Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° CAF 49.532/2018

YPF SA (TF 29398-A) c/ ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de julio de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F Treacy y Pablo Gallegos Fedriani dijeron:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 18 de octubre de 2022 la Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo lugar al recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional y revocó la sentencia dictada por la Sala I del fuero el 29 de agosto de 2019, ordenando el dictado de un nuevo pronunciamiento (cfr. fs. 305/7 y 343 del expediente en soporte papel).

Para decidir de ese modo la Corte indicó que resultaba aplicable al caso la doctrina sentada en la causa CAF 42372/2018/CA1 -CS1, "Rossi, Osvaldo Enrique c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 30 de agosto de 2022, y, por la remisión realizada en aquel pronunciamiento, la que surge de la sentencia dictada ese mismo día en la causa FSA 8622/2013/CS1 "Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s impugnación de acto administrativo".

Con ese fundamento, revocó la sentencia de fs. 305/7 que, en los términos de la ley n° 27.260, había tenido por condonadas las multas impuestas en las resoluciones AD CORI 41, 50 y 53 del año 2011 por considerar a la firma YPF SA incursa en la infracción prevista y penada por el art. 954, apartado 1, inciso c) del Código Aduanero.

II.- Que tras resultar desinsaculada, esta Sala asumió el conocimiento en la causa a fs. 349 para dictar un nuevo pronunciamiento por lo que corresponde resolver el recurso de apelación deducido por la actora a fs. 232 (del expediente en soporte papel) y fundado a fs. 238/61 contra la resolución del Tribunal Fiscal de fs. 219/30.

En la decisión apelada el *a quo* -en cuanto ahora interesa- confirmó parcialmente las Resoluciones (AD CORI) Nros. 41/11 (rec

55/11), 50/11 y 53/11 en cuanto imputaron a la recurrente la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, inciso c) del Código Aduanero en relación con los permisos de embarque nros. 05014EC01000240S 02014EC01000619C y 02014EC01000465B, pero disminuyendo el monto de la infracción correspondiente a la primera declaración, e intimando a pago de $14.970.035, $6.372.216,60 y $7.822.813,19, respectivamente en concepto de multa, con costas según los respectivos vencimientos.

Para decidir de ese modo, comenzó por señalar que la Aduana imputó a la actora la comisión de la infracción contemplada en el inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero por considerar que los valores de la mercadería documentada en las destinaciones Nros. 0501 EC01 000240S, 02 014 EC01 000619C y 02 014 EC01 000465B no resultaban exactos y veraces. Explicó que la Aduana había advertido una llamativa diferencia entre los valores declarados en una serie de operaciones documentadas por la firma YPF SA y los valores de mercado internacional de la mercadería exportada -petróleo crudo-, y llevó a cabo una exhaustiva investigación de los antecedentes de las operaciones en trato.

El *a quo* destacó que el contrato FOS "Acuerdo de Compra y Venta de Petróleo Crudo" -en el que se fundaban las operaciones de exportación- fue suscripto en junio de 1998 entre las firmas YPF SA y Oil Enterprises LTD por un plazo de 10 años en el que las partes se comprometieron a vender y entregar barriles de petróleo crudo, a cambio de la recepción de los mismos y el pago por adelantado -a la fecha de suscripción del contrato- del precio establecido por las partes, el cual resulta de la cláusula 2.1 del Artículo II COMPRA, VENTA Y ENTREGA. En virtud de dicho contrato "YPF" se obligó a la entrega a "OEL" de 23.933.985 de barriles de petróleo crudo. Asimismo -agregó- un contrato SWAP vinculado a las operaciones en cuestión fue suscripto, con fecha 30/06/1998, entre las firmas YPF SA y Morgan Guaranty Trust Company of New York (MGT), quienes haciendo referencia al petróleo crudo de los tipos entregados por YPF de conformidad con el "Acuerdo de Compraventa de Petróleo Crudo" (El Acuerdo de Venta de Crudo) entre YPF y Oil Enterprises LTD (OEL), se obligan al pago de la diferencia entre el precio fijo u$s18,2375 por barril y el flotante.

El tribunal de grado explicó que tras el análisis de cada uno de los permisos de embarque, el valor declarado de la mercadería había sido de u$s0,0796 por litro y la Aduana estableció que el valor que correspondía declarar sobre la base de la cotización internacional arriba

a: u$s0,240 por litro para el PE 05 14 EC01 000240S, u$s0,1429 por litro para el PE 02 14 EC01 000619C y u$s0,1573 por litro para el PE 05 14 EC01 000465B.

El *a quo* recordó que de los arts. 745, 746, 747 y 748 del Código Aduanero resultan las facultades de la Aduana para aceptar o rechazar el precio documentado, para realizar estudios y ajustes de valor entre el precio pagado o por pagar o facturado, siempre que contara con antecedentes y, que tomando en consideración los criterios y circunstancias de la operación, los valores declarados difirieran de los precios corrientes.

Además, destacó que la propia empresa recurrente al realizar la presentación que dio origen a la actuación ADGA 2002-416.972 solicitó a la Aduana que emitiera opinión acerca de la base imponible que debía declarar para el cálculo de los derechos en exportaciones que -como las del caso- se realizaron en cumplimiento de contratos FOS celebrados en los años 1996, 1998 y 2001 con un plazo de vigencia de 7 y 10 años. Explicó que si bien el objeto de la nota presentada por "YPF SA" ante la Aduana fue la determinación de la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación, no podía perderse de vista que allí se reconocía la existencia de diferencias entre el precio declarado en los PE y el de mercado a la fecha de registro de las exportaciones teniendo en cuenta que el precio de venta de los productos exportados se había percibido con anterioridad a la exportación del producto y que asimismo el precio de la mercadería había subido desde la fecha de concertación de las ventas.

Concluyó que, por las circunstancias y condiciones de las operaciones de autos, no se cumplía con la noción teórica de valor, ni con las condiciones de independencia que debe reunir la venta, dado que el precio de transacción convenido con YPF en el marco de los contratos FOS no era el único emolumento percibido por la firma en relación con la mercadería exportada, en razón de la suscripción del contrato SWAP por el cual la exportadora recibía la diferencia entre el precio fijo pactado en el contrato FOS y el internacional de mercado.

Añadió que de las actuaciones en las que recayeron los actos cuestionados resultaba que el ajuste en trato había sido efectuado por aplicación del inc. b) del art. 748 del Código Aduanero, que dispone que cuando el precio pagado o por pagar no constituye una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero puede apartarse del mismo y utilizar, entre otros, el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería. En ese sentido, puso de resalto que YPF percibió ingresos

adicionales por las ventas de petróleo efectuadas al amparo de contratos SWAP que le aseguraron la percepción del valor real del crudo exportado y también que YPF no abonó importe alguno a la firma Morgan Guaranty Trust of New York (MGT) por diferencias en contra, de manera que la petrolera debió haber declarado como valores de todas las destinaciones implicadas el de cotización internacional de barril de crudo (WTI) al momento de registro de cada embarque, y no el que surge de la facturación.

Destacó que la pericia contable indicaba que hasta el año 2005 la empresa incluso asentaba los ingresos provenientes del Swap como ganancias y en la misma cuenta que los ingresos provenientes de FOS (a saber, la denominada “venta de petróleo al exterior”).

Por todo ello, concluyó que los valores documentados por la firma YPF SA resultaban inexactos, en tanto no reflejaban las sumas efectivamente percibidas por la exportadora por cada una de los envíos en razón de que al precio de los barriles de petróleo establecido en los contratos FOS debían sumárseles las sumas ingresadas -y contablemente declaradas- resultantes de lo concertado en el contrato SWAP relativo a las operaciones en trato, y con las que en definitiva se arribaría al precio de mercado de la mercadería en cuestión. A ello añadió que el precio declarado resultó ser ostensiblemente inferior al de mercado -lo cual fue reconocido por la propia actora-, circunstancia especialmente relevante en el caso de la mercadería involucrada por tratarse de un commodity.

Citó en apoyo de su decisión la resuelto por la Corte Suprema en el caso “Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. 7584-A) c/ Administración Nacional de Aduanas”, con fecha 11/06/1998, con relación al inciso c) del artículo 954 del Código.

Por todo lo anterior, confirmó las imputaciones fiscales.

Sin embargo, consideró que la multa con relación al permiso 05014 EC01 000240S había sido liquidada de manera incorrecta dado que correspondía aplicar el tipo de cambio vigente a la fecha de la comisión de cada infracción y, consecuentemente, la reliquidó fijándola en la suma de $14.970.035.

III.- Que, disconforme, YPF apeló (fs. 232, del expediente en soporte papel) y expresó a fs. 238/61 sus agravios, que fueron replicados por la contraria a fs. 268/73.

Las críticas de la accionante se resumen en lo siguiente:

(i) El contrato de swap celebrado entre YPF y MGT es un derivado financiero distinto de la compraventa de petróleo y, por lo tanto

no había obligación de declarar los beneficios derivados de ese acuerdo como parte del precio de la mercadería exportada.

La obligación del exportador -según el Código Aduanero es declarar el precio de la mercadería despachada; y ese precio es el que se conviene como contraprestación por la transferencia de la propiedad de los bienes exportados. En el caso, la única retribución percibida por YPF del comprador del crudo según el contrato FOS fue el precio convenido en ese acuerdo (y declarado en el PE).

Según el Código Aduanero, el valor imponible es el valor FOB fijado entre partes independientes en un momento determinado como consecuencia de una venta al contado (art. 735), siempre que esa sea -como en el caso- la única prestación efectiva del comprador (art. 742).

Además de que los dos flujos considerados (los del FOS y el swap) tienen causa o título diferente, el Swap fue concertado con un tercero evidentemente ajeno a la operación comercial, de modo que existe también falta de concordancia entre los sujetos involucrados.

No todo ingreso declarado como ganancia por YPF en sus estados contables integra el precio pactado entre el comprador y vendedor que han suscripto los contratos FOS; además, la forma de registrar contablemente las operaciones no modifica la naturaleza jurídica de esos negocios.

(ii) Ninguna ventaja económica podía derivarse de la supuesta inexactitud, pues los derechos fueron abonados sobre la base del valor de mercado de los bienes y al tiempo de las oficializaciones no existía obligación de ingresar las divisas provenientes de la venta.

(iii) La diferencia entre el precio (que debe declararse) y el valor de mercado no es constitutiva de infracción, sino eventualmente de un ajuste de valor que justificaría un cargo suplementario por tributos.

(iv) A la fecha de registro de las exportaciones involucradas el importe a percibir por el swap no estaba determinado ni era determinable, pues de acuerdo con el contrato los diferenciales se calculaban mensualmente; en consecuencia, podría eventualmente considerarse incompleta la declaración realizada, pero no falsa.

(v) El contrato de swap fue declarado por la empresa ante el servicio aduanero en 2002 cuando el Estado restableció los derechos de exportación sobre los bienes exportados e instituyó un control de cambios; en ese momento YPF abonó la diferencia correspondiente de derechos (autoajuste).

Alternativamente, el autoajuste realizado por la empresa –a los efectos de ingresar eventualmente los tributos sobre la base de

valor de mercado- hacen encuadrar el caso en el supuesto del artículo 959 del CA y la eximen de responsabilidad infraccional.

Al tiempo de la celebración de ambos contratos (FOS y SWAP) no había controles de cambio ni derechos de exportación sobre los productos en cuestión, y cuando estos se instituyeron YPF denunció el contrato derivado (además de haberlo incluido siempre en sus registros contables), de manera que el elemento subjetivo de la infracción imputada está ausente; por esas mismas circunstancias, el caso encuadra en el supuesto del artículo 902 del Código Aduanero.

(vi) La aduana ha fijado los derechos de exportación de las operaciones sobre la base de la cotización internacional del producto exportado, y no sobre la suma del valor de la venta y el de los beneficios del Swap.

IV.- Que conviene comenzar por describir sucintamente el entramado contractual en juego, tomado en cuenta por la Aduana para identificar la inexactitud del precio consignado como valor de la mercadería, e imponer a la exportadora tres multas (una por cada permiso de embarque involucrado).

Al dictar los actos aquí impugnados, la Administración puso de relieve que la compraventa a término de petróleo que dio lugar a las exportaciones analizadas fue uno de los eslabones de un negocio jurídico internacional complejo, integrado esencialmente por las siguientes operaciones (conf. fs. 161/72, expte. n° 12811-31-2006; fs. 167/9 de expte. n° 12811-27-2006; y fs. 154/66 del expte. n° 12811-33-2006):

(i) una venta a término de petróleo (Forward Oil Sale, o FOS) por parte de YPF SA a las firmas Oil Trading Corp (OTC) y Oil Enerprises LTD (OEL) -ambas constituidas en las Islas Caimán- por precio fijo de U$S18 el barril, convenida en tres contratos diferenciados con entregas programadas –mensuales- a 7 y 10 años respectivamente. El pago total de la mercadería fue adelantado por las empresas importadoras a razón de U$S 14 el barril (U$S 13,16 a OEL y U$S 14,35 a OTC). Conforme ha sido reconocido por YPF, queda determinado un precio fijo por barril cuyo monto resulta de la división entre el monto recibido como pago y la cantidad de barriles a exportar mensualmente.

(ii) un contrato swap celebrado entre YPF SA y la firma Morgan Guaranty Trust of New York (en adelante MGT), por medio de la cual se fija el precio del barril de petróleo en U$S18, para asignar en lo sucesivo riesgos que dependerán de la cotización internacional del producto. YPF asume el riesgo ante una cotización internacional menor a precio de corte swap fijado, obligándose a abonarle a MGT la diferencia

existente entre ambos montos y, de su lado, MGT asume el riesgo de abonar a YPF SA dicha diferencia en caso inverso, es decir, en caso de que la cotización internacional sea mayor al precio de corte swap pactado. De esa manera se asegura a YPF SA la percepción de los montos de las exportaciones al precio de la cotización internacional, que corresponde a West Texas Intermediate (WTI) Crude Oil Price.

(iv) La tercera operación involucrada es un segundo contrato de venta a término del petróleo, celebrado entre las empresas importadoras OTC y OEL, por un lado, como vendedoras, y MGT, por el otro, como compradora.

(v) A su vez, OTC y OEL emitieron obligaciones negociables a largo plazo (*note due*), por las que obtuvieron fondos de inversores, que se destinaron en parte a pagar por adelantado a YPF el petróleo comprado a término (contratos FOS descriptos en el punto 1). En la colocación de esa deuda corporativa intervino como *underwriter* la entidad financiera J.P. Morgan & Co, integrante del mismo grupo económico que MGT.

La emisión de estos bonos corporativos se hallaba respaldada por la obligación de MGT de abonar el precio de la segunda venta término a las firmas emisoras (OTC y OEL).

(vi) Los flujos que debían abonarse a los inversores tenedores de dichos títulos se realizó por medio de un fideicomiso cuyo fiduciario (*trustee*) es el Royal Bank of Canada Trust Co (*Cayman*) LTD. Los pagos realizados por MGT en virtud de la segunda venta a término eran directamente depositados a disposición del fideicomiso, quien realizaba los pagos correspondientes a los tenedores de las obligaciones negociables.

Es preciso poner de resalto, adicionalmente, que la prueba pericial producida en sede administrativa da cuenta de que YPF recibió:

(i) por el PE 02014EC01000619C, la suma de u$d1.497.504,38 como consecuencia del swap, y por encima de la suma de u$d2.633.556,12 percibida como consecuencia de las ventas a término y declarada al oficializar la destinación (anexo III de fs. 117 de las actuaciones n° 12811-31-2006).

(ii) por el PE 05014EC01000240S, la suma de u$d4.141.134,03 como consecuencia del swap, y por encima de la suma de u$d2.602.867,75 percibida como consecuencia de las ventas a término y declarada al oficializar la destinación (anexo III de fs. 118 de las actuaciones n° 12811-27-2006).

(iii) por el PE 02014EC01000465B, la suma de u$d1.401.339,23 como consecuencia del swap, y por encima de la suma de u$d2.635.504,99 percibida como consecuencia de las ventas a término y declarada al oficializar la destinación (anexo III de fs. 113 de las actuaciones n° 12811-3-2006).

Los expertos contables señalaron, además, que la empresa había registrado los fondos provenientes de las ventas en la cuenta “Anticipos de Clientes” y que aquellos percibidos por el swap fueron ingresados en su contabilidad como “Ventas de Petróleo al Exterior”, a las que se les dio el tratamiento de ganancias o utilidades (aunque desde el año 2005 la empresa los registra como “Resultados Operativos de Mercados Futuros”; cambio para el cual el perito no ha encontrado ni obtenido una explicación de la empresa).

Por otra parte, es pertinente poner de relieve que -como señaló la empresa en su apelación- ante la reinstitución de los derechos de exportación en el año 2002, la propia firma actora se presentó ante el servicio aduanero requiriendo su opinión sobre la correcta conformación de la base imponible para calcular los derechos de exportación con relación a todos los embarques vinculados con esta operación (en el marco de la act. 416.972/02). Manifestó allí que el precio concertado en los contratos FOS al tiempo de su celebración podía no coincidir con el precio del mercado.

Finalmente, es de destacar que en los actos cuestionados la Aduana señaló que el valor FOB declarado por YPF no resultaba idóneo como base de valoración. Destacó que la empresa había omitido declarar conforme a derecho la realidad de la operación comercial incluyendo las relaciones comerciales y/o financieras que incidían en el precio de la venta, con arreglo a lo exigido en el artículo 322 del CA concordantemente con el 742 de aquel ordenamiento. Explicó que, frente a la falta de acreditación de la conformidad del valor imponible, y tras llevar adelante la investigación correspondiente, acudió a la base supletoria prevista en el inciso b) del artículo 748 del Código.

V.- Que razones de orden lógico hacen necesario abordar en primer lugar el agravio referido a la alegada inaplicabilidad en el caso de la disposición en que se fundó la sanción discutida, esto es, el inciso c del apartado 1 del artículo 954 del Código Aduanero. Según esta norma “[e]l que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir […] el

#32150873#463039527#20250707134949621

ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o po pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado cor una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia".

La actora insiste en que en tiempos en los que no rigen los controles de cambio (en particular, en que no hay obligación de ingresar/liquidar las divisas en el mercado local) la previsión recién transcripta pierde cualquier virtualidad.

V.1.- Conviene señalar en primer lugar que contrariamente a lo sostenido por la empresa, al tiempo de la oficialización de los permisos de embarque aquí involucrados (octubre de 2002, abril de 2005, y diciembre de 2005), las normas vigentes obligaban a los exportadores a ingresar al país el contravalor en divisas de la exportación de productos nacionales y a negociarlo en el mercado único de cambios (conf. artículo 5° del Decreto N° 1606 del 5 de diciembre de 2001, que restableció la vigencia del artículo 1° del Decreto N° 2581/64 y del artículo 10 del Decreto Nº 1555/86; normas que recién volvieron a derogarse en 2017 con el dictado del Decreto n° 893/17).

V.2.-Pero, además, aún si se obviara este hecho, la interpretación que la actora propone de la norma en juego tampoco resulta razonable.

La vigencia del precepto en análisis no se encuentra condicionada por la implementación de medidas regulatorias del mercado de cambios.

El término "ingreso" se refiere a la contraprestación que recibe el exportador por la venta de la mercadería. En el texto literal, la norma alude a "importe pagado o por pagar". No se encuentra incluido el término "divisas" que provengan de una operación de exportación y que deban ser liquidadas dentro de un plazo determinado en el mercado de cambios. La declaración de un ingreso distinto tiene la aptitud de producir efectos perniciosos, fiscales y extra-fiscales, tales como una disminución de la base imponible del impuesto a las ganancias y una distorsión de los activos de una empresa, entre otros (conf. arg. Fallos: 321:1614; y Sala III, causa n° 7/2019 "YPF SA-TF 29022-a c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 12/03/2024).

Por consiguiente, aun si las operaciones involucradas datasen de un período en el que no hubiera habido restricciones en el acceso al mercado de cambios, de comprobarse una inexactitud susceptible de afectar el ingreso del importe que correspondiere con el alcance explicitado, resultaría también aplicable la previsión del art. 954 apartado 1, inciso c) del CA.

VI.- Que como surge de la descripción del entramado negocial realizada en el considerando IV, no tienen correlato con la realidad de los hechos los argumentos centrales de la actora referidos a que (i) los ingresos derivados del swap no tenían relación con la venta a término; y (ii) las partes en los contratos eran diferentes, pues la compraventa fue celebrada con OTC y OEL, y el swap con MGT.

La compraventa de petróleo fue estructurada entre el grupo J. P. Morgan Chase y la empresa YPF a través de dos operaciones esencialmente: dos ventas de petróleo a término y de tracto sucesivo, a ejecutarse a lo largo de 7 y 10 años (según el contrato) [contratos FOS celebrados entre YPF y OEL-OTC, y entre OEL-OTC y MGT] y la celebración de un contrato de swap, derivado financiero que permitió a la petrolera argentina compensar las diferencias entre el precio fijo por barril cobrado por adelantado y el de la cotización internacional del commodity al momento de cada envío. La falta de independencia de las compañías OEL y OTC, constituidas en un país conocido por su laxitud fiscal y su generosidad regulatoria, para operar como vehículos en la compraventa queda en evidencia a poco que se advierta que: (i) estas empresas vendieron a término el petróleo a MGT, compañía del grupo J.P. Morgan Chase; (ii) OEL y OTC adquirieron su posición en la venta originada financiándose con una emisión de deuda corporativa en la que J.P. Morgan intervino como underwriter (colocador adquirente del riesgo de la colocación), y que los emisores garantizaron con los pagos comprometidos por MGT en la segunda venta a término (punto i); (iii) MGT depositaba los pagos por la segunda compraventa directamente en un fideicomiso financiero constituido en las Islas Cayman, cuyo fiduciario hacía directamente los pagos de amortizaciones e intereses de la deuda emitida por OEL y OTC.

En ese contexto, no puede sostenerse seriamente que el contrato de swap no tenga relación con la compraventa de petróleo, ni mucho menos que MGT resulte un tercero desinteresado en el acuerdo celebrado entre YPF y OTC-OEL (conf. arts. 735 y 742, CA). Y resulta razonable que la aduana haya considerado que el precio de las mercaderías exportadas se componía tanto por el valor recibido al contado por YPF (por la compraventa) como por los flujos recibidos posterior y sucesivamente en razón del swap (art. 748, CA).

Las circunstancias subyacentes del acto jurídico de la venta/exportación fueron expuestas incluso por la parte actora en ocasión de realizar la consulta que tramitó en el expediente ADGA 416.972/02 (en el que la propia empresa informó de este entramado contractual a la aduana y reconoció la diferencia entre el valor declarado y el de mercado

y sus dudas en cuanto a la base correcta de valoración) y debieron habe sido incluidas en su declaración aduanera a fin de exteriorizar la realidad del precio percibido con motivo de las operaciones (Sala III, causa n 7/2019, ya citada).

Es preciso recordar en este punto que según el Código Aduanero, la solicitud de destinación de exportación para consumo debe formalizarse ante el servicio aduanero mediante una declaración que cuando es efectuada por escrito, "[…] debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate" (art. 332, ap. 1 y 2).

Así, el precio transaccional de la venta de petróleo crudo a OEL declarado en el campo "valor mercadería" de los permisos de embarque documentados por YPF SA resulta manifiestamente inexacto y constitutivo de un supuesto de subfacturación, que autoriza a concluir que la empresa actora ha incurrido en el tipo que sanciona la infracción de declaración inexacta por el ingreso al país –real o potencial- de un importe en concepto de precio de la exportación diverso del que hubiera correspondido (Sala III, causa n° 7/2019, ya citada)

VII.- Que la Corte federal ha explicado que el bien jurídico tutelado por el art. 954 del CA es "el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana" (Fallos: 315:942; 315:929; 325:830; 325:830), y que "en la confiabilidad de lo declarado mediante las correspondientes documentaciones, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan" (Fallos: 315:929 y 325:830, entre otros).

La norma en trato sanciona a quien ante el servicio aduanero, efectúe una declaración que difiera con el resultado de la comprobación, es decir que sea "inexacta", y que en caso de pasa inadvertida, produjere o hubiere podido producir "el ingreso […] desde […] el exterior de un importe […] por pagar distinto del que efectivamente correspondiere".

Sobre el alcance de este precepto la CSJN ha dicho que "no puede dejar de ponderarse que la función primordial del organismo aduanero consiste en 'ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías' (art. 23, inc. a) del Código Aduanero), cometido para el 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" y que "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 […] como debe apreciarse lo establecido por el inc. c) del citado artículo, cuyo texto, […] 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 de destinaciones de importación o de exportación" (Fallos: 321:1614, 325:830 ; entre otros).

VIII.- Que las críticas de la recurrente acerca de la base de valoración empleada por la aduana no tienen fuerza suficiente para desvirtuar los fundamentos de los actos atacados.

En particular, es de hacer notar que aunque la recurrente menciona al pasar que el precio obtenido al contado rondaba los u$d13 dólares por barril, mientras que el precio de referencia del swap era de alrededor de u$d18, ella misma reconoció que percibió el monto inicial por adelantado (lo cual surge también de la prueba reunida en la causa). El adelanto de ese valor inicial justifica el aserto de la aduana de que el precio recibido al contado traía un componente de descuento que bien puede explicar la diferencia entre los precios de referencia del swap (iguales a los convenidos en la letra del contrato de compraventa) y el precio por barril cobrado por YPF por adelantado.

Por lo demás, dada la conclusión alcanzada en el considerando VI en punto a la realidad contractual subyacente, se revela legítimo el accionar del servicio aduanero en cuanto descartó el precio declarado (convenido en el contrato FOS) como base idónea de valoración (arts. 332, 748), pues ni aquel constituyó el único importe recibido como contraprestación por la exportadora, ni podía considerarse que la compraventa de la operación concertada en el contrato de swap (conf. arts. 742, 735 y 748, CA). De igual manera, se revela adecuada la sustitución de aquella base de valoración por la del precio internacional de un producto que se negocia en un mercado transparente (art. 748, inc. b CA) (conf. Sala I, causa n° 3378/2024; Sala II, causa n° 7028/2018; Sala III, causa n° 7/2019; ya citadas), método que adicionalmente concuerda con el contemplado en la Ley n° 17.319 de hidrocarburos (v. art. 56; conf. Sala I, causa n° 3378/2024; y Sala III, causa n° 7/2019; ya citadas).

IX.- Que el resto de los argumentos de la accionante no resultan más atendibles.

IX.1.- En efecto, la invocada imposibilidad de declarar los montos que eran calculados mensualmente según lo convenido en el contrato SWAP no releva a la exportadora de su obligación de "declarar el precio y toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta valoración de la mercadería por parte del servicio aduanero (cfme art. 332 del CA). Por el contrario, YPF pudo haber optado por realizar una declaración de "precios revisables", acudiendo a una regulación operativa prevista para casos singulares, que le hubiera permitido declarar un valor provisorio, con la condición de declarar posteriormente el valor determinado en función de la cotización internacional WTI y del precio de corte previsto en el SWAP (ver, Resc ANA 2780/92; y RG 4073-E, vigente actualmente) (conf. Sala III, causa n 7/2019 "YPF SA-TF 29022-A c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 12/03/2024).

IX.2.- Por otra parte, la forma en que fue constatada la configuración del elemento objetivo de la infracción lleva a descarta también el argumento acerca de la falta de culpa de la empresa (art. 902 CA) fundado en que originalmente (al tiempo de la celebración del FOS y del swap) no había controles de cambio ni derechos de exportación, y que cuando se implementaron YPF declaró aquella circunstancia a los efectos de integrar correctamente los derechos de exportación. Esa conducta de la apelante no es relevante en el caso (v. Sala III, causa citada, consid VIII, página 33) salvo en cuanto confirma precisamente que la empresa obró en todo momento con conocimiento de que el precio declarado de las mercaderías no era veraz. Por lo demás, el valor de la mercadería objeto de una exportación debe ser declarado ante el servicio aduanero incluso cuando no estuviere gravada tal como lo manda el art. 750 del CA (v. en igual sentido, Sala III, causa n° 7/2019, ya citada; y Sala II, causas n° 73.028/2018 "YPF SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 15/10/2019, y n° 15547/2019 "YPF SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 3/03/2024, considerando XIV).

IX.3.- Finalmente, la invocación del artículo 959 del Código Aduanero tampoco es útil a la posición de la actora en la medida en que esa norma exculpatoria fue concebida para casos en los que el operador incurre en un error excusable (conf. v. Alsina, Barreira Basaldúa, Cotter Moine & Vidal Albarracín, "Código Aduanero Comentado", Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, Tomo III, p. 410/1) y como se explicó anteriormente, la empresa estaba en pleno conocimiento de la discrepancia luego detectada por el fisco (v. en sentido similar Sala

II, causas n° 15.547/2019, ya citada, y n° 73028/2018, ya citadas; y Sala I causa n° 27457/2022 “YPF SA (TF 32672-A) c/ DGA s/ recurso de apelación”, del 15/08/2023).

X.- Que es pertinente mencionar, adicionalmente, que entre los numerosos pronunciamientos de distintas Salas del fuero citados previamente, la decisión adoptada por la Sala II el 15/10/194 en la causa causa nº 73028/18 “YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” ha adquirido firmeza pues el 18/10/2022 la Corte federal declaró inadmisible el recurso extraordinario deducido contra aquella sentencia (art. 280,CPCCN) en lo relativo a los puntos aquí en discusión.

Por las consideraciones precedentes, correspondería Desestimar el recurso de la actora y confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, 1° párrafo, CPCCN).

ASÍ VOTAMOS.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany adhiere en lo sustancial al voto que antecede.

En virtud del resultado del Acuerdo, el Tribunal **RESUELVE:** Desestimar el recurso de la actora y confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, 1° párrafo, CPCCN).

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Jorge F ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 08/07/2025
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: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#32150873#463039527#20250707134949621

Fecha de firma: 08/07/2025
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: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#32150873#463039527#20250707134949621