43704/2023

MALTERIA PAMPA SA (TF 36401-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que mediante la sentencia de fs. 124/137 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, rechazó el recurso interpuesto por Maltería Pampa S.A. y confirmó la Resolución n° 771/15, mediante la cual el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca había condenado a la firma exportadora al pago de 11.141.404 pesos en concepto de multa, en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero, con relación a los permisos de embarque n° 09 003 EC01 000446 F y 09 003 EC01 000447 G.

El *a quo* explicó que la sanción impuesta tiene su origen en el Informe Técnico n° 193/12 (SE FEBB) que buscaba evidenciar las inconsistencias detectadas durante el cotejo de los permisos de embarque, las DJVE, y la información proporcionada por el Sistema INDIRA. Estas diferencias hacían presumir al servicio aduanero la existencia de maniobras por las cuales la empresa actora variaba los valores de las exportaciones, con la finalidad de reducir las bases de tributación en alguna de las fases de la operación y generar un menor ingreso de divisas al país mediante operaciones de triangulación entre empresas vinculadas.

Señaló que el informe constató que la empresa realizaba operaciones de exportación a Brasil por ventas concertadas vía Uruguay, en las cuales los valores FOB declarados al oficializarse la exportación en Argentina eran inferiores a los declarados al momento del ingreso de los bienes a Brasil. Explicó que la razón de esta discrepancia era que el exportador argentino vendía la mercadería a una sociedad uruguaya controlada (Maltería Uruguay S.A.), pero que –por orden de esta última- los bienes eran despachados desde Argentina directamente a Brasil, en razón de una segunda venta celebrada por la empresa uruguaya –a un precio superior- con firmas brasileñas (una de las cuales es la controlante de Maltería Pampa SA).

Advirtió que la Aduana no denunció perjuicio fiscal alguno. En cambio –agregó- tanto el informe técnico como la contestación de la DGA al recurso de apelación apuntan a un fenómeno de subfacturación de las exportaciones, que configuraría el tipo del art.

Fecha de firma: 08/05/2025
Alta en sistema: 09/05/2025
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: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38418635#454575304#20250507173005408

954, apartado 1, inc. c) del CA. Añadió en ese sentido que –de acuerdo al informe- Maltería Uruguay S.A. no desempeña ningún papel real en la operación comercial, funcionando únicamente como un vehículo para concretar la maniobra de subfacturación que habría realizado la empresa actora.

A su turno, el *a quo* explicó que el fundamento de la DGA para sancionar a la recurrente fue la constatación de que el valor declarado por la empresa actora en los permisos de embarque involucrados no resultaba veraz. Recordó enseguida que la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras es consustancial al sistema de despacho en confianza, adoptado por nuestra legislación aduanera.

En tales condiciones, afirmó que la figura reprochada “no requiere demostrar que la subfacturación constituya una maniobra dolosa para inducir al error al servicio aduanero”. Agregó que no cabe censurar el establecimiento de presunciones y la inversión de la carga de la prueba en el ámbito administrativo sancionador y que ello no compromete el debido proceso ni el principio de inocencia. Afirmó que “[m]irándolo de esta manera, al ente competente no se releva de la carga de probar los indicios que permiten colegir el resultado; y en cabeza del presunto infractor se pone la carga de romper el nexo lógico entre los indicios probados por la autoridad administrativa”.

Expresó que en el caso no se hallaba controvertido que “estamos ante una operación de exportación realizada entre empresas vinculadas entre sí, existieron ventas sucesivas y los precios informados fueron modificándose en los pasos sucesivos. Todo esto fue corroborado mediante información vertida por el sistema INDIRA. A su vez, la única explicación brindada, por parte de la encartada, consistiría en que los precios informados eran operados, que la vinculación no era causa suficiente para sospecha [de] la existencia de una operación simulada y que, en definitiva, el servicio aduanero quería reemplazar los precios declarados por otros, estimados sobre base presunta”.

Explicó que en el ámbito de operaciones concertadas entre empresas de un mismo grupo económico, la tributación tuvo un importante avance gracias al aporte de la OCDE y sus directrices en materia de precios de transferencia, ámbito en el cual se establecen pautas con el objetivo de evitar desviaciones en la tributación emergentes de la manipulación de los precios. Ello, a fin de “prevenir la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios entre jurisdicciones, lo que puede afectar negativamente la recaudación de impuestos y la justicia fiscal”. Consideró que “si bien es cierto que las reglas y estándares contenidos en dichas Directrices se ubican

mayoritariamente bajo el paraguas de la imposición de la renta, no es menos cierto que no son de incumbencia específica de tal tributo toda vez que se materializan mediante operatorias de comercio exterior (…) Tan es así que, específicamente con relación a los tributos que gravan al comercio exterior, entre las Guías OCDE para la aplicación del Principio de Plena Competencia, se menciona 'la utilización del valor en aduana'".

Hizo referencia a las pautas de valoración de exportación contenidas en el Código Aduanero y recordó que de conformidad con lo establecido en el artículo 748 de ese código el servicio aduanero se halla facultado para apartarse del precio pagado o por pagar cuando este no constituya una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible de forma correcta y especificó los métodos previstos a tal efecto.

Indicó a que en el caso la exportación se hallaba regida además por lo previsto en la Ley n° 21.453 al tratarse de un commoditie y concluyó que es "éste precio índice el que deberá considerarse para la valoración de la mercadería a los efectos tributarios y, el valor FOB para el ingreso de divisas, ambos tomados a la fecha de cierre de cada venta".

Con relación a los hechos del caso, puso de relieve que la mercadería cuya exportación fue documentada en los permisos de embarque n° 09 003 EC01 000446 F y 09 003 EC01 000447 G había ingresado a la República Federativa de Brasil el 11 de febrero de 2009, con el objetivo de ser entregada a la firma consignataria Sertrading (BR) Ltda. Aquella había sido previamente vendida y facturada por Maltería Uruguay S.A. En tales condiciones, el servicio aduanero había constatado que el valor FOB declarado en las operaciones de exportación había sido de u$s 450/tn mientras que al tiempo de ingresar a Brasil lo había sido a razón de u$s 708,69/tn, representativo del valor convenido en la segunda venta. Por lo demás, los derechos de exportación habían sido liquidados y pagados de conformidad con el precio índice u oficial (U$S385/tn y u$s 450/tn) informado por la Secretaría de Agricultura (conforme el art. 6 de la ley 21.453), lo que no fue cuestionado en autos. Refirió que en sede administrativa se había descripto el régimen de precios de transferencia y concluyó que el proceder del servicio aduanero había resultado ajustado a derecho, ya que del análisis de la documentación "…no surge cuál o cuáles de estas causales justificarían el mayor precio de la venta de MALTERÍA URUGUAY a Brasil".

Asimismo, a fs. 144/145 reguló los honorarios de la representación fiscal en 1.143.851 pesos por las actuaciones cumplidas en la primera y segunda etapa del pleito y; en la cantidad de 32,33 UMA por las actuaciones correspondientes a la tercera etapa.

II.- Que contra la referida sentencia la actora apeló (fs. 158) y expresó agravios a fs. 162/191vta., cuyo traslado fue contestado por el Fisco Nacional a fs. 200/212vta. Asimismo, a fs. 151 la representación fiscal apeló los honorarios regulados por considerarlos bajos y; por su parte la actora, los apeló a fs. 152/153, al considerarlos altos.

La parte actora, señala que las operaciones objeto de autos –exportaciones definitivas de malta de cebada- se realizaron al amparo de la Ley Nº 21.453, y que al momento del registro de la DJVE, la Secretaría de Agricultura no objetó el precio declarado, aun cuando se declaró la vinculación con el comprador. Tampoco lo hizo –añade- la Aduana, cuando consignó los datos correspondientes y la DJVE en el permiso de embarque, liquidando y abonando los derechos de exportación con arreglo al precio oficial vigente a la fecha del cierre de la venta. Indica que el precio declarado de las exportaciones que la Aduana objeta era incluso superior al precio oficial establecido, que –según las normas reglamentarias- representa adecuadamente los valores de mercado.

Sostiene que la determinación de la autoridad aduanera transgrede principio de tipicidad, por apartarse del supuesto de hecho para el que fue concebida la penalización del artículo 954, inciso c, del Código Aduanero. Explica que aportó todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero el control de la valoración. Y que la desestimación del precio declarado como valor imponible no supone su inexactitud, en los términos de aquella norma, pues no se impugna un yerro en los datos consignados (ni discrepancias entre el precio de la transacción y el contrato de venta, la factura, los asientos contables o los pagos recibidos) sino el propio esquema de ventas trianguladas. Añade que ninguna norma la obligaba a declarar el valor de mercado del bien en los términos de la LIG (sino el precio de la exportación). La adecuación del precio al estudio de PT –insiste- es irrelevante desde el punto de vista aduanero.

Más en general, la discusión de valor es estéril a los fines del acto impugnado –dice- pues aquel ajuste se practica exclusivamente

Fecha de firma: 08/05/2025
Alta en sistema: 09/05/2025
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: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38418635#454575304#20250507173005408

a los fines de la tributación, y en este caso los derechos de exportación fueron abonados sobre el precio oficial publicado (con arreglo a lo prescripto en la Ley Nº 21.453).

En otro orden de ideas, señala que “para hablar de manipulación de precios, corresponde hablar de falsedad ideológica, es decir presentar una factura que deliberadamente no representa el valor real de la operación con la intención dolosa de dificultar el control aduanero y obtener un tratamiento más favorable.” Añade que ese es el caso del contrabando documental, tipificado en el art. 864, inc. b) y recalca que no hubo en el caso “tal maniobra, ni está probada, ni mucho menos el dolo que exige la figura, ni el beneficio aduanero que la justificara (pues se pagaron derechos aduaneros sobre el precio oficial)”.

Adicionalmente, cuestiona que la Administración no haya aplicado las normas de valoración del CA. Y explica que al obligar al exportador a declarar el precio resultante de un estudio de precios de transferencia se le impone una obligación de cumplimiento imposible según la fecha, pues esos estudios se realizan una vez por año calendario.

Explica que –a su entender- no es adecuada la aplicación de las normas de precios de transferencias de la LIG para evaluar la exactitud del valor declarado, y que corresponde, en cambio, aplicar en estos casos las normas de valoración contenidas en el Código Aduanero (esp. art. 748). Dice que el método de valoración empleado por la Aduana es arbitrario, pues no existe en la legislación aduanera un método de valoración para exportaciones fundado en los precios de transferencia, así como tampoco se contempla la posibilidad de valorar la segunda venta a partir del precio de una segunda venta (el documentado por el importador brasilero) en la cual el exportador no participó. Recuerda la vigencia del principio de legalidad que impera tanto en materia tributaria como infraccional. Señala, además, que el Código Aduanero impone al exportador la obligación de declarar el precio de la transacción (art. 332) y no el valor de mercado. Además, explica que es desacertado aplicar los principios de PT pensados para impuestos interiores y con la finalidad de proteger la ganancia de fuente argentina para valorar en aduana la mercadería, cuando la principal consigna de valoración en el Código Aduanero es el respeto del principio de neutralidad.

Asegura que la vinculación existente con su compradora de Uruguay no ha influido en el precio documentado; y que, en todo caso, la Aduana debió acreditar ese extremo antes de desestimar el precio declarado.

Dice que aun si se admitiera la realización del ajuste de valor a la luz de las normas de PT, ello sólo serviría para modificar la base imponible de los derechos de exportación, pero no para cuestionar la exactitud del precio declarado.

Explica que la estructuración de ventas sucesivas con intermediación de *traders* vinculados es una estrategia habitual en el comercio internacional. Y que, como es lógico, en todos esos casos el precio de la segunda venta resulta superior al de la primera. Explica que las condenas aduaneras por estos casos traducen un abuso de facultades por parte del servicio aduanero, que debería inexorablemente constatar la inexactitud del precio declarado para poder aplicar sanciones como la que aquí se debate, pero que en ningún caso lo ha hecho. En ese sentido, debió acreditar –dice- que la vinculación con el intermediario influyó en la determinación del precio de la operación. Señala que esto fue puesto de manifiesto en diferentes pronunciamientos de distintas Salas de esta Cámara.

Señala también que la sentencia apelada contradice lo resuelto por la Corte federal en el caso “Maltería Pampa S.A. (TF 27.000 -1) e/ DGI” (Fallos: 338:88), adonde aquella validó la sustancia económica del mismo trader aquí involucrado (esto es, Maltería Uruguay SA).

Además, indica que todos los otros precedentes de la Corte Suprema citados por el *a quo* con relación a la definición de la infracción del artículo 954 CA involucraban errores documentales, a diferencia de lo que ocurre en este caso.

III.- Que, como se ha señalado repetidamente, a las infracciones aduaneras se les atribuye naturaleza penal (cfr. Fallos 305:373; 332:1109; 334:1264; art. 1107 del Código Aduanero). Al respecto, la caracterización de las infracciones aduaneras (o tributarias, en su caso) como infracciones de índole “objetiva” y las alusiones a la inversión de la carga de la prueba, no se refieren al aspecto material de la infracción. Por tales razones, no corresponde invertir la carga de la prueba, tal como expresó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 347:83 (cfr. especialmente, párrafo 8° de ese pronunciamiento).

IV.- Que tanto el precio al que se refieren los artículos 735, 742, 746, 748 y concordantes del Código Aduanero para las exportaciones, como los precios a los que se refieren los distintos métodos previstos en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII

del GATT de 1994 para las importaciones, y el régimen de los "precios de transferencia" previsto en el artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias introducido por la ley 25.784 -actualmente, en el artículo 17 de la ley 20.628 y en los artículos 29 a 33 del decreto reglamentario-, se fundan en el mismo principio y la misma finalidad: determinar en qué medida la vinculación entre las empresas influyó en el precio.

Pero cada uno de esos regímenes fija procedimientos y métodos de valoración que pueden coincidir o llevar a resultados diversos y, por esta razón, no pueden ser alternativamente aplicados ni trasladados de manera indistinta de uno a otro ámbito, máxime cuando se trata de la aplicación de sanciones de naturaleza penal, que presuponen la previa definición del presupuesto de hecho cuya consecuencia jurídica es la sanción; esto es, el conocimiento anticipado de las reglas aplicables.

En lo que respecta a esta cuestión, corresponde tener en consideración lo expresado en el dictamen de la Procuradora Fiscal en la causa CAF 44028/2019/CA1-CS2, caratulada “Maltería Pampa S.A. TF 35123-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 3 de julio de 2024, en la que fue examinada una cuestión sustancialmente análoga a la que se presenta en los presentes autos. Allí se expresó que la aplicación de “...los principios de una razonable y discreta interpretación (…) no autoriza[n] a prescindir o desplazar a la legislación aduanera y postular su reemplazo por los preceptos de la LIG que, si bien regulan transacciones semejantes, tal sustitución no está contemplada en la letra de la ley ni puede razonablemente desprenderse de sus términos (…) a mi modo de ver, la integración que expresamente pretendió realizar el a quo del CA con ‘otros cuerpos normativos federales’...infringe el principio de legalidad del art. 18 de la Constitución Nacional que rige en materia penal y, en especial, la exclusión de analogía que prescribe el art. 895 del CA...”

V.- Que, en las condiciones expuestas, vale decir, sin haber examinado los precios de acuerdo con lo establecido al respecto en el artículo 748 y concordantes del Código Aduanero, y ante la falta de legislación aduanera específica respecto de los supuestos de ventas sucesivas, la existencia de una diferencia entre el precio declarado por la firma exportadora por la venta a Maltería Uruguay S.A. y el recibido por ésta del importador Ambev, puede ser considerada como un indicio pero no como una prueba suficiente de que la vinculación efectivamente

influyó en el precio, bastante, además, como para descartar el principio establecido en el artículo 898 del Código Aduanero y fundamentar debidamente la imputación.

Al respecto, y en sentido concordante, corresponde tener en consideración lo dictaminado por la Procuradora Fiscal en la causa CAF 44028/2019/CA1-CS2, caratulada “Maltería Pampa S.A. TF 35123-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 3 de julio de 2024.

Allí expresó que, en la causa “...no se desconoció ni cuestionó que los precios declarados por la recurrente se corresponden con los importes facturados, así como con los registrados contablemente y los efectivamente recibidos como contraprestación de la mercadería exportada”. Por ello, y en los términos del precedente de Fallos 347:83, al que consideró aplicable mutatis mutandis, concluyó que no se podía constatar la configuración de la infracción imputada en la medida en que no se advertía la existencia de una diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación.

Expresó además que los fundamentos utilizados por el servicio aduanero para cuestionar la operatoria consistieron en enunciaciones genéricas mediante las cuales se pretendió privar de virtualidad jurídica a las operaciones concertadas entre Maltería Pampa S.A. y Maltería Uruguay S.A., como si se hubiere tratado de una venta directa al destinatario brasilero, lo que implicó el desconocimiento de la individualidad jurídica de la firma Maltería Uruguay S.A. que surge de modo inequívoco del precedente de Fallos 338:88.

En el mismo sentido, expresó que tampoco se había demostrado, en los términos requeridos en el mencionado artículo 898 del Código Aduanero “...que la maniobra cuestionada hubiera influido en el valor de la venta, produciendo una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”. Concluyó que simplemente se había descartado la primera operatoria y tenido por válida la segunda, “...sin indicar fundamento alguno de las razones por las cuales el precio de la primera transacción debería ser descartado y reemplazado por el de la segunda”.

VI.- Que, finalmente, y si bien en el precedente de Fallos 347:83, la Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo referencia a las ventas sucesivas que involucren la sobrefacturación de importaciones o la subfacturación de exportaciones, lo cierto es que el examen que se dio

en la referida causa se circunscribió a la materia relativa a las importaciones. En tal sentido, en ese caso se hizo referencia los términos establecidos en materia de valoración en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, al Comentario n° 22.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana y se indicó que, en los casos de ventas sucesivas debía estarse al valor de la venta que origina la importación, es decir, al de la última venta con motivo en la cual se produce la entrada al territorio aduanero nacional; no a la venta que origina la exportación y la salida del territorio aduanero.

VII.- Que, en virtud de la manera en que se decide, resulta inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes respecto de los honorarios regulados a la representación fiscal. Por ello, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a fs. 144/145 y diferir las regulaciones de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente, de conformidad con el presente pronunciamiento.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Hacer lugar al recurso interpuesto por la firma exportadora, revocar la sentencia apelada y; por ende, revocar la resolución n° 771/15 dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, con costas de ambas instancias al Fisco que resultó vencido (artículo 1163 del Código Aduanero y artículo 68, primera parte, del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación); 2) Declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes respecto de la regulación de honorarios efectuada a favor del Fisco, la que se deja sin efecto. 3) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

El Sr. Juez de Cámara Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que con relación a los hechos del caso corresponde estar a la reseña del voto que antecede, a fin de evitar repeticiones innecesarias.

II.- Que la cuestión debatida resulta análoga a la analizada por este tribunal en las causas n° 44025/2019 “Maltería Pampa

SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 06/05/2025 y n° 1162/2024 "Maltería Pampa SA (TF 39276-A) y otro c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 06/05/2025.

Cabe remitir a los fundamentos expuestos en mi voto en aquellas causas, por razones de brevedad.

III.- Que por los motivos expuestos en los precedentes citados, correspondería: **1)** Hacer lugar al recurso interpuesto por la firma exportadora, revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, revocar la Resolución n° 771/15 dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca; **2)** Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado, dada la complejidad de la cuestión y la novedad del pronunciamiento en que esta decisión se basa (arts. 1163, CA y 68, CPCCN); y **3)** Declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la regulación de honorarios efectuada a favor del Fisco, la que se deja sin efecto. **ASÍ VOTO.**

El Sr. Juez de Cámara Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del Dr. Treacy.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: **1)** Hacer lugar al recurso interpuesto por la firma exportadora, revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, revocar la Resolución n° 771/15 dictada por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca; **2)** Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado, dada la complejidad de la cuestión y la novedad del pronunciamiento en que esta decisión se basa (arts. 1163, CA y 68, CPCCN); y **3)** Declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la regulación de honorarios efectuada a favor del Fisco, la que se deja sin efecto.

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Jorge F. Alemany
(por su voto)

Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 08/05/2025
Alta en sistema: 09/05/2025
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: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38418635#454575304#20250507173005408