22.913/2023

YPF SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 24 de octubre de 2023.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 17/09/2017 el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo por allanada a la firma Y.P.F. SA a la deuda tributaria exigida en la resolución n° 219/2012 (AD NEUQ), dictada en la actuaciones administrativas SIGEA n° 14214-57-2007, y por desistida de toda acción y derecho, incluso de repetición, en el marco del régimen de “Regularización Excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras” establecido en el Título II de la ley 27.260, con costas a su cargo. Difirió el análisis de la condonación de la multa para ser tratado con la cuestión de fondo.

II.- Que, mediante el pronunciamiento de fecha 5/11/2017, el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó la Resolución nro. 219/2012 (AD NEUQ) dictada en el marco de la actuación SIGEA Nro. 14214-57-2007, en tanto condena a la actora por la comisión de la infracción del art. 954 ap. 1° inc. c) del Código Aduanero, al pago de la multa con relación a los PE nros. 02075EC07000015F, 0275EC07000012C y 02075EC07000031D, con costas.

No hizo lugar a la condonación de la multa peticionada por la actora.

Ordenó poner en conocimiento lo decidido a la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos dependiente de la Procuraduría General de la Nación, a sus efectos.

Para así decidir, indicó que Y.P.F. S.A. documentó los permisos de embarque Nros. 02075EC07000015F -of. 10/04/2002-, 0275EC07000012C -of. 11/03/2002- y 02075EC07000031D -of. 23/08/2002-, a fin de exportar para consumo petróleo crudo a granel, clasificable en la P.A. SIM 2709.00.10.900 N con un precio *F.O.B*. por un total de u$s 4.292.349,49; u$s 4.613.334,26; u$s 4.821.810,28 y u$s 5.208.176,80 respectivamente. Asimismo, precisó que la mercadería había sido facturada a la firma Hydrocarbons Traders Corp.

Relató que en el marco de una investigación “como consecuencia de advertir posibles diferencias de valores en destinaciones de exportación de petróleo crudo”, el servicio aduanero desechó el valor documentado en tanto consideró que los valores declarados en las destinaciones no resultaban veraces por dos observaciones, a saber: 1) la exportadora debió haber declarado los importes percibidos por *SWAP* y 2) los precios declarados resultaron ser muy diferentes a los del mercado internacional.

Examinó el Alcance n° 14214-57-2007/3 (cuerpos 1 y 2) donde obran las copias certificadas de los contratos celebrados por la firma YPF S.A. y REPSOL YPF, el Acuerdo de Cesión y Asunción celebrado entre REPSOL YPF, HIDROCARBONS TRADERS CORP e YPF S.A., el Acuerdo de Cesión y Asunción celebrado entre HYDROCARBONS TRADERS CORP., OIL INTERNATIONAL LTD. e YPF S.A., Liberación de la Garantía celebrada entre BNP y REPSOL YPF, el contrato *SWAP* celebrado entre MORGAN STANLEY CAPITAL GROUP LTD. (MGT) e YPF S.A. y el contrato SWAP celebrado entre YPF S.A. y BNP PARIBAS.

Analizó dicha documentación de donde surge que el contrato *Forward Oil Sale (FOS)* fue celebrado por la firma YPF S.A. y REPSOL YPF S.A., el 31 de diciembre de 2001, con el objeto de vender y entregar barriles de petróleo crudo y recibir el pago por adelantado, cuyo precio resulta de la cláusula 2.1 del Artículo II “COMPRA, VENTA Y ENTREGA”. Los derechos de dicho contrato fueron cedidos y las obligaciones delegadas contractualmente por REPSOL YPF S.A. a HIDRO CARBONS TRADERS CORP. en la misma fecha; a su vez con fecha 23 de diciembre de 2002 HIDROCARBONS asignó sus obligaciones y derechos contractuales a favor de OIL INTERNATIONAL LTD; según el contrato de cobertura de riesgo (*SWAP*), del 31/12/01 entre YPF S.A. y BNP PARIBAS, mediante el cual se garantiza a YPF el pago de la diferencia entre el precio fijo U$S 20,60 por barril y el flotante; asimismo, el 23/12/02 se celebró la extinción del “Contrato Marco ISDA (contrato firmado entre YPF y BNP) y se firmó el contrato *SWAP* entre YPF S.A. y MORGAN STANLEY CAPITAL GROUP LTD., en los mismos términos que el anterior.

Afirmó que de la compulsa de la documental a la vista surgía de manera incontrastable que las operaciones involucradas eran idénticas a

las analizadas en el precedente citado y constituían una operación triangulada, elemento que habilitaba al servicio aduanero a investigar el precio declarado; ello así, con base en que las destinaciones documentadas al amparo de los contratos *FOS* y *SWAP* entre el vendedor y el adquirente final del petróleo crudo se interpusieron ventas sucesivas aparentes en las que intervinieron, por un lado, una sociedad vehículo creada en las islas Caimán para estructurar las futuras entregas de petróleo de YPF con destino a la República de Chile y por el otro, una entidad financiera que además de ser la adquirente del petróleo que vendía OIL INTERNATIONAL LTD. a un precio fijo, resultaba ser la contraparte de YPF en el contrato *SWAP* en el que se asumía como pagador del precio flotante.

Entendió que el precio realmente pagado o por pagar por el petróleo que exportaba YPF se encontraba conformado también por las sumas percibidas a raíz de los pagos netos efectuados por MGT en el marco del contrato *SWAP*.

Consideró que esos pagos integran el precio pagado o por pagar, toda vez que constituyen una forma indirecta de recibir el precio de mercado que abona el verdadero comprador de las mercaderías, el usuario final radicado en el exterior.

Citó el voto del Dr. Garbarino en la causa N° 29.023-A donde sostuvo que tratándose de un *commodity* resulta acertado que el servicio aduanero considere la cotización internacional, conforme lo previsto ene le art.748 inc. b del C.A. toda vez que no se trata solamente de un caso en que el precio pagado o por pagar no constituye base idónea de valoración, sino que ese precio tampoco estaba determinado ni era determinable al momento del registro de las declaraciones aduaneras.

Recordó, a fin de verificar si se ha configurado la infracción endilgada, que los efectos que esa diferencia debieron producir o haber podido producir, en caso de pasar inadvertida, es el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere -inc. c)-, que tiene en miras el control de cambios primordialmente y opera como herramienta para combatir el flagelo de la sub y sobrefacturación-.

Destacó que si bien no existía un importe pagado o por pagar que correspondiere ingresar en virtud de la desregularización del mercado de

cambios, la doctrina del Alto Tribunal establece que no procede entender que un régimen de libertad cambiaria implique que las exportaciones no suponen un ingreso desde el exterior para el exportador, independientemente del modo como éste decida disponer, sea en el lugar que fuere, del dinero que recibe *(Fallos*: 321:1614).

Advirtió que la actora ha celebrado una serie de negocios jurídicos, en apariencia autónomos, mediante la utilización de una sociedad pantalla que le permitió ocultar el verdadero negocio jurídico, lo cual constituye indicio que permite tener por acreditado el elemento subjetivo de la infracción endilgada; ello así resulta indudable que la exportadora tenía pleno conocimiento de que aquél declarado como precio en carácter de declaración jurada no resultaba ser el precio realmente pagado o por pagar por esas mercaderías.

Confirmó la infracción prevista en el art. 954 ap. 1° inc. c) y sostuvo que deviene inaplicable lo dispuesto por el art. 898 del Código Aduanero.

En cuanto a la determinación de la multa en moneda extranjera no resulta contraria a lo estipulado en los arts.918 y 919 del C.A., toda vez que el valor en aduana de la mercadería no conlleva su conversión a moneda nacional.

Rechazó la condonación de la multa peticionada por la actora, con fundamento en que la exclusión del inc. c) del art. 954 ap. 1° del C.A. de los beneficios concedidos por la ley 27.260 (art. 56 y c.c. y R.G. 4007-E, art. 6° inc. c), *in fine*), inhabilita a supeditar la condonación de la multa, aun cuando se cumpla con el plan de facilidades de pagos acordados con la AFIP.

Agregó que tampoco surgía de la lectura del dictamen N° 8/2017 de la ASAD -AFIP- (no vinculante) que la inclusión del inc. a) de la citada norma aduanera tenga un efecto gravitatorio que permita subsumir la hipótesis del inc. c); por el contrario, el rechazo del Fisco se alinea con la interpretación taxativa de la ley 27.260 tal como parece también hacerlo la ASAD en el dictamen mencionado.

Ordenó poner en conocimiento lo decidido a la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos dependiente de la Procuraduría General de la Nación, ya que la conducta evidenciada por la actora pudo haber afectado otros bienes jurídicos amparados por la ley.

III.- Que, contra la decisión, con fecha 18/02/2020, dedujo recurso de apelación la actora, expresando agravios el 12/03/2020, los que no fueron contestados por la demandada.

Sostiene la recurrente que el organismo jurisdiccional administrativo arribó a conclusiones contradictorias porque ha confundido las nociones de precio y valor.

Dice que si bien no desconoce el principio establecido en el art.1180 del C.A., alega que en el caso bajo estudio, corresponde un nuevo examen de las cuestiones de hecho y prueba pues el T.F.N. efectuó una apreciación errónea.

Entiende que dicho tribunal a partir de una falsa premisa, la existencia de ventas sucesivas aparentes, concluyó que el precio declarado es inexacto, señalando que ese precio debe completarse con el *SWAP* pero propicia el ajuste sobre el valor de mercado, extremo que considera una verdadera contradicción.

Explica que de las actuaciones surge que: a) YPF concertó un contrato *FOS* con REPSOL YPF luego transferido a HTC y a OIL, comprometiéndose a entregar una cantidad de barriles determinada en un plazo de siete (7) años a un valor unitario de u$s16,59; b) el crudo exportado era entrega comprometida en ese contrato; c) el crudo fue facturado a OIL según el documento de transporte y embarcado con destino Chile; d) YPF suscribió el contrato *SWAP* con BNP (luego MSCG), por el cual se garantizaba la percepción de fondos, en la hipótesis de que el precio de mercado se situase por encima de u$s20,60 el barril y por el contrario, lo obligaba a pagar a la contraparte, en caso que el precio fuese menor a ese importe y e) YPF percibió de MSCG el reaseguro concertado en tanto el valor de mercado fue superior al valor de corte y f) el cobro financiero no se producía al momento del embarque y por ello no podía ser declarado.

Sostiene que no existe ningún elemento que acredite de manera fehaciente que HTC u OIL fuese una empresa creada exclusivamente para ese contrato ni que ella u otras empresas compradoras del crudo lo vendieran a MSCG para su venta final en el mercado abierto y menos aún la participación de YPF en la supuesta triangulación.

Insiste en que la condena se basa en la supuesta omisión de la declaración del *SWAP* en la operatoria de exportación, es decir la

cotización internacional establecida en el *SWAP* ya que el art. 322 del C.A. impone al exportador la obligación de declarar toda circunstancia que permita a la Aduana valorar la mercadería para determinar los tributos aduaneros.

Recalca que el SWAP no es parte del precio porque no se ha constituido un contrato con el comprador de la mercadería ni se ha concertado como condición de venta de aquélla. Analiza que sólo debe adicionarse si se comprueba que resultaba un cobro indirecto. Dice que el art.735 del C.A. establece que para determinar el valor imponible debe considerarse el valor *FOB* y el art. 742 del C.A. en su inc. a) dispone que una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro es una venta en la que especialmente se cumplen determinadas condiciones, y en cuanto aquí interesa, el pago del precio de la mercadería constituye la única prestación efectiva del comprador.

Afirma que la única prestación que ha percibido de parte del comprador de la mercadería está constituida por el precio de venta concertado en el contrato FOS y efectivamente percibido al inicio de la transacción, por lo que surge evidente que la declaración de precio formulada al documentar los permisos de embarque fue real y veraz y se concretó en un todo de acuerdo a la disposición contenida en el art. 322 del C.A.

Dice que el cobro que eventualmente pudiera percibir su parte en función del contrato SWAP no forma parte del “precio de venta” acordado entre el vendedor y el comprador de la mercadería y por tanto no debe ser declarado como parte del precio.

Manifiesta que el comprador del crudo ha pagado a su parte únicamente el precio acordado, producto de la negociación comercial concertada y dada la modalidad comercial pactada (contrato a 7 años vista). Es decir que, su parte no tiene un cobro extra ni recibe una contraprestación extra por parte del comprador, que permita inferir un cobro indirecto.

Esgrime que la inclusión del precio percibido o abonado en función del contrato financiero *SWAP* celebrado con una persona jurídica distinta ni relación alguna con el comprador de la mercadería, transgrede el principio de legalidad tributaria consagrado en el art. 18 de la C.N.

Señala que el importe percibido, según la cotización internacional del crudo, en función del contrato *SWAP*, no es un cobro indirecto de conformidad con las arts. 735 y 742 del C.A., por lo tanto se ha efectuado una interpretación analógica de las normas tributarias materiales.

Desde otra óptica dice que no se trata de una declaración falsa y en todo caso, la falta de inclusión del *SWAP*, habida cuenta que al momento de confeccionar la declaración aduanera no estaba determinado ni era determinable pues se determinan por períodos mensuales, constituye en todo caso, una declaración incompleta y por lo tanto no punible.

Precisa que, en el caso en examen, al momento de suscribirse el contrato de venta FOS (año 2001) no existían los derechos de exportación. Tampoco había control de cambios para los ingresos de SWAP. Es decir, que al momento de cerrar tanto el contrato de venta FOS como al concluir el contrato de SWAP, ambos en el año 2001, su parte no tuvo en cuenta, ni cuestiones cambiarias, ni arancelarias aduaneras.

Puntualiza que dada la importancia patrimonial, los contratos antes aludidos fueron incluidos en las notas a los balances de YPF SA, balances que fueron acompañados a la AFIP en las sucesivas declaraciones anuales de impuestos de YPF S.A., por lo que la AFIP ha estado expresamente informada de la existencia de dichos contratos y de su significación, y en ningún momento ha cuestionado el encuadre jurídico que surge de dichas notas, ni los resultados que por ambos contratos declaró YPF S.A. Asimismo, indica que YPF presentó ante la Comisión Nacional de Valores (CNV) y ante la Security and Exchange Commission (SEC), sus balances con las notas antes referidas, en cumplimiento de sus obligaciones como entidad emisora y cotizante.

Agrega que eventualmente por aplicación del art. 959 del C.A., corresponde la absolución, ya que la declaración comprometida efectuada está integrada por el precio de venta declarado y el auto ajuste de la base imponible formulado en el permiso (“Ajuste a Incluir”) a tenor de la nota realizada en el expediente nro. 416.972/02.

Dice que el ajuste a incluir quedó evidenciado en la hoja continuación del permiso n° 02075EC0731D (las otras dos operaciones

no pagaban derechos) con expresa indicación de la fórmula anticipada por expte. nro. 416.972/02.

Afirma que la conducta no merece reproche alguno porque la adecuación objetiva se construye por la falta de declaración del precio percibido por el *SWAP* y reitera que no es parte del precio, además de que fácticamente era imposible declarar por lo que mal puede reprocharse la omisión de declaración; señala que tampoco hay culpa pues se trató de operaciones reales y concertadas con empresas independientes, que fueron declaradas en el balance de la empresa y puestas en conocimiento de la AFIP y la Comisión Nacional de Valores.

Considera que tampoco existe norma que prohíba la concesión del beneficio en el supuesto previsto en el art. 954 ap. 1° inc. c) del C.A. ya que no ha sido excluida expresamente de la Resolución AFIP N° 4007-E/ 17.

Se queja del rechazo de la condonación de la multa. Alega que la ley 27.260 prevé la exención y/o condonación de las multas pretendidas en tanto se regularice la deuda tributaria asociadas o la obligación principal haya sido cumplida a la fecha de corte estipulada.

Refiere que, al momento de documentar el permiso aquí involucrado, PE n° 02075EC0731D (con exclusión de los dos permisos respecto de los cuales no se pagaron derechos, toda vez que no había en esa época derechos de exportación) su parte, luego de declarar el precio de la compraventa, ajustó la base imponible a valor de mercado, siguiendo la fórmula previamente anticipada en el expediente 416.972/02 y pagó los derechos de exportación, sobre una base imponible acorde a los parámetros fijados por los arts. 735 y sgtes del C.A. la Aduana cuestionó esa base propuesta y formuló una denuncia infraccional, reclamando el pago de derechos por el importe de U$S 499.420,30. En tales condiciones, destaca que, como bien surge del auto de apertura del sumario y de la propia resolución, se efectuó en los términos del art. 954, ap. 1, inc, a) y c), del C.A. Ello así, en tanto la observación formulada, a criterio de la Aduana, tenía impacto, no sólo en el cálculo de los derechos sino también en el eventual ingreso de divisas.

Explica que al 31/5/16 canceló la obligación principal -en parte- al momento de documentar los permisos de embarque y quedó un saldo, el ajuste tributario de U$S 499.420,30, motivo de discusión en el presente,



#37831678#388097528#20231023202747731

que se canceló mediante la presentación del régimen de facilidades en los términos de la ley 27.260 y R.G. AFIP 3920/16.

Entonces, expresa que si hay un tributo asociado y ese tributo se paga mediante alguno de los métodos previstos en la propia ley 27.260 o si ese tributo ya estaba pago al 31/05/2016, la condonación resulta procedente.

Asevera que, a diferencia de lo que opina el *a quo*, no solo es susceptible de condonación la multa del art. 954, inc. a) del C.A.La resolución general AFIP n° 4007/17-E no dice eso. La norma dice que se "consideran infracciones sustanciales/materiales que se encuentran tipificadas, entre otros, en los artículos 954, inciso a)…". Advierte que, el texto no es taxativo. Permite la inclusión de otros casos allí no listados, como el de autos. Pues, no se está ante una imputación en los términos del art. 954, ap.1, inc. c) del C.A., sino ante imputación en los términos del art. 954, ap. 1, inc a) y c) del CA que tiene un perjuicio fiscal asociado, que ha sido cancelado en los términos fijados por la norma.

Finalmente, pone de manifiesto que, por presentación de fecha 15/02/17 solicitó ante la Dirección de Legales Dependiente de la Subdirección General Técnico Legal Aduanera de la Dirección General de Aduanas, que analizara la viabilidad de incluir todas las deudas en el régimen de la ley 27.260

Destaca que su petición tenía por objetivo asegurar la definición técnico/jurídica de pertinencia de admisión del régimen ante la AFIP, de manera, de pagar los tributos que se encontraban en controversia teniendo certeza jurídica en relación al tope de intereses y la condonación de la multa.

Aduce que las actuaciones fueron remitidas al Departamento Asesoramiento Aduanero dependiente de la Dirección de Asesoría Legal Aduanera quien mediante el Dictamen n° 8/17 (DE ASAD) señaló que en las causas en donde existía perjuicio fiscal correspondía proceder con la condonación de las multas en tanto la falta de inclusión del SWAP en el período declarado tenía impacto directo en la base imponible y por lo tanto en el perjuicio fiscal también imputado.

Expone que, dicho organismo, en definitiva, decidió que en aquellas causas en donde se le imputaba a la compañía la presunta comisión de la infracción contenida en el artículo 954, ap. 1, inc. a) y c)

#37831678#388097528#20231023202747731

del C.A., resultaba nítida la procedencia de acogerse al sistema de moratoria por todo aquello que se adeude en concepto de tributos aduaneros, correspondiendo considerar los beneficios aludidos en el inciso a) y c) del artículo 55 de la ley 27.260.

Manifiesta que, el dictamen fue compartido por la Dirección de Asesoría Legal Aduanera y por la Subdirección General de Asuntos jurídicos de la AFIP, quien mediante la Nota n° 632/2017 (SDG ASJ), señaló que “sin perjuicio de lo allí indicado debía analizarse la procedencia del régimen en cada caso concreto y que en definitiva el beneficio de condonación de sanciones debía plantearse ante la instancia en donde se encontraba la discusión”.

Expresa que, a pesar de que, la condonación de la multa resultaba plenamente aplicable y que la AFIP concluyó que la multa aquí pretendida debía ser condonada el Tribunal Fiscal se apartó de ello y decidió que no debía condonarse la multa.

En este contexto resalta que, en autos no se imputó a su parte sólo por la infracción del artículo 954 inciso c) del CA, sino también por la infracción del artículo 954, inc. a). Por eso, la conclusión a la que llega el organismo jurisdiccional administrativo es errónea y merece ser revisada.

Por lo expuesto, solicita, se declare la condonación de la multa pretendida no sólo ya por la clara letra de la ley, sino también porque esa fue la opinión que sobre el particular formuló la Dirección de Asuntos Legales de la AFIP, respecto del art. 56 de la ley 27.260 que la declara condonada de oficio, en tanto la obligación principal se hubiera cancelado previo a su entrada en vigencia.

IV.- Que, liminarmente, debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 258:308, 262:222, 265:301, 272:225; 278:271; 291:390; 297:140: 301:970; y esta Sala, *in re*: “Cerruti, Fernando y otros c/ P.N.A. – Disp. N° 448/09 - Expte. 3020/07”, del 25 de octubre de 2011, entre muchos otros).

V.- Que sentado ello, corresponde determinar si las multas impuestas por la resolución n° 219/2012 (AD NEUQ), se encuentran alcanzadas por el beneficio de la condonación previsto en la ley 27.260,

ya que la admisibilidad del planteo tornaría insustancial el tratamiento de las restantes cuestiones.

VI.- Que, de las actuaciones aduaneras nro. 14214-57-2007/5 surge que la empresa realizó una presentación que diera origen a la actuación ADGA nro. 416.972/2002 donde solicitó a la Aduana que emitiera opinión acerca de la base imponible que debía declarar para el cálculo de los derechos en los casos de exportaciones que se realizaron en cumplimiento de los contratos *FOS* celebrados con un plazo de vigencia de 7 y 10 años.

Precisamente allí manifestó: *"El precio concertado y percibido en estos contratos FOS al tiempo de su celebración (en los años 1996, 1998 y 2001 respectivamente), puede luego no coincidir con el precio de mercado del petróleo al momento del embarque de las distintas entregas parciales por cuanto como se explicara se ha pactado el cobro de fondos al inicio del contrato, en tanto que las entregas se realizan a lo largo del período de años indicados más arriba."*

Aludió a que *"esta situación genera dudas concretas sobre cuál debe ser la base imponible sobre la que correspondería calcular los derechos de exportación máxime teniendo en cuenta que el precio de venta de los productos exportados se ha percibido con anterioridad a la exportación del producto y que ese precio contractual difiere del valor de mercado del producto al tiempo en que se exporta … particularmente en los contratos FOS más antiguos." (*cf. fs. 6 del Alcance 14214-57-2007/5).

Ofreció, entonces, depositar provisoriamente en la cuenta María de la empresa una suma de dinero correspondiente a la diferencia de derechos existentes entre los determinados sobre el precio de cada operación y los que resultaran del cálculo sobre el valor de mercado correspondiente a la mercadería en el momento de registro de cada permiso de embarque.

Sentado ello, una primera conclusión es que en dicha nota presentada el 23/8/2002 ante la Aduana con el objeto de determinar la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación, la actora reconoció la existencia de diferencias entre el precio declarado en los permisos de embarque y el de mercado a la fecha de registro de las exportaciones, teniendo en cuenta que el precio de venta se ha percibido con anterioridad a la exportación del crudo y que el precio de la

mercadería se había incrementado desde la fecha de concertación de la venta.

La Aduana frente a la presentación de YPF autorizó la modalidad de generación de liquidaciones manuales para cada permiso de embarque documentado previamente a la existencia del expediente nro. 416.972/02 de acuerdo con el valor de mercado y remitió el expediente a otras áreas a los fines de analizar y evaluar los precios internacionales vigentes al registrar las destinaciones de exportación (Nota 907/02 fs.10, del Alcance 14214-57-2007/5); luego el Departamento Técnica de Valoración entendió que el valor imponible determinado respecto de la mercadería debía condecir con el valor obtenido a partir de la cotización internacional (v. Nota N° 858/05 DV VALE a fs. 174) y dio lugar al reclamo tributario (discutido en la causa T.F.N. N° 32814-A).

Es que el servicio aduanero entendió que los valores documentados eran inexactos, ya que no reflejaban la realidad de la operatoria concertada y descartó, el precio de transacción establecido en los contratos *FOS* como base idónea de valoración.

En línea con lo señalado, la Aduana de Neuquén inició la actuación nro. 14214-57-2007 (SC75-07-036) y con fecha 4/09/2007 por resolución n° 42/2007 (AD NEUQ) resolvió **instruir sumario** contra YPF S.A. y el despachante Sr. Norberto Sukarevicius, por presunta comisión de la infracción prevista y penalizada por el **art. 954 inc. a) y c) del C.A**. en relación a las destinaciones de exportación a consumo de mercadería en consignación nros. 02075EC07000015F, 0275EC07000012C y 02075EC07000031D, con fundamento en la Nota 127/06 (DV FOME) de fecha 7/04/2006, remitida a esa Aduana por el Jefe Div. Op. Aduaneras de la Div. Reg. Mendoza, poniendo en conocimiento *"que la firma exportadora Y.P.F. S.A. hubo documentado destinaciones de exportación de petróleo crudo por ducto con destino a la República de Chile por valores irrisorios amparándose en supuestos contratos F.O.S. (…)".* (v. fs.112/13 act. cit., énfasis agregado).

Mediante la Nota 119/09 del 29/06/2009, la Aduana de Neuquen corroboró la diferencia entre el valor FOB declarado y el valor FOB ajustado de las DDT nros. 02075EC07000015F, 0275EC07000012C y 02075EC07000031D (fs. 124 act. cit.).

Mediante la Nota 081/2009 del 23/09/2009, la Aduana de Neuquen informó que *"las bases en pesos para establecer multas del art. 954 del C.A., al tipo de cambio aplicable a la fecha de oficialización (…), serían las que se detallan a continuación: I) Diferencia de valor FOB: $12.905.451,52 (base multa mínima art. 954 inc. c); II) Diferencia de tributos: $1.473.289,89 (base multa mínima art. 954 inc. a) (…) Por últimos, se informa que, según los montos informados a fs. 12 y 15, la suma de las diferencias de tributos asciende a U$S 499.420,30"* (fs. 126 act. cit.).

Mediante la Providencia n° 340/2009 del 18/11/2009 la Aduana de Neuquen, **corrió vista de las actuaciones** a la actora y al Despachante de Aduana, en los términos de los arts. 1006, 1010, 1101, 1103, 1105 del C.A). Asimismo notificó *"a los sumariados que si dentro del plazo para contestar vista realizan el pago voluntario de la **multa mínima, cuyo importe total asciende a la suma de $ 12.905.451,52** (…) según el siguiente detalle: **$3.010.101, 63 correspondiente a la destinación 02075EC07000015F; $1.055.575,36 correspondiente a la destinación 02075EC07000012C y $8.839.774,53 correspondiente a la destinación 02075EC07000031D**, se declarará extinguida la acción penal **(…), debiendo además abonar la suma total de U$S 499.420,30 (…) correspondiente a la destinación 02075EC07000031D en concepto de diferencia de tributos** que gravan la exportación de la mercadería amparada por las destinaciones aduaneras antes citadas (…)"* (fs. 127/128 act. cit., énfasis añadido).

Con fechas 18/12/2009 y 30/12/2009 el Despachante de Aduana y la firma actora contestaron la vista, respectivamente (ver fs. 139/145 y fs. 150/172 vta., act. cit).

Con fecha 27/07/2012, el Administrador de la Aduana de Neuquen, mediante la resolución n° 219/2012, condenó a YPF S.A. al pago de una multa equivalente a una vez el valor de la diferencia de ingreso desde el exterior de un importe pagado distinto al que efectivamente correspondía, por la suma de $12.905.451,52 según el siguiente detalle: $3.010.101,63 correspondiente a la destinación 02075EC07000015F; $1.055.575,36 correspondiente a la destinación 02075EC07000012C y $8.839.774,53 correspondiente a la destinación 02075EC07000031D, **por la infracción prevista y penada en el ap. 1°, inc. c) del C.A**., **debiendo además**

abonar la suma total de U$S 499.420,30 correspondiente a la destinación 02075EC07000031D en concepto de diferencia de tributos (fs. 292/324 act. cit., énfasis añadido).

VII.- Que, por otra parte, corresponde señalar que el Libro II de la ley 27.260 establece un “Régimen de sinceramiento fiscal”, que consta de dos títulos denominados, respectivamente: “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior” y “Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras”.

El art. 52, ubicado en el Título II, dispone que *“Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, inclusive, o infracciones cometidas relacionadas con dichas obligaciones con excepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema de obras sociales y las cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multa y demás sanciones que se establece por el presente Título”*.

“Se consideran comprendidas en el presente régimen las obligaciones correspondientes al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa establecido por la ley 23.427 y sus modificaciones, así como también los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme lo previsto por la ley 22.415 y sus modificaciones y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional; no resultando alcanzadas por el mismo las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios”.

El art. 55 señala que *“se establece, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen de regularización excepcional previsto en este Título y mientras cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, la exención y/o condonación: a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, en la ley 17.250 y sus modificaciones, en la ley 22.161 y sus modificaciones y en la ley 22.415 y sus modificaciones, que no se encontraren firmes a la*

fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Título…”.

A su vez, el cuarto párrafo del art. 56 de esa ley determina que: *“Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha”*.

Dichas disposiciones se encuentran reglamentadas por la resolución general 4007-E/17 de la AFIP, cuyo art. 4° determina que *“están alcanzados por el beneficio de condonación las sanciones previstas en la Ley N° 22.415 y sus modificaciones, correspondientes a infracciones –formales o sustanciales/materiales- cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, inclusive, que no se encuentren firmes ni abonadas*”. El art. 6° de ese reglamento establece que *“cuando se trate de sanciones, que no se encuentren firmes ni abonadas, correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria, el beneficio de la condonación se aplicará cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) la obligación sustancial se encuentre íntegramente cancelada al 23 de julio de 2016, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha. En este caso, los intereses también quedan condonados; b) la obligación sustancial y la porción de intereses no exentos se encuentran regularizados mediante pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la Resolución General n° 3920 y sus modificatorias, y la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización o del pago de contado; c) la obligación sustancial y su respectivo interés están incluidos en planes de facilidades de pago dispuestos con anterioridad al 23 de julio* de 2016, *que se encuentren vigentes, y la sanción no se encuentra firme ni abonada a la fecha de entrada en vigencia de la Ley n° 27.260”.* Asimismo, en tal resolución se señala que se consideran como infracciones sustanciales o materiales, entre otras, a las que se encuentran tipificadas en los art. 954, inc. a; 965, inc. b; 966 –cuando el beneficio sea una excepción tributaria-; 970; 971; 973; 985; 986 y 987 de la ley 22.415 y sus modificaciones.

VIII.- Que, la actora al formular la adhesión al régimen de regularización de deudas previsto por la ley 27.260 adjuntó copia del dictamen de la Dirección de Asesoría Legal Aduanera N° 8/17 (DE ASAD) en el que emitió opinión sobre la solicitud de Y.P.F. S.A. para acogerse a dicho régimen, en los sumarios contenciosos sustanciados en el marco de la investigación respecto de la venta anticipada de petróleo crudo a un precio fijo (contratos *FOS*), con empresas de las Islas Cayman, siendo que al mismo tiempo la exportadora celebró con *Morgan Guaranty Trust of New York* contratos *SWAP* de precios por la diferencia entre el precio fijo al que se vendió el crudo y la cotización internacional del mismo en tanto *commodity* (valor WTI).

Cabe señalar que el criterio allí adoptado propone la procedencia de acogerse al sistema de regularización en los sumarios por presunta infracción al art.954 incs. a) y c) del Código Aduanero *"siempre y cuando reconozcan la existencia de un hecho único con entidad para alterar la base imponible …".*

Sin embargo, el área asesora sostuvo que: *"… distinta es la situación para aquellos sumarios donde únicamente se enrostró la infracción prevista en el inciso c) del art. 954 del C.A., atento no existir derechos de exportación vigentes a la fecha de comisión de la conducta juzgada."*

Explica que: *"En efecto a través del Art. 6° de la Ley 25.561 se CREÓ UN DERECHO A LA EXPORTACIÓN de hidrocarburos por el términos de CINCO (5) años facultándose al Poder Ejecutivo Nacional a establecer la alícuota correspondiente.*

En cumplimiento a dicha prescripción legal se dictó el Decreto PEN N° 310/02 que estableció dicha alícuota en un 20% para las mercaderías comprendidas -entre otras- en la posición arancelaria 2709.0010 (documentada por YPF S.A. en el permiso de embarque involucrado) de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.).

En tal sentido se advierte que antes del Decreto 310/02 la posición arancelaria comprometida estaba desgravada, por lo que no cabe sostener la existencia de una cuestión tributaria relacionada con la infracción en proceso, como exige el art.52 de la ley 27.260 en tanto requisito de procedencia para la adhesión al régimen. En consecuencia, es opinión que las infracciones al art. 954 inc. c) cometidas por la

presentante por los hechos descriptos supra, no serían susceptibles de acceder a los beneficios acordados por los arts.54 y 55 de la recordada ley." (v .fs.107/111 vta. de estos autos).

IX.- Que, en este contexto, cabe precisar que, el sumario 14214-57-2007, involucra destinaciones que datan del año 2002, siendo que, los P.E. nros. 02075EC07000015F y 0275EC07000012C, no estaban gravados con derechos de exportación a la fecha de su oficialización; mientras que el PE n° 02075EC07000031D, si lo estaba, de conformidad con la ley 25.561 y el decreto 310/2002.

Ello así, corresponde recordar que esta Sala ha dicho que *"… en la arquitectura de la ley 27.260, todo lo concerniente a la condonación de multas, se encuentra estructurado a partir de la satisfacción por parte del contribuyente, respecto de las obligaciones (formales o sustanciales) cuyo cumplimiento ha omitido y que como consecuencia de tal incumplimiento, se hubiere seguido también la imposición de la sanción, cuya extinción se encuentra naturalmente condicionada a tal satisfacción. Por manera que desde esta perspectiva, no resulta susceptible de escisión lo concerniente a la multa (y su eventual condonación), de la existencia, determinación y consiguiente cumplimiento de las obligaciones omitidas, cualesquiera fuere su naturaleza; conclusión que por lo demás resulta abonada por el propio texto de la RG AFIP 4007-E (de fecha 3/03/2017), que al modificar diversos preceptos de la RG AFIP 3920, en todos los casos establece una sustancial e inescindible vinculación entre el beneficio de condonación y regularización de las obligaciones fiscales aduaneras (aún las de orden formal)."*

Además, *"… al tratarse el régimen de regularización previsto en la ley 27.260 de un mecanismo de excepción, la regla hermenéutica que impera en orden a la asignación de sus alcances exige considerar con estrictez y riguroso apego a la letra de sus preceptos, la inclusión de aquéllos supuestos de hecho que han de ser alcanzados por sus previsiones, lo que descarta naturalmente una interpretación extensiva o por "defecto"; de donde es imperioso concluir que aquéllos casos no comprendidos de manera expresa, tampoco podrán entonces considerarse incluidos -siquiera en forma tácita- en las previsiones del sistema.*

De suerte tal que debe mediar determinación de obligación fiscal alguna susceptible de ser cumplida (cualesquiera fuere su modalidad)… ya que de lo contrario y a expensas de la asignación de alcances irrestrictos al mecanismo que se viene analizando, se arribaría al extremo de considerar condonado el total de multas aduaneras impuestas, por el solo hecho de haber sido cometida la falta con anterioridad al 31/5/2016, con prescindencia de todo otro recaudo, lo que no parece haber sido el objetivo de la ley y menos aún resulta ajustado a una discreta y razonable interpretación de sus previsiones." (esta Sala, *in re:* "Klabin Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo", Expte N° 49.654/18, sentencia del 25/9/18).

X.- Que, de lo expuesto, resulta que, en el *sub examine*, sólo el P.E. n° 02075EC07000031D -oficializado el 23/08/2002-, estaba gravado con derechos de exportación (de conformidad con la ley 25.561 y el decreto 310/02) y que el servicio aduanero le reclamó una diferencia de derechos al practicar el ajuste por la diferencia de valor *FOB* y el de mercado a la fecha de oficialización, conforme se desprende de las liquidaciones practicadas en la planilla de fs. 103, Anexo a la Nota n° 758/07 (DV FOME), por lo tanto, cabe concluir que el beneficio de la condonación previsto en el art. 55 de la ley 27.260 alcanza a la porción de la multa establecida respecto de esa destinación, es decir la suma de $ $8.839.774,53, en la medida en que no se encontraba firme al 31/5/16.

Además, este Tribunal ha dicho que cuando la posición arancelaria comprometida en la destinación aduanera involucrada no está desgravada, (como en el caso) ya que se ha reclamado una diferencia por derechos de exportación, según se desprende de la documentación de la causa, ello ratifica la existencia una cuestión tributaria vinculada con la conducta infraccional (esta Sala, *in re*: "YPF S.A. (TF 32818-A) c/ Administración General de Aduanas s/ recurso directo", Expte. N° 1347/18, sentencia del 15/03/18).

Al respecto, cabe apuntar que,dicho criterio, ha sido el adoptado por el Màximo Tribunal, en el precedente, "YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo", expte. 49539/2018/CS1, del 1/11/2022, donde señaló que la conducta endilgada a la empresa actora resulta susceptible de ser condonada de acuerdo a lo normado por el art. 55 de la ley 27.260, en la medida en que la sanción reprochada no se encontraba firme a la fecha del acogimiento al régimen

de regularización. No obsta a tal conclusión la circunstancia de que el art. 6° de la resolución general AFIP 4007-E/17 no mencione a la infracción prevista en el art. 954, inc. c, del CA, puesto que dicho precepto carece de carácter taxativo en tanto la medida, antes de enumerar una serie de artículos del Código Aduanero, emplea el término “entre otros”.

Por ello, corresponde admitir parcialmente el recurso de apelación de YPF S.A y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en cuanto rechazó la condonación de la multa en la porción que corresponde con relación al PE 02075EC07000031D. En consecuencia, corresponde, tener por condonada la multa impuesta en la Resolución nro. 219/2012 (AD NEUQ) respecto del PE 02075EC07000031D, por la suma de $ 8.839.774,53, por infracción al art. 954 inciso c) del C.A., conforme el art. 55 de la ley 27.260; sin perjuicio de ello, se advierte que deberá comprobarse que la actora no se encuentra alcanzada por las exclusiones previstas en el art. 84 de la citada ley (v. presentación fs.111, *in fine).*

XI.- Que distinto temperamento debe adoptarse respecto a los PE nros. 02075EC07000015F y 0275EC07000012C, por tratarse de operaciones desgravadas en las que sólo se discute una cuestión infraccional.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que la multa aplicada en los términos del art. 954, inc. c, del CA no encuadra en el art. 56, primer párrafo, de la ley 27.260, en cuanto allí se dispone el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales que no se encuentren firmes ni abonadas (conf. CSJN, causas “Chehadi, Mallid” -*Fallos*: 345:849- y CAF 42372/2018/CA1-CS1 “Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, fallada el 30 de agosto de 2022).

En los precedentes aludidos, el Màximo Tribunal ha afirmado que el régimen establecido por la ley 27.260, en lo concerniente a la condonación de las multas, tiene en cuenta la circunstancia de que la conducta sancionada resulte apta para generar una obligación tributaria que resulte susceptible de ser regularizada o cancelada por el interesado en los términos de la mencionada ley. Es decir que tiene en cuenta, para condonar la sanción, que la obligación tributaria -cuyo incumplimiento dio lugar a la sanción de multa-, se encuentre regularizada o cancelada con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada ley, circunstancia

que no se verifica respecto de las destinaciones nros. 02075EC07000015F y 02075EC07000012C.

Por ello, y de consuno con los desarrollos expuestos en los considerandos que preceden, corresponde desestimar, a su respecto, la queja referida al rechazo de la condonación

XII.- Que sentado ello, corresponde adentrarse al tratamiento de la cuestión de fondo.

Al respecto, conviene recordar que, el art. 954 del Código Aduanero, contenido en el capítulo destinado a regular las “declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”, dispone que quien, para cumplir cualquiera de las operaciones 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 alguna de las consecuencias que enumera, será sancionado con la pena de multa que para cada presupuesto prevé. Así, la norma enumera -en lo que aquí interesa- las distintas consecuencias, entre las que prevé: “....el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de una a cinco veces el importe de la diferencia” (inc. c). Es claro que si bien la norma prevé distintas consecuencias, lo cierto es que el hecho tipificante de la infracción es uno, la declaración inexacta.

XIII.- Que la integración material de la infracción prevista en el art. 954 inc. c), está dada por la concurrencia de la inexactitud que revela la declaración comprometida y las diferencias comprobadas -de calidad, cantidad, valor- mediante la revisión o el control de los documentos emitidos y la verificación de las mercaderías respectivas (en este sentido esta Sala *in re*: “Siderca SAIC y Carlos F. Kohler (Desp. A) (TF 8408-A) c/ ANA”, expte. nro. 10.435/97, del 23 de diciembre de 1999).

En primer lugar, el artículo sanciona a quién ante el servicio aduanero efectúe una declaración que difiere con el resultado de la comprobación, es decir que sea “inexacta”. En segundo lugar, que la declaración (inexacta) hubiera podido producir un ingreso desde el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondía.

XIV.- Que, tal como se reseñó en el Considerando VI, la Aduana imputó a la actora la comisión de la infracción al considerar que los

valores de la mercadería documentada no resultaban veraces y exactos, habida cuenta que advirtió una diferencia entre el valor declarado en las operaciones que involucraban la exportación de petróleo crudo via oleoducto con destino a Chile y el valor de mercado internacional de dicho producto.

Que, en razón de la investigación iniciada la actora acompañó los contratos FOS suscriptos con la firma OTC en los cuales se establecían los precios de los barriles que posteriormente serían exportados, que incluían descuentos financieros de alrededor del 21% y 27%, y la existencia de contratos SWAP celebrados con MGT a fin de reducir las eventuales fluctuaciones del precio del crudo comprometido en dichos contratos y, precisamente, mediante la presentación de la nota que dio origen a la actuación ADGA nro. 416.972-2002 solicitó a la Aduana que emitiera opinión acerca de la base imponible que debía declarar para el cálculo de los derechos de exportación.

Nótese que allí manifestó expresamente que el precio concertado y percibido en los contratos FOS al tiempo de su celebración, podía no coincidir con el precio de mercado al momento del embarque de las cargas de las entregas parciales, ya que se realizaban a lo largo del período de los años de duración contractual, situación que le generaba duda y por ello ofreció depositar provisoriamente en la cuenta María de la empresa una suma de dinero correspondiente a la diferencia de derechos de exportación.

Y si bien dicha diferencia no era susceptible de configurarse (respecto de los PE nros. 02075EC07000015F y 0275EC07000012C) porque en la época en que se concertaron las operaciones aquí analizadas no estaban vigentes los derechos de exportación, no puede perderse de vista que la mencionada presentación implica un reconocimiento de la existencia de diferencias entre el precio declarado en los P.E. y el de mercado a la fecha de registro de la exportación, teniendo en cuenta que el precio de venta del producto se había percibido por adelantado (a la fecha de celebración de los contratos FOS) y el precio al momento del registro del permiso de embarque se había incrementado, según surge del FOS I suscripto el 18/11/96 entre YPF SA y OTC por un plazo de 7 años mediante el cual se comprometió a la entrega periódica de crudo luego de percibido el pago por adelantado de

U$s 380.606.586,60 -en efectivo ingresado en la cuenta que posee en el Chase Manhattan Bank, Suc. New York- .

La Aduana no aceptó los parámetros para la determinación del valor de la mercadería involucrada en la causa puesto que no reflejaban la realidad de la operatoria y descartó el precio de transacción como base idónea de valoración señalando expresamente que el precio que interesa analizar, por imperio del art. 735 del C.A es el que corresponde al momento de la valoración y que si los precios varían sensiblemente con relación a dicha oportunidad, debe excluirse el precio de transacción como base de valoración, ya que no sería posible realizar los ajustes a que hubiere lugar, debiendo acudirse a una base supletoria, conforme lo previsto por el art. 748 del C.A., indicando que el establecimiento de un precio unitario fijo por barril -convenido en los contratos y comprometido por YPF S.A.- así como la cotización internacional vigente al momento imponible, es lo que impide aceptar el precio pagado o por pagar como una base idónea de valoración a los fines de la determinación del valor.

Es oportuno poner de resalto que el Tribunal en un caso análogo, rechazó el recurso de YPF contra el pronunciamiento del Tribunal Fiscal y confirmó las resoluciones (AD CORI) nros. 217/08, 222/08, 223/08 225/08 y 226/08, mediante las cuales se rechazaron las impugnaciones deducidas contra los cargos formulados en relación a las exportaciones documentadas mediante las destinaciones, por una diferencia en concepto de derechos de exportación, en las que la propia YPF había incluido en el campo “Ajuste a incluir” del permiso de embarque, la diferencia entre el precio del contrato “Oil Fos III” y la cotización internacional al momento de la oficialización (esta Sala *in re* “YPF S.A. (TF 25573-A) c/ DGA”, Expte N° 36.809/16, sentencia del 23/8/16, que se encuentra firme).

Así en la hipótesis bajo examen, en el informe técnico se objetó el precio porque el art. 735 del C.A contempla al momento de la valoración un precio de contado y no uno anticipado o diferido y porque el precio de transacción convenido con YPF tampoco resultó ser el único ingreso percibido por la firma, en tanto la operación forma parte de un negocio internacional financiero y complejo que permitió, mediante la utilización de los contratos SWAP, inhibir los riesgos ante la variación del precio internacional del *commodity*.

Debe señalarse que un examen de las circunstancias de la operatoria, permite advertir que no se cumple con la noción teórica de valor y condiciones de independencia que debe reunir la venta en cuanto al valor real de la mercadería (conf. art. 742 del C.A.); ello así por cuanto el precio de transacción convenido en el marco de los FOS, no resultó ser el único ingreso percibido por el exportador, en tanto quedó acreditado que cobró la diferencia entre el precio pactado en el FOS y el precio de mercado internacional en razón del contrato SWAP.

XV.- Que, respecto del planteo de la actora en cuanto afirma que cumplió con la obligación de declarar el precio de la mercadería exportada en los términos del art. 332 del C.A., al documentar el precio concertado con el comprador que, esta postulación, debe decirse que tal postulación contradice la Nota presentada en la actuación 416.972-2002 donde reconoció lisa y llanamente que el valor documentado difería del precio de mercado al momento de la exportación.

La Aduana le imputa la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A., señalando que si bien YPF S.A. ha declarado un valor FOB, el mismo no resulta eficaz para dar a conocer al servicio aduanero el real precio percibido y en consecuencia la declaración comprometida de la exportación resulta inexacta ya que no refleja la realidad de la operación y, ello ha quedado demostrado con la pericia contable (v. fs.1/11 act. nro. 14214-57-2007/6) que evidencia que no solo percibió el precio pactado con OTC de los barriles establecido en el contrato FOS sino además, las sumas resultantes del contrato SWAP, las que fueron declaradas contablemente, para arribar en definitiva, al precio de mercado internacional del crudo.

En ese orden, 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 por lo mismo mal puede ser considerado un contrato aislado y sin vinculación alguna con la operación de venta a futuro de una materia prima (petróleo), habida cuenta que la rentabilidad de la venta deviene incierta en función de la inestabilidad de los mercados y la volatilidad de los precios, frente a lo cual el mencionado contrato SWAP, garantiza que el vendedor obtenga en definitiva un precio acorde a los valores de mercado.

Se ha dicho *que "[La aparición de nuevas figuras, como los futuros, ha permitido disminuir el riesgo, pero al actuar a corto plazo no son aptas para la toma de decisiones estratégicas. La existencia de las turbulencias mencionadas ha conducido a la creación de nuevos productos, como los commodity SWAPs. Si se toma en consideración un volumen determinado de una materia prima, las partes de un commodity SWAP pueden acordar a largo plazo un precio predeterminado y, en ausencia de actos de compras singulares, limitarse a compensar cantidades monetarias. Y ya que las partes se intercambiarán las diferencias entre los precios de referencia pactados y los spot, el resultado es un flujo monetario. Adicionalmente, el commodity SWAP puede tener en cuenta la estructura financiera de las partes, y en consecuencia incluir flujos de caja vinculados a su endeudamiento, ligando el riesgo de interés o de cambio al precio de la materia prima relevante. Así un productor de petróleo, que se financia con préstamos a tipos variables, podrá estar interesado como contrapartida por el establecimiento de un precio fijo sobre un volumen determinado de materia prima en una suma calculada sobre un importe nocional de capital sometido al LIBOR. Entonces el banco intermediario habrá de garantizar su estructura financiera buscando otra parte interesada en un SWAP de intereses que procure un flujo de caja variable, contra el fijo de la operación relacionada con el commodity"* (Ghersi, Carlos Alberto "Tratado de los contratos civiles comerciales, laborales, administrativos y de consumo", Volumen III. pag.63. Primera Edición Buenos Aires. La Ley ,2010.).

Es claro que se trató de un entramado contractual, conformado por diversos contratos concatenados o enlazados donde tuvieron intervención distintos operadores a los fines de llevar a cabo el negocio.

Tales circunstancias se desprenden con claridad de la investigación llevada a cabo por la División Valoración de Exportación al describir los contratos concertados -v. fs.246 y sgtes. del cuerpo II de la actuación nro. 14214-57-2007-, donde expuso que: *"… el negocio se integra cuanto menos por las siguientes transacciones: 1.- "… una venta a futuro de petróleo (forward) entre Y.P.F. S.A. y las firmas del exterior OEL y OTC…" (Oil Enterprices Ltd. y Oil Trading Corp) "… a precio fijo de U$S 18 el barril …" (U$S 18,2375 y U$S 18,38 el barril, respectivamente).*



#37831678#388097528#20231023202747731

"… Se celebran respectivamente dos contratos con entregas programadas a 7 y 10 años…". "… Y.P.F. S.A. recibe la suma de U$S 680 millones (U$S 680.573.876) "…en carácter de pago adelantado, a razón de U$S 14 el barril…" (U$$ 13,16 por barril de OEL y U$S 14,35 por barril de OTC)." "…Conforme explica la firma… el monto recibido como pago dividido la cantidad de barriles comprometidos permite determinar un precio fijo por barril…". Como puede apreciarse YPF S.A. ha utilizado una tasa de descuento para realizar las quitas por pago anticipado en los contrato de venta futura de petróleo celebrados con OEL y OTC. 2.- "… un contrato de SWAP celebrado entre YPF S.A. y la firma Morgan Guaranty Trust of New York (MGT). Mediante este instrumento se fija el precio del barril de petróleo en U$S 18… (U$S 18,2375 y U$S 18,38) "… -o precio de corte SWAP-. A partir de allí se asigna riesgos. Si el precio del mercado -en cada entrega- supera dicho importe, MGT se compromete a abonar la diferencia a YPF S.A., si el barril cotiza por debajo de U$S 18…" (U$S 18,2375 y USS 18,38) "…es YPF S.A. quien debe pagar a MGT…" "… La rubrada…" (YPF S.A.) explica el porqué de esta contratación de la siguiente manera……En el caso particular de las operaciones celebradas con las firmas OTC y OEL, por tratarse de operaciones a largo plazo cobradas por adelantado en las cuales se establecerá el embarque de una cantidad fija de barriles a futuro durante 7 a 10 años, entre las condiciones que ambas firmas plantearon figuraba que la misma se hicieran a un precio fijo. YPF S.A. aceptó esas condiciones, e inmediatamente firmó con el Morgan Guaranty Trust Company of New York un contrato de cobertura sobre esta operaciones a fin de que pasaran a esta sujetas a precio flotante.". 3.- "… un contrato de venta futura (forward) del petróleo por parte de las empresas OTC y OEL a MGT…" 4.- "… la emisión de Obligaciones Financieras a largo plazo – "notes due" o "structured export notes" (SEN)- con rendimiento del 6,467 % y 6,209 % respectivamente…". "…En la colocación internacional de las "notes due" interviene como "under writer" la entidad financiera J.P. Morgan & Co, integrante del mismo grupo económico que MGT…". 5.- "… El pago por parte de MGT de las obligaciones financieras emergentes de las aludidas "notes due" a los inversionistas del exterior - es decir a los tenedores de los títulos- en sus respectivos vencimientos, se realiza a través de un fideicomiso cuyo

#37831678#388097528#20231023202747731

administrador financiero (trustee) es el Royal Bank of Canada Trust Co (Cayman) Ltd…".

A la luz de lo expuesto, no puede bajo ningún aspecto sostenerse como pretende la actora, que el contrato de SWAP era ajeno a la operatoria, cuando la maniobra de triangulación queda en evidencia en tanto MGT podía adquirir de OTC el petróleo comprado a YPF; cabe añadir que además, el SWAP fue firmado en los días siguientes a la suscripción del contrato de venta del petróleo entre YPF y OTC y específicamente hizo referencia al Acuerdo de Venta de Crudo firmado con OTC.

En tales condiciones, la declaración resulta inexacta no solo porque la exportadora debió haber expresado los importes percibidos por el SWAP ya que constituían ingresos por las exportaciones realizadas, sino porque además el precio indicado resultó inferior al de mercado, tratándose de mercancía sujeta a cotización internacional, por lo que a los efectos del art. 954 inc. c) se verifica en el caso, un ingreso diferente del que hubiera correspondido, debiendo destacarse que la norma alude a un ingreso diferente real o que potencialmente pudiera producirse.

XVI.- Que el Alto Tribunal al examinar el art. 954 del C.A. destacó que el bien jurídico tutelado consiste en "...el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana" (confr. causas "Frigorífico Rioplatense" -*Fallos* 315:929- y "Subpga" -*Fallos* 315:942-).

Asimismo, afirmó en los mencionados precedentes 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".* En cuanto al alcance de dicho precepto, la Corte Suprema ha sostenido *"....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". "Es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios -*

tutelados por el inc. a) del art. 954 y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (conf. voto concurrente de los jueces Belluscio y Petracchi del fallo citado), como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del citado artículo cuyo texto, por lo demás, 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 en menos- ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o exportación". Agregó en el Considerando 8°) *"Que en orden a ello es pertinente establecer que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973) y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700)*.

En tales condiciones, de conformidad con el criterio sentado por la Corte Suprema y teniendo en cuenta los extremos fácticos reseñados, ha de concluirse que es procedente que el servicio aduanero se apartase del precio de transacción declarado y considerase la cotización internacional de la mercadería, en particular por tratarse de un commodity con cotización transparente (arg. art. 748, inc. b, del CA), por manera que se configuró el elemento objetivo del tipo infraccional, ya que las exportaciones en cuestión supusieron un ingreso desde el exterior distinto del que efectivamente correspondía y por otra parte, en relación al elemento subjetivo de la infracción, con fundamento en que la intervención de YPF SA en cada uno de los negocios jurídicos supuestamente autónomos evidenciaba que tuvo pleno dominio sobre la conducta desplegada y que, si bien la motivación para estructurar el negocio jurídico -complejo y de semejante magnitud- de esa forma pudo obedecer a cuestiones extra aduaneras, era dable presumir que la exportadora tenía pleno conocimiento de que el precio declarado ante la Aduana no resultaba el realmente pagado o por pagar por la mercadería (en el mismo sentido, esta Sala, *in re*: causa.73028/2018, "YPF SA c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", del 15/10/2019)

En este contexto, los planteos y argumentos esgrimidos por la actora no conmueven los adecuados fundamentos que conforman el pronunciamiento del T.F.N., debiendo agregarse que tampoco cabe en el caso la aplicación del beneficio previsto por el art. 898 del C.A.; por ello, se desestima parcialmente el recurso de apelación de la actora y se confirma el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto confirmó la Resolución nro. 219/2012 (AD NEUQ) y condenó a la actora por la comisión de la infracción del art. 954 ap. 1° inc. c) del Código Aduanero, al pago de la multa con relación a los PE nros. 02075EC07000015F y 0275EC07000012C.

XVI.- Que, en atención al modo en que se resuelve, las costas de ambas instancias se imponen en un 80 % a cargo de la actora y en un 20% a cargo de la demandada (arts. 71 y 279 del C.P.C.C.N.).

Por lo expuesto, SE RESUELVE: 1°) admitir parcialmente el recurso de apelación de YPF S.A. y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en cuanto rechazó la condonación de la multa con relación al PE 02075EC07000031D. En consecuencia, corresponde, tener por condonada la multa impuesta en la Resolución nro. 219/2012 (AD NEUQ) respecto del PE 02075EC07000031D, por la suma de $ 8.839.774,53, por infracción al art. 954 inciso c) del C.A., conforme el art. 55 de la ley 27.260; debiendo comprobarse si la actora se encuentra o no se encuentra alcanzada por las exclusiones previstas en el art. 84 de la citada ley; 2°) desestimar parcialmente el recurso de apelación de la actora y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto confirmó la Resolución nro. 219/2012 (AD NEUQ) que condenó a la actora por la comisión de la infracción del art. 954 ap. 1° inc. c) del Código Aduanero, al pago de la multa con relación a los PE nros. 02075EC07000015F y 0275EC07000012C; y 3°) imponer las costas de ambas instancias en un 80 % a cargo de la actora y en un 20% a cargo de la demandada (arts. 71 y 279 del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente y devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

Fecha de firma: 24/10/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37831678#388097528#20231023202747731

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 24/10/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37831678#388097528#20231023202747731