En Buenos Aires, a los 4 días del mes de julio de 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos **"YPF SA (TF 30436-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"**,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La firma YPF SA **recurrió las res. AD PDES 160/11, 175/11, 176/11**, y **244/11**, en los términos del art. 1132, ap. 1º, inc. a) del Código Aduanero (en adte. CA). Actos administrativos que la condenaron al pago de multas por infracción al art. 954, ap. 1º, inc. c) del CA., respecto a las destinaciones 01 019 EC01 001717 G, 02 019 EC01 000368 X, 02 019 EC000040 S, y 02 019 EC01 000016 V (fs.49/71).

II. Por pronunciamiento del 16/8/23, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (en adte. TFN) **confirmó las res. AD PDES 160/11, 175/11, 176/11, y 244/11**. Con costas (fs. 195/198).

Para así decidir, consideró que:

(a) El servicio aduanero desechó el valor documentado por considerar que los valores declarados no resultaban veraces ni reflejaban la realidad de la operación concertada. En tanto: (i) YPF SA debió declarar los importes percibidos en el marco del contrato SWAP, y (ii) los precios declarados resultaron "excesivamente bajos".

(b) Intervinieron distintas empresas vinculadas que, para financiar el precio del activo adyacente, concertaron una serie de contratos y negocios de cobertura y especulación financiera del precio flotante.

De un lado, YPF SA, OIL TRADING CORP (OTC) y OIL ENTERPRISED LTD (OEL), celebraron un contrato FOS con entregas programadas a 7 y 10 años a un precio fijo de usd 18 el barril. En virtud de esa transacción, YPF SA recibía la suma de usd 680 millones en carácter de pago por adelantado. Y del otro, un contrato SWAP entre YPF SA y Morgan Guaranty Trust Company (MGT), mediante el cual se asignan riesgos por si el precio de mercado en cada entrega supera dicho importe (USD 18).

(c) El precio realmente pagado por el petróleo que YPF S.A exportaba se encontraba conformado, también, por las sumas que percibía de MGT, en el marco del contrato SWAP.

(d) YPF SA omitió declarar los importes percibidos en concepto de SWAP, lo que configura la infracción al art. 954, inc. c) del CA.

III. YPF SA **apeló y expresó** agravios (fs. 207/223), que fueron replicados por el Fisco (fs. 233/240).

En síntesis, sostuvo que:

(a) Celebró contratos FOS de venta anticipada de crudo con OEL y OTC, comprometiéndose a exportar el crudo a término a cambio del pago acordado. Dichas sumas, son las únicas percibidas como consecuencia de la venta realizada.

Por otro lado, suscribió un contrato SWAP con MGT para asegurar financieramente la operación (se garantizaba la percepción de fondos en caso de que el precio de mercado supere un determinado precio de referencia, debiendo abonarle a la contraparte en caso de que fuera inferior).

(b) Lo percibido en el marco del contrato SWAP no debía ser declarado, ya que no se vincula con el precio de la mercadería ni con su comprador. Se trata de relaciones jurídicas diferentes, no vinculadas.

(c) Se imputó la infracción al art. 954 del CA, a pesar de que informó a la AFIP en declaraciones impositivas la existencia de los contratos y de que no se configuró el elemento subjetivo.

IV. En tales condiciones importa repasar lo actuado en sede administrativa:

(a) Las actuaciones SIGEA nº 12762-347-06 (PE 01 019 EC01 001717 G), nº 12762-352-06 (PE 02 019 EC01 000368 X), nº 12762-350-06 (PE 02 019 EC000040 S), y nº 12762-358-06 (PE 02 019 EC01 000016 V) se originaron a partir de procedimientos de investigación efectuados a YPF SA por ventas anticipadas de crudo, exportadas a precios “excesivamente bajos”. Ello así, al amparo de contratos FOS celebrados con las firmas OTC y OEL (v. fos. 2/8 de las act. SIGEA nº 12762-347-06, fos. 2/8 de las act. nº 12762-352-06, fos. 2/8 de las act. nº 12762-350-06, y fos. 2/8 de las act. 12762-358-06).

(b) YPF SA documentó la exportación para consumo de petróleo crudo por un valor FOB total de USD 4.525.264,80 (PE 01 019 EC01 001717 G); USD 4.935.146,80 (PE 02 019 EC01 000368 X); USD 685.077,67 (PE 02 019 EC000040 S); y de USD 1.601.820,22 (PE 02 019 EC01 000016 V) (v. carpetas contenedoras agregas a las act. adm.).

(c) La Sección Fiscalización Exportación informó diferencias entre los valores declarados y el valor del mercado: USD 1.297.211,43 (PE 01 019 EC01 001717 G); USD 1.225.787,80 (PE 02 019 EC01 000368 X); USD 56.989,05 (PE 02 019 EC000040 S); (v. nota 57/06, fs. 2/6, act. SIGEA nº 12762-347-06, nº 12762-352-06, nº 12762-350-06).

(d) El informe pericial contable detalló las sumas percibidas por YPF SA, en el marco de los contratos FOS y SWAP (v. informe pericial a fs. 146/148).

La totalidad de los importes percibidos, según dicho informe, "son consideradas como ganancias e ingresadas a la cuenta de 'Ventas de Petróleo al Exterior'".

(f) Finalmente, por res. AD PDES 160/11, 175/11, 176/11, y 244/11se condenó a YPF SA al pago de una multa por infracción al art. 954, inc. c, del CA.

Ello, atento considerar que: (i) el precio de transacción convenido con YPF en el marco de los contratos FOS no resulta "el único emolumento percibido (…) en relación a la mercadería exportada, objeto de tales convenciones, sino que forma parte de un negocio internacional, financiero y complejo que permite a la vez la intervención de otras entidades"; (ii) del reconocimiento de YPF SA y de la prueba pericial, se desprende la utilización de los contratos SWAP "estableciendo un precio fijo por unidad de medida y asegurando dicho equilibrio por compensación mediante el cobro o pago de una diferencia resultante entre el precio allí pactado y el internacional del mercado (…)"; (iii) el valor declarado por YPF SA resultó notoriamente inferior al valor del mercado internacional. Documentó la destinación sin informar el adicional recibido por el contrato SWAP; (iv) la firma reconoce en su descargo que el precio declarado fue abonado cinco años antes de la exportación; y (v) el art. 954 del CA tutela el principio de veracidad y exactitud en la declaración, con prescindencia de toda actividad ulterior.

V. Así las cosas importa recordar que es doctrina de la CSJ 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".

También que de “la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un régimen dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan” (Fallos: 315:929 y 325:830, entre otros).

Dicha norma 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 pasar inadvertida, produjese o hubiese producido “el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”.

En cuanto al alcance de dicho precepto, la CSJN agregó 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 o destinaciones de importación o de exportación” (Fallos: 321:1614, entre otros; esta

Sala, causa *"PBB Polisur SA c/ EN DGA"*, del 6/8/19, y causas *"Marítima Heinlein SA",* del 9/5/23 y del 23/5/23, entre otras).

VI. Ello así, en causa sustancialmente análoga, que involucra a la misma empresa actora y en la cual había omitido declarar los importes percibidos por el SWAP, esta Sala I entendió que se configuraba la infracción al art. 954, inc. c), del CA. Lo que lleva a desestimar el recurso interpuesto por YPF SA (causa nº 27457/22 *"YPF SA (TF 32672-A) c/ DGA"*, del 15/8/23).

Criterio que, es también el seguido por distintas Salas del Fuero (Sala II, causas nº 73028/18 *"YPF SA c/ DGA"*, del 15/10/19, que se encuentra firme; y nº 15547/19 "*YPF SA c/ DGA*", del 8/3/24; Sala III, causa nº 7/19 "*YPF SA c/ DGA*", del 12/3/24).

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

a) El contrato SWAP no constituye un acuerdo celebrado con un tercero ajeno al negocio comercial –como alega la recurrente- en tanto como bien surge de una apreciación conjunta de la operatoria, forma parte integrante de ella, y mal puede ser considerado un contrato aislado y sin vinculación alguna con la operación de venta a futuro de una materia prima (petróleo).

Pues, como reconoce la firma actora en sus agravios, la rentabilidad de la venta deviene incierta en función la volatilidad de los precios, de cara a lo cual el SWAP, le garantiza en definitiva un precio acorde al mercado.

b) La propia firma actora, se presentó ante la Subdirección General de Legal y Técnica requiriendo su opinión sobre la base imponible que debía declarar para calcular los derechos de exportación (en el marco de la act. 416.972/02). Manifestó que el precio concertado en los contratos FOS al tiempo de su celebración,

podía no coincidir con el precio del mercado (v. nota nº 174/07, fos. 99, act. adm. nº 12762-347-06).

c) YPF SA debió declarar el SWAP dado que constituía un ingreso por la exportación realizada, siendo el precio informado notoriamente inferior al del mercado.

d) Se configuró el elemento objetivo de la infracción, pues las exportaciones supusieron un ingreso distinto al que efectivamente correspondía y la exportadora tenía conocimiento de la inexactitud del precio declarado.

e) El art. 748 CA autoriza a acudir a otros métodos de valoración, entre ellos, “el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería (…)”. Método que, concuerda con el contenido en el art. 56 apartado I de la Ley 17.319, ley de hidrocarburos.

Máxime que:

(i) Insiste en que cumplió con la obligación de declarar el precio de la mercadería exportada al documentar el precio concertado en el contrato FOS.

Empero, no se hace cargo de que –como bien lo indicó el TFN- el precio de transacción no fue el único emolumento percibido, en tanto, y como se vio, pudo comprobarse que percibió sumas adicionales del contrato SWAP.

Sus agravios en punto a que las sumas del SWAP “no necesariamente” integran el precio, son insuficientes para desvirtuar el pronunciamiento apelado.

(ii) Lo cual toma especial relieve si se tiene en cuenta 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, conf. doc. Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala I, *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA"*, del 9/10/18; *"3M Argentina"*, del 28/2/19; y *"Colorcon S.A."*, del 9/8/22; Sala II, *"Baltzer Marítima SRL"*, del 18/8/15; Sala III, *"Sideca"*, del 2/3/17; Sala IV, *"Muñoz Wright"*, del 11/4/19; y Sala V, *"Ledesma SAAI"*, del 26/3/19; entre muchas otras).

VII. Por todo lo expuesto, VOTO por: desestimar los agravios de YPF SA y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido; con costas (art. 68, 1er párrafo, del CPCCN).

La jueza Clara María do Pico y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**: desestimar los agravios de YPF SA y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido; con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 04/07/2024
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38743493#413345635#20240704071951844