En Buenos Aires, a los 6 días del mes de julio del año 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en autos **"Maltería Pampa SA (TF 35104-A) c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación"**, y

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La CSJN, por pronunciamiento del 15/12/22 revocó, con costas, la sentencia de esta Cámara del 20/4/21 (Sala IV) –que había declarado condonada la multa aplicada por la res. DGA 308/14 (AD BABL)–, ordenando que se dicte nuevo pronunciamiento.

Ello así, por remisión a las causas *"Chehadi, Mallid c/Aduana La Quiaca"* (Fallos: 345:849) y *"Rossi, Osvaldo Enrique"* (CAF 42372/2018/CA1-CS1), en las que concluyó que la multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. c, del Código Aduanero (en adte. CA) –impuesta a la actora– no es susceptible de condonación.

II. En razón de lo ordenado por nuestro Máximo Tribunal, deben examinarse los agravios dirigidos a cuestionar la decisión recurrida. La cual fue emitida por la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (en adte. TFN).

Correspondiendo, estar a lo ya resuelto por esta Sala I, en supuesto análogo y causa homónima por sentencia firme: emitida en "Maltería Pampa SA (TF 35103 –A) c/ ANA s/ recurso directo de organismo externo" (del 9/5/19).

III. En la causa ahora a decidir, el TFN revocó, con costas, **la res. DGA (AD BABL) nº 308/14**, que había condenado a "Maltería

Pampa SA” al pago de una **multa por infracción al art. 954 inc. ‘c’, del CA** (fs. 95/100). Para decidir de ese modo, consideró que:

a) Aunque no existe norma alguna que limite la cantidad de intervinientes en una operación de comercio exterior; la DGA, impuso la multa cuestionada, por considerar que más de dos operadores guardan vinculación societaria entre sí (“Maltería Pampa SA” -argentina-, “Maltería Uruguay SA” -uruguaya- y “AMBEV” -brasileña-).

Lo que hizo sin probar que esa situación hubiera influido en el valor de venta de la mercadería, como lo exige la imputación en trato.

b) La vinculación a que refiere el servicio aduanero ya había sido examinada por la CSJN en “Maltería Pampa SA”, del [24/2/15], fallando en favor del contribuyente: reconoció que la firma uruguaya no constituye un establecimiento estable, sino una sociedad con personería independiente. Menos aún, una ficción que oculte una venta directa a Brasil.

Para resolver como lo hizo, la CSJN validó la operación de ventas sucesivas para la determinación del IG, reconociendo la legitimidad del precio en relación al tributo, que resulta la base de tributación.

Traspolando la cuestión a la de autos, podría incurrirse en un escándalo aseverar que esa vinculación es una realidad jurídica ilegítima.

c) No surgen elementos que permitan sostener la imputación, pues no se encuentra controvertido en autos que el precio declarado resultó idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente.

No se encuentra configurado el presupuesto exigido por la norma: una diferencia entre lo declarado y lo constatado, pasible de ocasionar un ingreso o egreso de divisas distinto del correspondiente.

d) Si tuvo lugar una maniobra de vinculación fraudulenta entre las tres empresas, la pesquisa tendría que haberse direccionado en otro sentido, lo que excede el plano infraccional y el marco de esta discusión.

IV. La **AFIP-DGA apeló y expresó agravios** (fs. 139/141), que fueron replicados por “Maltería Pampa SA” (fs. 159/168).

En lo esencial, sostiene que:

a) Comparte los fundamentos desarrollados por la Sala “E” del TFN en el pronunciamiento que, en copia, acompaña.

Donde se concluyó que el precio transaccional de la venta declarada era manifiestamente inexacto, constitutivo de una “subfacturación" penada por el art. 954, ap. 1º, inc. c), del CA (por el ingreso al país –real o potencial- de un importe –precio de la exportación- diferente al que hubiera correspondido).

b) Dicho pronunciamiento resalta valores del CA: el sistema de “despacho en confianza” y la descalificación del “abuso en el derecho”.

c) El precio de transacción –a los fines de la valoración aduanera- debe complementarse con la legislación relacionada con los “precios de transferencia” (art. 8 de la LIG conf. ley 25784), que complementa al CA.

V. Reseñada como quedó la cuestión, resulta oportuno recordar que la ponderación que el Tribunal Fiscal haga de los hechos de la causa, constituye una cuestión fáctica que no cabe, en principio, rever en esta instancia, atento la limitación del recurso en trato (conf. art. 1180 del CA).

Por consiguiente, en la medida en que no se advierta un error de magnitud suficiente, no corresponderá examinar la ponderación que de cuestiones de hecho se haya efectuado, toda vez que resultan del ejercicio de facultades propias de ese Tribunal, a fin de apreciar las pruebas (conf. doc. Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala I, en "Aseguradora de Créditos y Garantías SA", del 9/10/18; "3M Argentina", del 28/2/19; Sala II, en "Baltzer Marítima SRL", del 18/8/15; Sala III, en "Sideca", del 2/3/17; Sala IV, en "Muñoz Wright", del 11/4/19; y Sala V, en "Ledesma SAAI", del 26/3/19; entre muchas otras).

VI. Desde la premisa anterior, puedo adelantar que **no se advierte aquí, que el TFN hubiera incurrido en un error manifiesto y/o de magnitud en la consideración y/o valoración de los elementos aportados**, de modo tal que justifique desechar sus conclusiones. Máxime que, dicho Tribunal advirtió que:

a) Maltería Pampa SA documentó, mediante el PE n° 09-003-EC01-001024-V, la exportación para consumo de 13.300 toneladas de malta por un valor FOB unitario de USD 450, habiendo tributado según el precio oficial de USD 450 la tonelada. Asimismo, mediante el PE nº 09-003-EC01-001046-C, documentó la exportación para consumo de 800 toneladas de malta por un valor FOB unitario de USD 450, habiendo tributado según el precio oficial de USD 450.

De lo que resulta, indudablemente, que la autoliquidación practicada arrojó en una y otra ocasión el mismo valor en Aduana (fs. 20/21 del expte. SIGEA 14517-43-2012).

b) A lo cual suma que no es materia de controversia, que el precio declarado resultó idéntico al efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente.

Lo que lleva a concluir que no se encuentra configurado el presupuesto exigido por la norma. Es decir, no se advierte alguna

diferencia entre lo declarado y lo, en definitiva constatado, pasible de ocasionar un ingreso o egreso de divisas distinto al correspondiente.

c) Máxime que, la vinculación entre las firmas surge de "la Declaración de los elementos relativos al Valor de la Exportación" adjunta a la declaración de la exportación (fs. 20/21 y el informe técnico 27/12 a fs. 1/10 de las act. adm.).

VII. Criterio que, por lo demás, es también el seguido en temas sustancialmente análogos por distintas Salas del Fuero (Sala III, en "Maltería Pampa SA" –exp. n° 49492/18-, del 23/4/19; Sala V, por sentencias firmes en: "Maltería Pampa SA" –exp. n° 22071/18-, del 12/6/18; "Maltería Pampa SA" –exp. n° 20412/18-, del 11/09/18, y "Maltería Pampa SA" –exp. n° 22858/18-, del 18/12/18; y más recientemente, Sala II en "Maltería Pampa SA" –exp. nº 19247/21-, del 17/2/23).

Causas en las cuales para así decidir, y en lo que aquí importa, se consideró que:

a) No se dan los elementos requeridos para afirmar la existencia de una declaración inexacta, pues no se advierte una diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación. Donde el valor FOB declarado en el permiso de embarque fue el que posteriormente se consignó en las facturas comerciales remitidas a la Maltería Uruguay SA (v. en el caso de autos, sobres contenedores y facturas comerciales a fs. 20/21 de las act. adm.).

b) La constatación de que la venta realizada por "Maltería Uruguay S.A." en su carácter de "trader" al mercado brasilero, por un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no

constituye per se un elemento suficiente para reprochar el valor y la veracidad de la primera venta declarado.

El precio de la segunda venta es ajeno al exportador, en tanto sin perjuicio de la vinculación declarada, aquello no influyó en el precio, por cuanto la firma uruguaya se comportó como una sociedad con personería jurídica propia y de tal modo concertó las segundas ventas por las que obtuvo una ganancia, que no puede reputarse como de fuente argentina.

c) Los derechos de exportación correspondientes fueron liquidados y pagados de conformidad con el precio oficial que para esa mercadería se hallaba vigente -a la fecha de la Declaración Jurada de Venta al Exterior -en adelante, DJVE- (en el caso de autos, ver informe técnico "SE FEBB" nº 27/12 a fs. 2/10, en especial fs. 9, donde señala "que para el caso que nos ocupa no ha existido perjuicio fiscal alguno, dado que la base para la tributación es la que surge de la aplicación del precio oficial que deviene de la DJVE que lo amparaba y sobre el cual no se hace ninguna observación").

d) La mercadería fue vendida a su comprador vinculado "Maltería Uruguay SA", tal como fue debidamente declarado en el formulario de "Declaración de los elementos relativos al valor de Exportación" que se adjuntó a la declaración de exportación (al igual que sucedió en autos, v. sobre contenedor a fs. 20/21 y el referido informe técnico nº 27/12).

e) La utilización de un esquema de ventas trianguladas (sucesivas) y el hecho de que las empresas argentina y uruguaya fueran vinculadas, no define que se haya tratado de una maniobra simulada que encubría una venta directa al Brasil, tendiente a reducir la base de tributación para el IG y a concretar un ingreso de divisas por una suma menor a la que hubiese correspondido.

f) No se configura el tipo previsto en el art. 954, inc. c) del CA, pues no se advierte una diferencia entre lo declarado y lo

verificado; sino la existencia de dos ventas sucesivas, a dos valores diversos y respecto de los cuales no se ha probado que se trate de operaciones simuladas, tal como lo expuso la Procuradora Fiscal en su dictamen del 13/3/14 (al que se remitió la CSJN en "Maltería Pampa SA", del 24/2/15), al manifestar 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, que hubiera permitido acreditar -en su caso- si hubo o no una utilización abusiva de la figura societaria extranjera".

g) En la medida que no es la modalidad de triangulación lo que tipifica por sí misma la conducta del administrado, el hecho infraccional puede darse únicamente en el supuesto en que se constate una diferencia entre el precio declarado y el constatado (que en estos casos y en el nuestro no se configuró) o bien que se advierta una manipulación artificiosa del precio para obtener una ventaja fiscal, que tampoco fue probada.

VIII. A fs. 107 se regularon los honorarios del letrado de la firma actora, los que fueron apelados y fundados "por altos" a fs. 144/145 (cuyo traslado fue contestado a fs. 156/158) y "por bajos" a fs. 147/149 vta (el cual no fue replicado).

En esa orientación y en función de los agravios exhibidos, cabe tener en cuenta la naturaleza del proceso, su monto —para el que debe tomarse la suma de la multa debatida en autos ($9.912.780)—, las tres etapas procesales cumplidas, la época de los trabajos realizados ("*Establecimiento Las Marías SACIFA"*, pronunciamiento del 4/09/2018; Fallos: 341:1063), el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, por

lo que SE FIJAN en: a) la suma de PESOS UN MILLON DOSCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS ($1.288.600) y b) 40,27 UMA —equivalentes a la suma de $778.741, de conformidad con los valores establecidos en la acordada n° 19/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor del Dr. Juan P. Cotter por su actuación en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la parte actora durante las dos primeras etapas del proceso (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 21.839) y la tercera, respectivamente, en la instancia anterior (arts. 16, 20, 21, 29 y demás concordantes de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE ESTABLECEN en 38 UMA — equivalentes a la suma de $734.844, de conformidad con los valores establecidos en la acordada —19/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor del Dr. Juan P. Cotter por su actuación (presentación del 10/02/2020, fs. 159/168) ante esta instancia (art. 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

IX. Por todo lo expuesto, VOTO por: (i) desestimar los agravios de la demandada y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido; con costas (art. 68, 1er párrafo, del CPCCN); (ii) regular los honorarios con arreglo a lo expresado en el considerando VIII.

El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto precedente.

La jueza Clara M. do Pico no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 06/07/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#35379477#371816337#20230706102118735

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**: (i) desestimar los agravios de la parte demandada y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido con costas; y (ii) regular los honorarios con arreglo al considerando VIII.

Regístrese, notifíquese, y remítase a la Corte Suprema de Justicia de la Nación dada la imposición de costas decidida en el pronunciamiento del 15 de diciembre de 2022.

Fecha de firma: 06/07/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#35379477#371816337#20230706102118735