en esta actuación del negocio internacional complejo que mencionan los informes del Fisco[1], lo cierto es que aquélla no refutó con la suficiencia que el caso requería los concretos medios de prueba con arreglo a los cuales el tribunal de origen determinó que existieron otros giros desde el exterior correspondientes a las operaciones que motivaban la intervención aduanera.

En particular, la decisión apelada se basó en dos elementos independientes: 1) los términos del contrato SWAP, que se vinculan explícitamente con el FOS I; 2) los registros contables de YPF SA, donde los importes provenientes del primer contrato se contabilizaron como ingresos por las exportaciones realizadas. Esto le permitió al Tribunal Fiscal llegar a la convicción de que se trataba de contratos conexos, y convalidar de tal modo los hechos sintetizados en los puntos a) a d) del considerando 1°.

Al respecto, se comparte que resultan **decisivas** las conclusiones de la pericia contable cuya copia fue reservada a fs. 432. El experto individualizó el importe total que percibió YPF SA por la operación involucrada en este expediente, al que arribó a partir del monto facturado a OTC y el que, por otra parte, percibió en virtud del SWAP (v. respuesta al punto 7 y anexo 3).

Además, observó: "**la empresa les ha dado a las operaciones sujetas a la pericia, tanto a los embarques de petróleo y sus respectivas facturaciones, como a los depósitos** calculados como las diferencias entre los valores de mercado y el precio fijado en los con-

[1] Al contestar el recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el Fisco remitió a la explicación hecha del negocio en "*los informes técnicos y la resolución aduanera*" (fs. 70vta.). En los considerandos de esta última se alude a una medida para mejor proveer por conducto de la cual se habían solicitado a la aduana chilena informes relativos a la inscripción de las firmas OEL y OTC, que finalmente fue desistida (v. fs. 12). Allí también se afirma, genéricamente, que "*ha quedado establecido, y todas las áreas que de una u otra manera han tomado intervención en el presente caso, dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos son contestes en ello, que los contratos FOS celebrados entre YPF SA y las firmas …OEL …y OTC…forman parte de un negocio jurídico internacional complejo donde dicha venta anticipada es sólo uno de sus elementos constitutivos"* (fs. 13). Por otra parte, obran en el expediente copias de la actuación 416972/02 donde se efectúa un cuadro general descriptivo del funcionamiento del mercado del petróleo, sin particular referencia a los contratos involucrados en esta actuación (fs. 210). En definitiva, queda en evidencia que se trata de informes que transcriben conclusiones de otros anteriores, sin hacer mención a los medios de prueba que respaldarían las afirmaciones. En particular, no se desprende de su lectura cuáles fueron las diligencias llevadas a cabo para considerar demostrado el entramado de negocios referido en los puntos e, y f, del considerando 1° (en igual sentido, cfr. esta Sala, causa 4223/24 "YPF SA (TF 30435-A) c/ DGA", sent. del 28/11/24).

Fecha de firma: 20/02/25
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA



#30182731#444779174#20250220095848644

tratos FOS más/menos comisiones **provenientes de las operaciones SWAP**, **el mismo tratamiento contable, es decir, son consideradas como ganancias e ingresadas a la cuenta Ventas de Petróleo al Exterior**" (respuesta al punto 7).

Precisó que los embarques parciales para cumplimentar lo establecido en los contratos FOS también fueron "tratados como ganancias e ingresadas a la contabilidad como una venta de petróleo al exterior" (respuesta al punto 9).

Por último, **con relación a los importes abonados a MGT**, informó que "***en los casos de haberse realizado pagos los mismos se registraban contablemente haciendo una disminución de las ganancias de la cuenta contable ventas de petróleo al extranjero***" (respuesta al punto 10 "Importes abonados al Morgan Guaranty Trust Company, en virtud de los contratos SWAP en análisis", énfasis añadido).

USO OFICIAL

Cabe señalar que la opinión del perito, aunque no es vinculante, posee particular eficacia probatoria en materias propias de su especialidad; dada la objetividad que cabe suponer en un auxiliar de la justicia y los conocimientos técnicos que respaldan sus conclusiones. Por lo que, en principio, corresponde atenerse a ella, salvo que los fundamentos de su dictamen resulten insuficientes a la luz de la sana crítica, las demás pruebas y elementos de convicción obrantes en la causa (arg. art. 477, CPCCN, y doctr. esta Sala, causas "Fundación MASIN", sent. del 22/3/01, y "Lotería Nacional SE c/ Biancardi", sent. del 19/12/06; entre otras). Sin embargo, en el caso no se presenta el último supuesto, porque no se han aportado otras pruebas de igual o mayor idoneidad técnica.

En particular, no media cabal demostración de la norma de registración contable que la recurrente invocó en su defensa y hacía a su propio interés acreditar. Llama la atención que, tratándose de una cuestión técnica que escapa a la formación jurídica, no haya sido objeto de prueba (v. fs. 57/vta. y 482/501vta.); por lo que, en este punto, la actora debe asumir las consecuencias desfavorables de la omisión, con arreglo al principio que emana del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, supletoriamente aplicable a la materia -arg. art. 1174, CA- (doctr. esta Sala, causas "Kossakoff, Mario José -TF 8499-A- c/ ANA", sent. del 30/4/98, y "Manrique, José Ramón", sent. del 27/11/07; entre muchas otras).

En definitiva, la sola afirmación de la actora del carácter independiente del SWAP carece de virtualidad para invalidar un análisis sobre los hechos probados en el que, adecuadamente, primó la consideración de la pericia técnica que, a su vez, respalda sus conclusiones en otro elemento de suma importancia como medio de prueba, como es la contabilidad de la propia empresa. A la luz de esos elementos queda en claro que el SWAP no constituyó un simple reaseguro financiero, como se pretendió hacer valer ante la Aduana, **sino**

que representó para YPF SA un ingreso por las ventas al extranjero, mientras que lo facturado a OTC fue un anticipo de precio de las mismas operaciones.

Se concluye, de tal manera, que no ha mediado arbitrariedad o error que justifique apartarse de la valoración que hizo el Tribunal Fiscal de la Nación en ejercicio de sus atribuciones (arg. art. 1180, CA).

10) Que no es ocioso insistir en que, en el presente caso, el reproche de la Aduana no se circunscribió al hecho de que el precio declarado difiriese del aceptable para la valoración de la mercancía según el artículo 748, inciso b, del Código Aduanero, sino que, además, sostuvo **la falsedad del precio por la circunstancia de haberse constatado ingresos diferentes de los declarados; siendo este último aspecto de la imputación el único que se convalida en esta instancia**.

Más allá de la coincidencia entre lo declarado por YPF SA ante la Aduana y lo facturado a OTC, en el *sub examine* se observa una falta de correlación con la contabilidad de la empresa y las constancias de ingresos de divisas, que impide arribar a resultados absolutorios como los de otros casos conocidos por este Tribunal (p. e. causa 44372/22 "Maltería Pampa SA", cit.).

11) Que, en lo que respecta al **aspecto subjetivo**, es cierto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado aplicable a las infracciones aduaneras el principio básico del derecho penal conforme al cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (doctr. *Fallos*: 290:202; 325:786 y sus citas; asimismo, esta Sala, causa 35983/04 "Renault Argentina SA (TF 15827-A) c/ DGA", sent. del 1/3/07).

Sin embargo, no corresponde admitir la pretensión exculpatoria de la actora porque el bien jurídico protegido por la infracción de declaración inexacta es el principio de veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una destinación **ante la Aduana** (*Fallos*: 315:929 y 942; 325:786 y 830; 333:300; entre otros) y lo cierto es que los hechos a los que hace referencia la recurrente no permiten inferir que se haya puesto oportunamente en conocimiento del servicio aduanero, mediante la documentación pertinente, la existencia de los ingresos provenientes del SWAP.

Al confeccionar el permiso de embarque y su respectiva Declaración de los Elementos Relativos al Valor de Exportación (OM 1993/2 SIM), YPF SA no informó la existencia del contrato celebrado con MGT. Tampoco informó, aunque debía hacerlo, sobre la existencia de descuentos por nivel o cantidad, ni que los envíos formaban parte de una venta mayor convenida.

Por otra parte, la recurrente alude al hecho de haber puesto información a disposición de otros organismos como la CNV y la DGI; lo que resulta ineficaz para excluir el reproche por su conducta ante el servicio aduanero.

En cuanto a la presentación realizada por YPF SA para solicitar opinión a la Aduana sobre la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación en operaciones vinculadas —la cual dio origen a la actuación 416972/02—, allí se mencionó la diferencia en-

Fecha de firma: 20/02/25
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#30182731#444779174#20250220095848644

tre el precio acordado y el de mercado al momento de los respectivos embarques, sin hacer referencia alguna la concertación del SWAP (véase la copia de la presentación incorporada a fs. 86/90, esp. fs. 90); que recién se puso en conocimiento del servicio aduanero con motivo de las observaciones de valor (véase, p. e., fs. 68/69 de la act. 12762-346-2006).

En suma, la actora afectó con su accionar un sistema que se basa en la confiabilidad de lo declarado ante el servicio aduanero y las circunstancias que expuso son insuficientes para excluir su reproche con sustento en la causal genérica del artículo 902 del Código Aduanero.

12) Que resta examinar el agravio vinculado con la **determinación de la sanción aplicable**.

Al respecto, el artículo 954, apartado 1°, inciso c, del código establece que las multas deben graduarse de una a cinco veces “el importe de la diferencia” entre el monto pagado o por pagar desde el exterior, y el que efectivamente correspondiere.

De acuerdo a los estándares de juzgamiento sintetizados en el considerando 8°, a criterio de este Tribunal esa diferencia no puede determinarse, como se hizo en anteriores instancias, a partir de la divergencia entre el precio declarado y la cotización internacional de la mercadería (que funcionaría como valor imponible idóneo de acuerdo con la base supletoria normada por el artículo 748, inciso b, del CA); ya que, tal proceder, se opone a los principios constitucionales y legales de tipicidad y proscripción de la incriminación por analogía (art. 18, CN; arts. 894 y 898 del CA).

Además, para que la multa guarde proporción con la falta efectivamente cometida debe determinarse en función de la diferencia entre el importe que declaró la actora y el que efectivamente ingresó por la operación, considerando lo que aquélla percibió o detrajo en virtud del SWAP; diferencia, ésta, que ha quedado exactamente determinada en la columna “Importe SWAP” del cuadro obrante en el anexo 3 de la pericia contable.

Más allá de lo expuesto, se aclara que la multa había sido graduada en el mínimo legal de una vez el importe de la diferencia, sin que ello fuese materia de cuestionamiento; por lo que a esa graduación corresponde estar.

También se aclara que la sanción resultante de la metodología propuesta es menor a la que había determinado el servicio aduanero.

En consecuencia, la multa queda establecida en la suma de **$2.279.595,94.**

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

1) Admitir parcialmente los agravios de la actora, confirmar la decisión de fs. 540/542vta. en cuando denegó el beneficio de la condonación, confirmar parcialmente la

USO OFICIAL

decisión de fs. 456/464 en cuanto tuvo por configurada la infracción prevista en el artículo 954, aparatado 1°, inciso c, del Código Aduanero con respecto a la destinación 01 075 EC01 000356G y reducir el importe de la multa aplicada con arreglo a lo dispuesto en el considerando 12 de la presente.

2) Imponer las costas por sus vencimientos en ambas instancias (arts. 1163 y 1182 del CA, y arts. 71 y 279 del CPCCN).

3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a fs. 505/vta., en atención al modo en que se decide, y declarar inoficioso el tratamiento de las apelaciones.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 20/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#30182731#444779174#20250220095848644