



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 6 de octubre de 2021.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que, por la sentencia del 26 de febrero de 2019, el Tribunal Fiscal de la Nación, por unanimidad, confirmó la resolución (AD BABL) nº 336/14, recaída en el expediente SIGEA Nº 12569-216-2009, por la que la AFIP-DGA condenó a Maltería Pampa SA al pago de una multa de pesos tres millones setenta y seis mil ciento veinticinco (\$3.076.125) por considerarla incursa en la infracción prevista y penada en el artículo 954, ap. 1, inc. c) del Código Aduanero. Impuso las costas a la actora vencida (fs. 103/132).

En resumen, concluyó que “los extremos fácticos y legales considerados por la comprobación aduanera, corroborados en la sentencia, cumplieron con los parámetros de aplicación de las reglas de los precios de transferencia (TP, *transfer pricing*) invocados en el Informe Técnico evacuado en el sumario y permiten formar la convicción de que el precio transaccional de la venta declarado en el campo “valor mercadería” de los permisos de embarque 07-003-EC01-005300-U y 07-003-EC01-005298-N, documentados por Maltería Pampa SA, resulta manifiestamente inexacto, constitutivo de un supuesto de subfacturación, que hace incurrir a la actora en el tipo que sanciona la infracción de declaración inexacta por el ingreso al país –real o potencial- de un importe en concepto de precio de la exportación diverso del que hubiera correspondido” (considerando XIV).

Para así resolver, en primer lugar, el vocal preopinante –al que adhirieron su colegas de sala- valoró que, del resultado de la medida para mejor proveer dispuesta en los términos del art. 1156 del CA, surge que a fs. 98vta. la actora reconoció que, por aplicación del Método Sexto de Precios de Transferencia, ajustó el precio del campo “valor de mercadería” del PE 07-003-EC01-005300-U en U\$S735.000,00 (con lo que el precio declarado en la venta de su vinculada Maltería Uruguay SA –conforme las normas legales de



precios de transferencia aplicables- debió ser de U\$S3.885.000,00 – U\$S370 x 10.500TM- y no el monto de U\$S 3.150.000,00 que consignó la actora en el permiso de embarque). Y el precio del campo “valor mercadería” del PE 07-003-EC01-005298-N, en U\$S 630.000,00 (con lo que precio declarado en la venta a su vinculada Maltería Uruguay SA –conforme las normas legales de precios de transferencia aplicables- debió ser de U\$S 3.330.000,00 –U\$S370 x 9.000 TM- y no el monto de U\$S 2.700.000,00 que consignó la actora en el permiso de embarque).

En seguida, luego de reseñar las actuaciones administrativas (considerando V), resumió lo informado por la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca en el Informe Técnico (SE FEBB) nº 68/09, del 18 de agosto de 2009.

A los efectos de cumplir con el recaudo de relatar la sentencia apelada, cabe tener por reproducida dicha síntesis, en mérito a la brevedad (considerando VI), siendo imprescindible retener que aquél informe, examina la vinculación que hay entre las tres empresas que triangulan mercadería y concluye que la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta por quien es, en definitiva, el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, Maltería Pampa SA, es de U\$S 975.000 (diferencia de U\$S450.000 respecto del PE 07003EC01005298N, sumados a U\$S525.000, correspondientes al PE 07003EC01005300U). Y, para opinar de ese modo, el Informe Técnico indica que Malatería Pampa es una empresa controlada por Companhia de Bebidas das Americas - AMBEV, quien posee el 60% de su capital accionario y que, Maltería Uruguay es una sociedad controlada por la firma Maltería Pampa SA, poseedora del 100% de su capital accionario, de modo que no se las puede considerar ni independientes, ni que hayan pactado libremente el precio de transacción. El informe concluye que la sociedad controladora tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

verdadero precio pactado por la operación y, como consecuencia directa de esto, dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior, lo cual genera un ingreso de divisas desde el exterior distinto del declarado.

Al comienzo del considerando VII, destacó el vocal, que tanto el Informe Técnico como la contestación de la DGA al recurso de apelación apuntan a un fenómeno de subfacturación por la actora de los precios de las exportaciones, pasible de ser encuadrado en el tipo del art. 954 apartado 1, inc. c) del CA.-. Y a que “tales precios deben determinarse en su justa cuantía sobre la base del instituto de los precios de transferencia”, apuntando que “en el caso, el precio de mercado válido es el mayor precio de importación por AMBEV Brasil informado por el Sistema Indira y; finalmente, que Maltería Uruguay SA no desempeña ningún papel real en la operación comercial, funcionando únicamente como un vehículo para concretar la maniobra de subfacturación del precio de la transacción que habría cometido la empresa actora”.

En seguida desarrolló el instituto del TP, describiéndolo como “una respuesta de las administraciones fiscales al exponencial aumento de las llamadas empresas multinacionales -como lo es la actora, que forma parte del grupo AMBEV- que actúan en más de una jurisdicción nacional pero que responden a una dirección única”. Al respecto, explicó que estos grupos empresarios “están en condiciones operativas de manipular los precios de las transacciones entre sus empresas para que sean más bajos en los países con mayor nivel legal de imposición -normalmente los de fuente de la renta, como lo es Argentina en la originación de materias primas y variados commodities- y, paralelamente, trasladar esa diferencia en los precios de venta -donde pasan a ser más altos- desde las jurisdicciones o países donde también tiene presencia pero donde el nivel legal de imposición es más bajo”. En seguida, expuso las políticas transaccionales y de TP de las empresas multinacionales y señaló que



el principio esencial que inspira los TP es que las transacciones entre partes vinculadas deben corresponderse con las que partes independientes hubiesen acordado en circunstancias comparables. Proporcionó la conceptualización de “vinculación” y de “precio de mercado” también conocido en inglés como “arm’s length”. Reseñó que el artículo sin número, agregado a continuación del art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias, prevé un concepto de vinculación funcional y destacó que la existencia de vinculación entre las partes de una transacción no significa de modo automático que sus precios están manipulados y que no son de mercado, pero a la vez, la vinculación constituye un presupuesto necesario para la aplicación de las regulaciones de TP, cuya esencia radica en verificar que los precios de la transacción sean de mercado. Explicó que la siguiente cuestión elemental en materia de TP es la imposibilidad de ajustar el precio de una transacción entre sujetos vinculados cuando se determina que tal precio es de mercado: esto es un precio similar al precio no controlado acordado entre partes independientes en condiciones análogas o comprobables; el denominado *arm's length*.

A fin de continuar con la exposición teórica proporcionó ejemplos, aludió a las Directrices de la OCDE y detalló que, en nuestra legislación, la materia de TP se encuentra en los arts. 8 y 15 y artículo agregado a continuación de este último de la ley de impuesto a las ganancias y en los arts. 20, 21 y los diez artículos agregados a continuación del art. 21 del decreto reglamentario (conforme los textos anteriores al decreto 1170/18 -BO 27/12/2018-, decretos 1037/2000 y 916/2004, vigentes en el año 2007) y por la resolución general (AFIP 1122/2001). Agregó como fuentes y pautas interpretativas a las “Directrices de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales de la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo” (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Administrations) y citó jurisprudencia que ha incorporado sus lineamientos.

Puntualizó que, en abstracto, “existiendo un precio fijado entre empresas vinculadas -como lo es el precio FOB de venta de la parte actora a favor de Maltería Uruguay SA.- se considerará que ese precio es de mercado y válido si es posible encontrar una operación comparable celebrada entre partes independientes donde el precio fijado sea similar”. Y que, en cambio, si este último precio difiere notoriamente del primero, el precio entre las partes vinculadas deberá descartarse y ajustarse conforme el precio de mercado. Así funciona el método del TP de precios comparables entre partes independientes, del quinto párrafo del art. 15 de la LIG. Señaló que no cualquier precio entre partes independientes puede ser considerado un precio comparable para ajustar los precios entre partes vinculadas y que esto lo regula el art. 21 del decreto reglamentario de la LIG al referirse a los factores o criterios de comparabilidad, cuyo fin es neutralizar entre las transacciones que se comparan -controladas e independientes- “diferencias que afecten el precio”, regulando el modo en que “tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad”. El art. 21.7 de decreto reglamentario -que mantiene esencialmente la redacción del decreto 1037/2000, BO. 14/11/2000, vigente en el año 2007-, dispone que “(...) A los fines del ajuste de las mencionadas diferencias deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones (...) considerando, entre otros elementos o circunstancias” -como factor de comparabilidad de precios no controlados- a “las circunstancias económicas”, incluyendo “ubicación geográfica, dimensión y tipo de mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia, posición en la cadena de producción o comercialización, regulaciones públicas, entre otras”. Indicó que esta redacción está tomada de las Directrices de la OECD y que el decreto 916/2004, vigente al realizarse



las operaciones aduaneras, en el tercer artículo agregado a continuación del art. 21 del decreto reglamentario de la LIG, señalaba en el último párrafo que cuando no resulte de aplicación el Sexto Método de TP “deberán considerarse las variaciones accidentales de los precios de los commodities comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa o de mercados de valores producidas durante el o los períodos bajo análisis”. Recalcó que lo relevante es el factor temporal para poder comparar precios controlados (entre empresas vinculadas) con precios no controlados (de mercado).

A esta altura, razonó que esto último es relevante para el caso porque la DGA multó a la actora por comprobar una diferencia sustancial entre el precio FOB de exportación (valor de la mercadería en el PE) comparado con el precio de la importación a Brasil informado en el sistema INDIRA. Pues lo que sostiene la Aduana es que el precio de mercado es el precio de importación en Brasil y que la estructura de la triangulación sirve para fijar al momento de la exportación desde Argentina (el 12/10/2007) un precio artificialmente más bajo, con un ingreso diverso a nuestro país.

Con fundamento en la incidencia que tiene el régimen de la ley 21.453 en este tipo de transacciones, delimitó la cuestión a examinar a determinar si la comprobación aduanera incurrió en un examen y comparación de precios acertada o errónea desde las reseñadas pautas temporales de comparabilidad.

A partir del considerando VIII, señaló que las destinaciones se encuentran amparadas bajo ley 21.453 en cuyo art. 6 establece un régimen especial para la determinación y pago de los derechos de exportación de los productos comprendidos en el Anexo, entre los que se incluye a la malta de cebada cervecera. Describió el régimen y precisó que la fecha de cierre de cada venta fijará los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible aplicables a los derechos de exportación. Citó doctrina y





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA

s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
jurisprudencia referida al momento en que el régimen tributario aduanero queda fijado.

Sostuvo que debe tenerse presente lo dicho dado que “si bien el precio FOB de la venta al exterior es diferente al precio oficial para liquidar los derechos de exportación (como lo plantea la aduana), en función del examen de TP que la DGA pretende realizar respecto del precio FOB de la venta -comparándolo con el precio FOB de importación por AMBEV Brasil, en Brasil- la fecha del precio FOB de la venta sería la del día de su cierre - realizándose el registro de la DJVE al día siguiente-: la venta de Maltería Pampa SA a Maltería Uruguay ocurrió el 9/01/2007, mientras que la exportación correspondiente y la facturación del precio de tal venta -más aun la importación en Brasil- se concretaron el 12/10/2007 respectivamente dentro del año posterior a las ventas”, tal como lo autorizaba el art. 3º segundo párrafo de decreto 1177/92 para todas las ventas de la ley 21.453, vigente en el año 2007. Descartó que se puedan comparar un precio FOB fijado en una fecha y otro precio FOB de una fecha posterior en más de nueve meses.

En el siguiente considerando, recordó que el caso no es de naturaleza tributaria sino sancionatoria y que la discusión no versa sobre los derechos de exportación que la exportadora debe pagar y que han sido cancelados conforme los precios FOB oficiales bajo el régimen especial de la ley 21.453. Por ello, desestimó el argumento introducido por la parte actora en el capítulo XIII de su recurso y reiteró que la DGA no ha realizado un estudio de valoración de la mercadería exportada ni ha reclamado una diferencia de tributos en los términos del art. 735 del CA y normas concordantes. Aclaró que la noción teórica de valor imponible adoptada por el Código Aduanero si bien parte de la noción de precio similar a la de precio o valor de mercado (*arm's length*) propia del TP diverge en que su finalidad regulatoria está en determinar los derechos de exportación a pagar por el exportador, desentendiéndose completamente del objetivo



de establecer cuál es el precio de mercado válido. Abundó en el desarrollo del sistema de valoración de la mercadería que se exporta del Código Aduanero (arts. 748 incisos a) a g), del CA, ambos inclusive), para concluir que ambos sistemas (valor teórico y TP) tienen en común el factor temporal de comparabilidad. En sustento de ello, citó la Exposición de Motivos de la ley 22.415, Sección IX, Título I, capítulo sexto, n° 15 en el que se expresa que “Resulta necesario establecer el momento de valoración dado que el ‘tiempo’ es un factor determinante para considerar el monto de cualquier precio. Se ocupan del punto los arts. 726, 727 y 729, según lo preceptuado en el citado artículo 735”.

Como conclusión parcial, al culminar el considerando IX, postuló que el régimen tributario aduanero instituido para la exportación de productos agrícolas por el art. 6 de la ley 21.453 obsta a una controversia de valor desde que la base imponible para determinar los derechos de exportación se fija en base a los precios índices oficiales FOB de la resolución -SAGyP 331/2001- de la fecha de cierre de la venta (arts. 3 y 6 de la ley 21.453), estando sujetos a pagar y percibir tributos, conforme tales precios fijos, tanto el exportador como la Aduana “a las verdes y a las maduras”.

En el considerando X, examinó la referencia que realiza el Informe Técnico al Sexto Método de TP de la LIG, comenzando por señalar que fue introducido en el art. 15 de la LIG por la ley 25.784 (BO 22/10/2003) para las exportaciones de *commodities*, como las del caso, con la finalidad de desalentar -a los fines del impuesto a las ganancias- las exportaciones trianguladas de empresas residentes en Argentina que tienen como destinatario final a una empresa vinculada y en cuya comercialización intervino un intermediario internacional -no necesariamente vinculado al exportador argentino o el destinatario final vinculado al exportador argentino. Reiteró que el Sexto Método regula el supuesto aplicable a las exportaciones de autos. En ese orden de ideas y tras citar los textos legales, reflexionó que el llamado Sexto Método de TP de la ley 25.784





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

no ofrece mayor complejidad interpretativa y que proporcionó una sistematización de las condiciones de aplicabilidad. Al respecto, indicó que:

a) el Sexto Método se aplica cuando se verifica por la AFIP una operación triangular de exportación cuyos sujetos son: (i) el exportador argentino; (ii) el intermediario internacional que no es el destinatario de la mercadería; y (iii) un tercero, destinatario de la exportación, que debe ser un sujeto vinculado del exportador argentino.

b) el Sexto Método, verificado su presupuesto de aplicación, consiste en computar como precio de la operación de exportación, a los efectos de determinar el impuesto a las ganancias del ejercicio, el mayor entre: (i) el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería (art. 15 de la LIG, sexto párrafo); (ii) el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional (mismo artículo, séptimo párrafo).

c) el Sexto Método no se aplica si el exportador argentino demuestra de modo fehaciente que el intercambio reúne de modo conjunto los tres requisitos indicados en el octavo párrafo de la LIG (mismo artículo, octavo párrafo incisos a, b y c); el exportador debe probar que el intermediario internacional tiene entidad real -substancia económica- lo que se da por cumplido con la prueba sobre los tres incisos del octavo párrafo del art. 15 de la LIG. El inciso h) del art. 1, del decreto 916/2004 -vigente al momento de las exportaciones del caso- disponía que “... a los fines de la aplicación del método previsto en el sexto párrafo del art. 15 de la ley, todas las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumple con los requisitos previstos en el octavo párrafo del mismo, se considerará que no se encuentran celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado



a que alude el tercer párrafo del artículo 14 de la ley". (el subrayado pertenece a la sentencia, cfr. fs. 117, página 30).

d) El Sexto Método tampoco se aplica si el destinatario final de la mercadería no es una contraparte vinculada del exportador argentino. Si el destinatario es un sujeto independiente del exportador desaparece la operación triangulada entre partes vinculadas; la operación triangulada entre partes vinculadas resulta el presupuesto legal necesario del Sexto Método, como del propio instituto de los precios de transferencia (mismo artículo, sexto y undécimo párrafo).

En las siguientes líneas, expuso las razones por las que el Tribunal Fiscal requirió la medida para mejor proveer respuesta a fs. 95 y cuál fue su resultado. En orden a ello, indicó que, tal como fuera expuesto en c) (ver texto subrayado más arriba), el Sexto Método no se aplica si el intermediario internacional (en el caso, Maltería Uruguay SA) cumple con los requisitos enunciados en los tres incisos del octavo párrafo del art. 15 de la LIG.¹ Reparó en que, desde el inicio, la actora aseveró que cumplía con las regulaciones legales de TP acompañando una certificación contable a fs. 8/15, pero que en la respuesta a la medida, reconoció que Maltería Uruguay SA no cumplía -en los ejercicios fiscales 2007 y 2008- con los requisitos del octavo párrafo del art. 15 de la LIG. Indicó que esto surgía también de su estudio de TP para los ejercicios fiscales referidos (páginas 39-49 a 42-49, para el periodo 2007, y páginas 34-42 a 37-42, respecto de 2008).

¹ Estas tres condiciones son: a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;

b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económico vinculado, y

c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Otra conclusión parcial, en función de esto último, es que resultaba legalmente aplicable -en este aspecto- el Sexto Método de TP a los precios de las operaciones de exportación de autos y que no era posible considerar como precios de mercado los declarados por la parte actora en los permisos de embarque, debiendo sustituirse este por el “valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería”. Asimismo, a los efectos de lo expuesto en el punto d) respecto de la exclusión de la aplicación de Sexto Método, puso de relieve que la vinculación verificada por la DGA no sólo no fue negada por la actora, sino que surge de los estudios de TP 2007/2008 presentados por ella, que describen un supuesto de vinculación funcional en los términos del primer artículo agregado a continuación del art. 15 de la LIG, entre Maltería Pampa SA y Maltería Uruguay SA para las exportaciones a Brasil de la primera.

En recapitulación, explicó que se encontraban reunidos respecto de las operaciones de exportación de autos los presupuestos de aplicación del Sexto Método de TP porque:

a) se trataba de operaciones de exportación trianguladas en las que existía vinculación entre el exportador argentino (Maltería Pampa SA) y el destinatario final de la mercadería (AMBEV Brasil);

b) el intermediario internacional (Maltería Uruguay SA) no cumplía conjuntamente los tres requisitos del octavo párrafo del art. 15 de la LIG. La aplicabilidad del Sexto Método fue reconocida por la propia parte actora a fs. 98, al acompañar el Estudio de TP 2007/2008, en cuya página 36.42 aparecen las operaciones de exportación en trato con el autoajuste de los precios declarados en el PE.

En ese orden de ideas, razonó que, por aplicación legal de TP, el precio de las exportaciones correspondientes a las ventas realizadas por la actora a Maltería



Uruguay SA en fecha 9/01/2007 -bajo el régimen de la ley 21.453- debió haber sido sustituido por la actora por el precio legalmente establecido bajo el Sexto Método, que es “el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería sin considerar el precio al que hubiera sido pactado por el intermediario internacional” (art. 15 de la LIG párrafo sexto *in fine*). Destacó que así lo manifestó la actora al señalar que debió practicar un autoajuste sobre sus precios. Puntualizó que el precio declarado en los permisos de embarque no puede considerarse legalmente como “precio de mercado” (art. 15 de la LIG, párrafos sexto *in fine*, y séptimo e inciso h) del art. 1 del decreto 916/2004, vigente al momento de las exportaciones de autos).

Señaló que el “valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería” al que alude el art. 15 de la LIG en el sexto párrafo y que el Sexto Método manda aplicar cuando se descarta el precio pactado, es -en la práctica- el precio índice oficial -teórico o promedio- que publica la Secretaría de Ganadería, Agricultura, Pesca y Alimentos y que también se usa para la determinación de los derechos de exportación bajo el régimen del art. 6 de la ley 21.453. La particularidad es que cuando se registra una venta bajo el art. 3 de la ley 21.453 se usará tal precio oficial (promedio o teórico) de la fecha de venta para determinar los derechos de exportación; mientras que en el caso de la aplicación del Sexto Método de TP (descartados los precios pactados) ese precio oficial (promedio o teórico) que se aplica es el de la fecha del embarque -normalmente posterior en el tiempo a la venta-.

A partir del considerando XI, el Tribunal Fiscal comenzó a dilucidar si la resolución aduanera que condenó a la firma exportadora al pago de una multa con base en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA se ajusta a derecho. A tal fin, reiteró que la DGA no realizó un ajuste valor de la mercadería exportada, sino que ejerció facultades punitivas como consecuencia de haber constatado





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

que los precios declarados por la empresa actora no resultaban veraces. Aclaró que no es objeto de este tipo de procesos determinar o fijar el precio o valor en aduana exacto y que los precios o valores en aduana alternativos que surgen de la comprobación aduanera se aplican para la cuantificación de la sanción (precisó que referiría a este punto en el considerando XII.F.iii).

Expuso que el art. 954, apartado 1 del CA establece un presupuesto de hecho que consiste en que el servicio aduanero verifique una diferencia respecto de los valores consignados en la declaración, enfatizando que la detección de esa diferencia constituye la comprobación aduanera. Apuntó que, en la especie, la DGA consideró configurado el inciso c), que se cristaliza cuando la diferencia detectada en la comprobación aduanera resulta o puede resultar en un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. Refirió a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido que el bien jurídico tutelado por la norma en la declaración aduanera es su veracidad y exactitud, visto que a partir de ella se construye el sistema de despacho en confianza de la mercadería, en razón del cual se controla solamente una parte de ellas y que, en consecuencia, la declaración comprometida formulada por el administrado en una destinación aduanera es determinante y su inexactitud resulta severamente penada por la legislación aduanera. Indicó que en la Exposición de Motivos del código que rige la materia se explica que se trata de un régimen punitivo único que comprende todas las diferencias y declaraciones inexactas que pueden cometerse en el curso de las distintas operaciones o destinaciones aduaneras. Concretamente invocó las citas de Fallos CSJN 315:929; 315:942 y 321:1614.

Tras reiterar que no se encuentra controvertido que las transacciones comerciales relativas a las destinaciones de exportación se estructuraron como triangulaciones de



tres empresas vinculadas (empresa exportadora argentina, empresa intermediaria uruguaya y empresa importadora en destino brasileña), sostuvo que, tal como lo manifiesta la parte actora, la existencia de una triangulación comercial entre empresas vinculadas en el marco de la venta y tráfico internacional de mercadería resulta una práctica comercial lícita no prohibida.

Agregó que, sin embargo, “la existencia de la vinculación exige un examen riguroso de la operación por parte de la DGA, ante el riesgo cierto de que puedan manipularse los precios reales de transacción”. Citó autorizada doctrina en materia aduanera en sustento de este postulado y refirió que lo expuesto se verifica en el caso atento a que la vinculación entre Maltería Pampa SA, Maltería Uruguay y AMBEV Brasil resulta relevante para evaluar los precios declarados por la primera, toda vez que contaba con plena capacidad operativa y comercial para alterarlos.

En seguida, efectuó una serie de precisiones de los términos “valores declarados” (este último habitualmente utilizado para referir al “valor mercadería”) y “valor en aduana”. Distinguió el primero, “valor mercadería”, aclarando que constituye el precio comercial de la transacción y que, por ello, la exigencia de la DGA de que debe ser preciso y veraz en relación a su monto es legítima y tiene fundamento en la expresión literal “importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente corresponiere”, del inciso c) del apartado 1 del art. 954 del CA. En lo que hace a la tipicidad de esta infracción, señaló que el “importe” al que alude la norma en el referido inciso c) no puede ser otro que el precio que debe ingresar o egresar de Argentina como consecuencia de la transacción comercial relativa a las operaciones de exportación o importación. Remató el punto al concluir que es el precio de transacción comercial regido por las normas de TP. Le dio la razón a la DGA cuando afirma que precio y valor en aduana son nociones distintas. El concepto “valor de mercadería” del PE no es otra cosa que el precio de la transacción





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

entre la empresa actora y Maltería Uruguay SA, precio que se encuentra regulado en la legislación argentina por las disposiciones de TP de los arts. 8, 15 y el artículo agregado a continuación del 15 de la LIG -en las exportaciones en trato del año 2008, conforme ley 25.784 (BO 22/10/2003), y remitió al desarrollo efectuado en el considerando VII. Además, refirió que la fuente de estas normas se ubica en los compromisos asumidos por Argentina (especialmente bajo la OECD) que receptan el precio de mercado (*arm's length*) como pauta correctora de valor de las transacciones internacionales celebradas por residentes en nuestro país.

Ampliando estos fundamentos, enunció los diversos ordenamientos nacionales teleológicamente orientados a prevenir y castigar el fenómeno de la subfacturación, a saber: a) las regulaciones del impuesto a las ganancias para la determinación exacta de la renta de fuente argentina (arts. 8, 15 y agregado a continuación de la LIG); b) las diferentes previsiones sancionatorias formales (arts. 38, 39 y agregados a continuación) y sustanciales (arts. 45, 46 y 47 de la ley 11.683 t.o. 1998) para tales incumplimientos; c) las previsiones de naturaleza penal tributaria -ley 27.430, Título IX, B.O. 29/12/2017- si puede establecerse que la manipulación de los TP de las transacciones internacionales fue dolosa; d) las previsiones del art. 954 apartado 1, inciso c), del CA si la manipulación de los precios de transferencia en las operaciones de exportación o importación derivaron en una declaración inexacta - culposa o dolosa- que produjera o pudiera producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar diverso del que efectivamente correspondiere; y, e) las previsiones de la ley 19.359 -régimen penal cambiario- específicamente su art. 1º, inc. c).

Además, abordó los antecedentes históricos del art. 954 apartado 1, inciso c) y citó los votos concurrentes del célebre antecedente “Nidera SA c/Administración Nacional de Aduanas s/apelación”, expte. TF 7247-A, sentencia del 7/03/1995,



dictada por la Sala E, correspondiendo en la presente efectuar una remisión a estas citas, a los efectos de cumplir con la obligación de narrar los fundamentos de la decisión que se encuentra apelada (ver páginas 39 a 43, agregadas a fs. 122/124). Solo cabe retener que las citas refuerzan la idea que el legislador fiscal argentino ha mantenido - al menos desde 1943- una preocupación por los precios de transferencia, manifestada en el fenómeno de la subfacturación de los precios de exportación.

Retomando el examen de las circunstancias del caso, explicitó las razones por las que se trata de un supuesto de vinculación funcional entre las partes de la exportación y la transacción comercial correspondiente, contemplada en el artículo agregado a continuación del art. 15 de la LIG. En miras a esto, precisó que el grupo económico es la multinacional AMBEV, dedicada a la producción y comercialización de cerveza, siendo la malta de cebada cervecera el insumo esencial de dicha industria. En función de lo que surge de las actuaciones administrativas y de otros precedentes análogos que tramitaron en ese tribunal, afirmó que, de la totalidad de destinaciones de exportación registradas por Maltería Pampa SA en el periodo comprendido entre el 1/01/2006 y el 1/01/2011 -194 destinaciones-, el 85% tuvieron como país de destino a la República Federativa de Brasil -164 destinaciones- (ref. “Maltería Pampa SA c/Dirección General de Aduanas s/apelación”, expte TFN 35.099-A, sentencia del 30/08/2017 y demás sentencias de la Sala F dictadas en los exptes. TFN nros. 35.103-A, 35.124-A, 35.513-A), información que también surge del Estudio de Precios de Transferencia agregado a fs. 102.

Practicó una descripción pormenorizada de los hechos del caso, comenzando por señalar que el 05/10/07 la firma actora, Maltería Pampa S.A., documentó mediante los permisos de embarque ("PE") 07003EC01005298N y 0700EC01005300U la exportación para consumo (cumplida entre el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

08/10/07 y el 12/10/07) de 20.000 toneladas de malta cervecera que declaró bajo la posición arancelaria ("PA") del Sistema Informático María ("SIM") 1107.10.10.19013 que comprendía "(...) cebada Cervecería (Ley 21.453). Entera o partida - Sin tostar MALTA (DE CEBADA U OTROS CEREALES) INCLUSO TOSTADA"; conforme surge del PE esta exportación correspondía a una venta cerrada el 09/01/07 entre Maltería Pampa S.A. y Maltería Uruguay S.A. por un precio FOB total -en concepto de valor de mercadería- que sería de U\$S 6.000.000,00 que corresponde a un valor unitario de U\$S 300 por tonelada y un valor en aduana de la mercadería a los fines del pago de los derechos de exportación de U\$S 5.700.000,00 (U\$S 285 X 20.000) dato este último que se corresponde con la Declaración Jurada de Venta al Exterior —"DJVE"- vinculada a la exportación (ver los PE y DJVE 08001DJVEOO2O172Z agregadas en los sobres de fs. 1 y 2 de las actuaciones administrativas).

Señaló, haciendo énfasis en el aspecto temporal, que si bien la venta se realizó el 09/01/07 ni de la revisión de la DJVE respectiva (ver sobres contenedores de fs. 1 y 2, los campos de valor de la DJVE donde solamente consignan los valores FOB oficiales de U\$S 285/tonelada a los efectos del pago de los derechos de exportación), ni de los antecedentes administrativos, no habiendo sido ello tampoco opuesto por la actora, surge que el precio de la operación se haya fijado el 09/01/07. Por el contrario, el precio aparece consignado temporalmente por vez primera en los PE del 05/10/07 y en la factura emitida al concluirse la exportación el 12/10/07. En consecuencia, concluyó que si bien hay una venta al exterior de Maltería Pampa el 09/01/07, el precio de tal venta recién aparece fijado el 05/10/07 respecto de la operación de exportación que concluyó el 12/10/07 fecha en la que también se emitieron las facturas 001-00001223 y 0001-001224 (ver sobres contenedores de fs. 1 y 2) mediante la que Maltería Pampa S.A. facturó el precio a Maltería Uruguay S.A. de estos PE.



Asimismo, recalcó que la carga de la mercadería vendida se realizó entre los días 8 y 12 de octubre de 2007, resultando un total de 19.500 toneladas para ambos PE. En el PE 07003EC01005298N se consignó el valor de mercadería -precio- de U\$S 2.700.000 (U\$S 300 X 9.000 tn.), suma que constituye el precio que es pagado con las facturas 001-00001223 y 0001-001224 de fecha 12/10/07 (ver sobre contenedor de fs. 2) emitidas por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A. por esta exportación. En el PE 07003EC01005300U se consignó el valor de mercadería -precio- de U\$S 3.300.000 (U\$S 300 X 11.000 suma que constituye el precio que es pagado con la factura 001-00001223 de fecha 12/10/07 (ver sobre contenedor de fs. 1) emitidas por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A. por esta exportación. Por un error involuntario no se declaró el importe correspondiente al reintegro, dando lugar a la confección de un nuevo post-embarque con fecha 09/04/08 que fuera presentado el 10/04/08 por parte del servicio aduanero, donde se consigna el valor imponible por U\$S 2.992.500 (P. OF U\$S 285 x 10.500 TM) y un FOB en divisas de U\$S 3.150.000 (U\$S 300 x 10.500 TM).

Indicó que esta operación de exportación aparece en su fase de importación en destino (Brasil) informada por el sistema de consultas INDIRA (ver fs. 13/20 de las actuaciones administrativas) por la Aduana de Porto de Vitoria el 17 de octubre de 2007 mediante la oficialización de 2 destinaciones de importación en fechas 17/10/07 y 18/10/07 (fs. 15 y 18 de la actuaciones administrativas), figurando como vendedor de la mercadería la firma Maltería Uruguay S.A., en tanto el país de facturación consignado es Uruguay.

Entre los hechos relevantes del caso, obsérvese que el voto del vocal preopinante se detuvo especialmente en que uno de los importadores en Brasil es una empresa que se sindicó





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
como independiente o ajena al grupo AMBEV: Sertrading (BR) Ltda. y
que la actora no negó ni controvirtió tal hecho.

A continuación, dejó sentado que existe una diferencia entre el valor FOB de ingreso en el país de destino de la mercadería (Brasil) respecto al declarado en Argentina que asciende a U\$S 975.000 (U\$S 50 X TM).

Es a partir de la página 45 (agregada a fs. 125) que los hechos descriptos son cotejados con el ordenamiento jurídico que el tribunal fiscal ha delimitado como aplicable para resolver el caso, cuestión que la parte actora -como se verá en seguida- aun debate. El razonamiento de la sentencia conformada por unanimidad es el siguiente, según una transcripción textual:

“a) La operación de venta entre Maltería Pampa S.A. y Maltería Uruguay S.A. tuvo lugar el 09.01.07. Conforme el Código Civil, siendo la compraventa un contrato consensual, desde su celebración se transfiere la propiedad de la mercadería vendida a favor de Maltería Uruguay S.A., independientemente de la fecha de su entrega o facturación. Sin embargo, no existe ninguna prueba -ni fue producida por la actora- de que el 09.01.07 se haya fijado el precio de tal transacción, el que aparece consignado por primera vez en el PE (fecha de oficialización 05.10.07) y luego en las facturas vinculadas 001-00001223 y 0001-001224 (ver sobres contenedores de fs. 1 y 2) del 12.10.07 mediante las que Maltería Uruguay S.A. debió pagar el precio de esta exportación a Maltería Pampa S.A. En consecuencia, si bien existió una venta válida entre empresas vinculadas, tal venta careció de un precio con fecha cierta -ponible a terceros- hasta el 12.10.07 (Código Civil arts. 1.323 y 1.140, conf. ley 340, BO: 01.01.1871, vigente en el año 2007); fecha en que se emitió la facturación;”

“b) En las DJVE 07001DJVE004345V y DJVE 07001DJVE003936D -art. 3 de la ley 21.453- correspondientes a la venta del 09.01.07 se consignó el precio



índice u oficial de la Secretaría de Ganadería, Agricultura, Pesca y Alimentos ("SAGPyA") a los fines de la determinación de los derechos de exportación -art. 6 de la ley 21.453- de U\$S 285 por tonelada (la DJVE 07001DJVE004345V por U\$S 4.560.000,00 a exportar -16.000 toneladas- y la DJVE 07001DJVE003936D también por U\$S 4.560.000,00 a exportar -16.000 toneladas-). Conforme ello el valor total de la venta de fecha 09.01.07 respecto de los PE 07003EC01005298N y 07003EC01005300U, a tales fines tributarios aduaneros, arroja la cifra de U\$S 5.557.500,00 (U\$S 285X 19.500) que constituye la base imponible de los derechos de exportación — oportunamente cancelados y no cuestionados en estos autos conforme el art. 6 de la ley 21.453. Las exportaciones de autos (conforme el entonces vigente art. 3º segundo párrafo de su decreto 1177/92 -BO: 16.07.92-) debían concretarse dentro del año de cerrada la venta, lo que efectivamente ocurrió a partir del 08.10.07 finalizando el embarque 12.10.07;”

“c) Al oficializarse la exportación (05.10.07) selló -con fecha cierta- respecto de los PE de autos el precio de la venta de la actora a Maltería Uruguay: U\$S 5.850.000,00 (U\$S 300 X 19.500) que constituye el precio de la transacción comercial celebrada por Maltería Pampa S.A. con Maltería Uruguay S.A., y que es el precio objetado por la DGA para imponer la multa discutida en autos. Este precio esta cancelado mediante las facturas 001-00001223 y 0001-001224 (ver sobres contenedores de fs. 1 y 2) del 12.10.07 de Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A.”

“d) La suma facturada el 12.10.07 por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A. de U\$S 5.850.000,00 (U\$S 300 X 19.500) es el precio de la venta -conceptualmente distinto del precio oficial de la SAGPyA para la liquidación de los derechos de exportación, ver supra punto b)- que determina el importe a ingresar por la operación de exportación, siendo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
su veracidad el bien jurídico tutelado por el art. 954 apartado 1, inciso
c), CA;”

“e) El período de tiempo de más de nueve meses transcurrido entre: (i), la venta al exterior de Maltería Pampa S.A. a favor de Maltería Uruguay S.A. (09.01.07) a la que corresponde el precio facturado; (ii) la fecha de finalización de la exportación y facturación del precio (12.10.07) y, (iii) la importación en destino en Brasil los días 17 y 18 de octubre de 2007 (conforme la información obtenida mediante el Sistema Indira, ver fs. 15 y 18 de las actuaciones administrativas) denota una extensa dilación temporal entre la venta de Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A. y su exportación y facturación.”

“En tal sentido, podría considerarse, con base en tan extensa dilación temporal, que no serían comparables —ver considerando VII último párrafo y VIII último párrafo- el precio de una venta celebrada el 09.01.07 con el precio de la importación a Brasil que opone la DGA -conforme la información obtenida por el Sistema Indira- de fechas 17.10.07 y 18.10.07. Sin embargo, tal conclusión debe rechazarse porque, de las DJVE cuyas copias obran en autos (sobres contenedores de fs. 1 y 2), la venta del 09.01.07 solamente fija los valores a los efectos tributarios aduaneros -conforme punto b) *supra*- no fijándose en ese momento el precio de la transacción, que recién aparece documentado entre las partes el 05.10.07 -al oficializarse el PE facturado el 12.10.07. Es en ese momento —el 12.10.07- que, documentalmente, se fijó con fecha cierta (Código Civil arts. 1.323 y 1.140, conf. ley 340, BO: 01.01.1871, vigente en el año 2007) el precio de la venta oponible a terceros: la DGA en este caso. Siendo que la factura del 12.10.07 documentó el precio declarado en los PE N° 07-003-ECOI-005300U y 07-003-EC01-005298N el 05.10.07, puede considerarse que tal instrumento privado goza de fecha cierta, formalizándose al completarse la carga de la mercadería a favor de Maltería Uruguay S.A.”



“De la documental obrante en autos resulta claro que Maltería Pampa S.A. vendió la mercadería a su vinculada Maltería Uruguay S.A. el 09.01.07, pero el precio de tal venta lo fijó y facturó recién al momento de realizar la operación de exportación, el 12.10.07. Ello es a tal punto así que la propia actora al intentar convalidar sus precios, como prueba de precios comparables obtenidos de la firma PENTA (fs. 7), toma como muestra precios del mes de octubre 2007 -no de enero de 2007-.”

“En conclusión, los precios FOB que deben escrutarse como comparables a efectos de la solución de este caso son: (i) el facturado por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A. de U\$S 5.850.000,00 (U\$S 300 X 19.500) el 12.10.07, al que se le puede dar esa fecha cierta por ser el precio declarado en el campo "Valor Mercadería" del PE de autos oficializado el 05.10.07; (ii) el precio de la importación correlativa en Brasil a un precio de U\$S 350 la tonelada (precio total de U\$S 6.825.000,00 = 19.500 tn X U\$S 350, conforme Sistema Indira) entre Maltería Uruguay S.A. y AMBEV Brasil de fechas 17.10.07 y 18.10.07; (iii) los precios oficiales de la SAGPyA -obrantes en los antecedentes de la causa- para las fechas antes indicadas, que pueden usarse como precios comparables respecto de los antes referidos -con las distinciones que se realizan infra en f) (iii)-; en este caso particular tal precio oficial es de U\$S 370 tn. el 12.10.07, lo que resulta en un precio total de U\$S 7.215.000,00 (U\$S 370 por 19.500 tn).”

“f) La conclusión del punto anterior deriva en tres corolarios dirimentes de esta discusión, que invalidan los precios declarados como “Valor Mercadería” en los PE de autos:

(i) Siendo la fecha cierta del precio FOB transaccional de la actora el 12.10.07, su comparación con el precio FOB oficial de la SAGPyA de la misma fecha -12.10.07- coloca al precio de la actora por debajo del precio oficial. Ello desmiente lo afirmado por la actora a fs. 29 (capítulo VII punto 3 del recurso)





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

cuando sostiene que su precio de U\$S 5.850.000,00 (U\$S 300 X 19.500) se encontraba por encima del "precio oficial aplicable de U\$S 285" por tonelada: el precio oficial al que alude la actora es el de la fecha de la venta -el 09.01.07- que es el "precio" oficial usado -a partir del número de toneladas vendidas- para determinar los derechos de exportación -conf. art. 6 de la ley 21.453-, no es el precio oficial de la SAGPyA de la fecha cierta de su transacción -el 12.10.07- que era de U\$S 370 por tn.: así, si se compara el precio transaccional de la actora U\$S 5.850.000,00 (U\$S 300 X 19.500) de fecha 12.10.07, con el precio que resultaría a esa misma fecha aplicando los precios oficiales de la SAGPyA del 12.10.07 (U\$S 7.215.000 = U\$S 370 X 19.500 tn), el precio declarado en los PE involucrados se encontraba muy por debajo de los precios oficiales de la SAGPyA -no por encima siendo cuantificable esa diferencia en la notable suma de Dólares Un Millón Trescientos Sesenta y Cinco Mil (U\$S 1.365.000,00). Lo manifestado por la actora a fs.29 punto 3 derivaba de comparar su precio transaccional fijado el 12.10.07 con un "precio" oficial de la SAGPyA cuya fecha era más de nueve meses anterior (del 09.01.07, valor usado para liquidar derechos de exportación conf. art. 6 de la ley 21.453), apartándose palmariamente del factor técnico de comparabilidad temporal entre precios propio de TP -ver lo ilustrado supra considerando VII, último párrafo-, e ignorando la finalidad legal exclusivamente tributaria-aduanera del art. 6 de la ley 21.453. El 12.10.07, fecha cierta en que la actora fijó su precio transaccional de modo coincidente con el momento de la exportación es, por ende, el momento crítico para verificar si tal precio -declarado en el campo "Valor Mercadería" de los PE- resulta un precio de mercado, mediante los ejercicios de comparación con precios no controlados, función que se ha admitido pueden cumplir los precios oficiales de la SAGPyA de dicha fecha de embarque —ver sobre esto último infra iii.

(ii) Siendo aplicable la legislación de TP al supuesto de exportación triangulada de la actora -ver supra



considerando X- correspondía someter los precios de las exportaciones de autos el Sexto Método de TP (art. 15 de la LIG párrafos sexto a undécimo, conf. texto ley 25.784 vigente en el año 2007) debiendo ajustarse los precios de venta —que la actora declaró en el campo "Valor Mercadería"- al valor oficial de la fecha de embarque de la exportación -12.10.07-.

De tal modo, nuevamente, el precio válido que corresponde aplicar a la exportación de autos, bajo este fundamento autónomo de ajuste de precio de TP que es el Sexto Método, considera un valor FOB por tonelada de U\$S 370, totalizando U\$S 7.215.000 (U\$S 370 X 19.500 tn) frente a los U\$S 5.850.000,00 (U\$S 300 X 19.500) declarados por la actora en el campo VALOR MERCADERÍA en los PE de autos. Vale señalar que la propia actora autoajustó su precio transaccional del modo que se acaba de indicar para cumplir con la legislación de TP, hecho que solamente quedó revelado en autos a fs. 98 ref. al contestar Maltería Pampa S.A. la medida para mejor proveer respuesta a fs. 95, suscitada por la perplejidad que generaba la prueba 'indirecta' opuesta por la actora - certificación contable de fs. 8/15- sobre cumplimiento de las normas de TP; ello cuando la actora podría haber aportado la prueba directa de sus presentaciones de TP ante la AFIP-DGI (*Acta publica pro bantia per ipsas*), y porque la documentación finalmente aportada como consecuencia de la medida para mejor proveer puso de manifiesto que los precios facturados por la actora —y declarados en los PE- debieron ser ajustados bajos las normas legales de TP del Sexto Método.

(iii) Cabe, finalmente, señalar que el valor oficial de la SAGPyA de la fecha del embarque -12.10.07- de U\$S 370 por tonelada correspondiente al PE de autos (aplicable tanto como comparable propio de TP, conforme supra (i); como precio oficial sustituto del declarado bajo el Sexto Método de TP y auto-ajuste manifestado a fs. 98 ref. conforme (ii) supra) es un precio teórico o promedio (supra considerando X último párrafo) que, en este caso, es





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

más alto que el transaccional incluso más alto que el precio de importación en Brasil informado por el Sistema Indira -U\$S 350 por tonelada- de fechas 17 y 18 de octubre de 2007; ello convalida el acierto de la sanción impuesta por la DGA respecto de la inexactitud de los precios consignados en el campo Valor Mercadería de los PE. El precio informado mediante el Sistema Indira de la importación a Brasil (U\$S 350, inferior al precio oficial de la SAGPyA de U\$S 370 del momento del embarque el 12.10.07 que, a su vez, está U\$S 70 por encima del precio de U\$S 300/tn declarado y facturado por la actora, conforme los PE) es el precio de una transacción real, pagadero precisamente a Maltería Uruguay S.A.: la sociedad *trader* que recauda las rentas del grupo AMBEV por sus operaciones de exportación Brasil-Argentina (ver Estudio de TP 2008, páginas 6.42/9.42, agregado a fs. 136), convenientemente asentada en una jurisdicción (Uruguay), ampliamente conocida por su bajos niveles de imposición.

En consonancia con ello, resulta notoria la diferencia (U\$S 50) entre el precio de la tonelada (U\$S 300) usado para la exportación Argentina-Brasil (el 12.10.08) frente al precio de la tonelada (U\$S 350) en la importación correlativa apenas unos días después, el 17.10.07 y el 18.10.07 -conf. información del Sistema Indira-. Este precio, incluso siendo sensiblemente más alto al declarado en los PE de autos, resulta inferior a los precios oficiales de la SAGPyA de la fecha del embarque (U\$S 370 tn.).

Que vale agregar en este caso, respecto a la prevalencia del precio de U\$S 350/tn de la importación en Brasil del 17.10.07 y 18.10.07 frente al precio de la exportación entre Maltería Pampa S.A. y Maltería Uruguay de U\$S 300/tn. del 12.10.07, que el primer precio tiene —desde un examen técnico de TP- un carácter preeminente sobre el segundo precio, por ser el precio de una transacción con un sujeto independiente. Al realizarse la importación correlativa en Brasil a la exportación de origen argentino, los destinatarios fueron AMBEV Brasil y Sertrading (BR) Ltda. —siendo



este último un sujeto independiente del grupo AMBEV, cuestión señalada expresamente en el Informe Técnico y no disputada por la actora-: técnicamente el precio de la transacción comercial entre Maltería Uruguay S.A. y Sertrading (BR) Ltda. —transacción no controlada, *arm's length* o entre sujetos independientes- funciona como el comparable no controlado interno ideal respecto del precio por idéntica venta (producto, cantidad, mercados, tiempo, sujetos, etc.) fijado para las transacciones controladas *ad intra* del grupo AMBEV: e.g. los precios de la transacción entre Maltería Uruguay S.A. y AMBEV Brasil (de U\$S 350/tn) de la misma fecha, y de la transacción entre Maltería Pampa S.A. y Maltería Uruguay S.A. (U\$S 3001tn) de unos días antes —el 12.10.07-, siendo evidente que mientras el precio controlado (Maltería Uruguay S.A /AMBEV) de la importación en Brasil del 18.10.07 responde —por ser igual- al precio no controlado (Maltería Uruguay S.A./Cotia Vitoria Servicos) del 17.10.07, el precio controlado (Maltería Pampa S.A./Maltería Uruguay S.A.) de la exportación desde Argentina del 12.10.07 no resiste comparación con el precio no controlado, al verificarse una diferencia de U\$S 50/tn (U\$S 300/tn vs. U\$S 350/tn), debiendo ser descartado tal precio declarado en el PE de autos por considerarse claramente inexacto, frente al precio de una transacción no controlada con un comparable interno del propio grupo AMBEV de apenas unos días de diferencia (entre el 12.10.07 y el 17.10.07, fs. 15 de la actuación aduanera). En este punto remitimos a las consideraciones conceptuales fundamentales de TP expuestas en el considerando VII. Asimismo, respecto de este caso particular, debe señalarse que el contraste realizado por la DGA entre el precio declarado por la actora (USS 300 tn.) contra el precio no controlado ideal (comparable interno) de la importación a Brasil (U\$S 350) resultó, a la postre, más benigno para la actora que si la DGA hubiera comparado —lo que no sería técnicamente incorrecto- el precio declarado en los PE contra el precio oficial de la SAGPyA de la fecha de embarque (U\$S 370 tn.), como de modo mandatorio lo hizo la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

propia actora al autoajustar sus precios bajo el Sexto Método de TP — ver supra (ii)-, de haber la DGA tomado tales precios oficiales de la SAGPyA de la fecha de embarque, -en su ejercicio de TP de precios comparables no controlados, supra f (i)- la cuantificación de la multa impuesta y discutida en autos hubiera sido mayor.

A *fortiori* respecto del uso del precio FOB en la Aduana de destino (Brasil) obtenido mediante el Sistema Indira, si bien la AFIP-DGI y cierta jurisprudencia de las salas impositivas de este Tribunal Fiscal admitieron (ver: a) "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.I Y A s/apelación-impuesto a las ganancias" Expte. 28.957-1, Sala A, Vocalía 1°, sentencia de fecha 06.03.12, ver considerando XII, párrafos primero y segundo y XIV párrafos tercero, cuarto y sexto; confirmada por la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, sentencia de fecha 29.08.13, Expte. 17.814/2013, ver considerando VIII, párrafos sexto y séptimo, y XI, último párrafo; la Corte Suprema rechazó el recurso de queja de la AFIP-DGI con fecha 02.09.2014; b) "OLEAGINOSA S.A. s/recurso de apelación", Expte. 26969-I, Sala A, Vocalía 1°, sentencia de fecha 09.09.14, ver considerando X, párrafos tercero y cuarto y considerando XV; confirmada por la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, sentencia de fecha 28.11.17, ver considerando VII, séptimo párrafo; c) "VICENTIN S.A.I.C." Expte. 30.204-I, Sala B. Vocalía 5, sentencia de fecha 14.09.16, ver considerando VI, párrafos décimo y undécimo del voto del Dr. Pérez al que concurre el Dr. Magallón; sentencia confirmada por la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal con fecha 11.07.2017, ver considerando 10) párrafos décimo, undécimo y decimotercero; y d) "ALFRED C. TOEPPER INTERNACIONAL S.A." Expte. 27014-I, Sala D, Vocalía 12; sentencia de fecha 05.07.10, ver considerando VIII, cuarto párrafo-) que los precios FOB oficiales de la SAGPyA de la fecha de la venta o de la fecha del embarque (según el momento en que corresponda hacer la comparación de



precios) pueden "funcionar" como precios de mercado comparables en los supuestos de aplicación de los métodos generales de TP (supuestos distintos del Sexto Método de TP, donde el precio oficial FOB de la SAGPyA de la fecha de embarque viene legalmente impuesto) se trata de una praxis que no tiene fundamento normativo. Tal praxis de la AFIP-DGI -al carecer de sustento normativo- no resulta en absoluto vinculante ni limitante frente a la incólume potestad de comprobación y punición de la DGA -al revisar los precios FOB de exportación declarados por exportadores e importadores y descalificarlos por inexactos- de usar a los fines de cuantificación de la sanción aquellos precios que —fundadamente considere veraces bajo los parámetros de precios *arm's length*, propios de TP, que estime aplicables. Es lo que sucede en este caso con el precio de importación a Brasil del 17.10.07 y del 18.10.07 provisto por el Sistema Indira (datado apenas cinco días después del 12.10.07, fecha en que finalizó la carga en la Argentina y la actora emitió la factura a Maltería Uruguay S.A.), siendo tal precio de la importación en Brasil del propio grupo AMBEV y que se convalida técnicamente en materia de TP con el precio no controlado de un comparable interno (el de la importación de Sertrading (BR) Ltda). Adicionalmente, tal precio provisto por el Sistema Indira y usado por la Aduana para calcular la multa de autos (U\$S 350 por tonelada) aparece convalidado en su comparabilidad propia por la muestra de precios aportada por la actora a fs. 7- ver infra punto h)- (ver en ese sentido fallo "BOEHRINGER INGELHEIM s/apelación", Expte. 26.713-I y su acumulado 28.645-I, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, sentencia del 13.04.12, considerando III cuando alude a las "razones fácticas justificadas" que puede usar la AFIP para impugnar los precios, así como "reproducir razonamientos y decisiones de negocios"; en el mismo sentido el razonamiento aplicado en el último párrafo del considerando IX; también la sentencia en el precedente "AVENTIS PHARMA S.A. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias", Expte. 29.083-I, Sala. D, 26.02.10, punto X, penúltimo párrafo, donde





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

se censura al fisco por impugnar dialécticamente al contribuyente, sin oponer una conclusión "seria"). Sobre lo aquí expuesto no puede ignorarse el estándar jurisprudencial de la Corte Suprema del precedente "SUBPGA" (Fallos 315:942 de fecha 12.05.92) que se citara en el considerando XI, quinto párrafo, ni aquel estándar tradicional del mismo Alto Tribunal que, si bien se refiere a cuantificación de sanciones en discusiones de valor, también resulta aplicable a las de los precios -que forman parte de la declaración comprometida-, enunciada en el considerando 18, último párrafo, del precedente "S.A. COMERCIAL INDUSTRIAL Y FINANCIERA I.A.F.A. V. DIRECCIÓN NACIONAL DE ADUANAS" (Fallos 286:225, sentencia del 28.08.1973 suscripta por los Dres. Bercaitz, Díaz Bialet, Arauz Castex, Corvalán Nanclares y Masnatta): "es obvio que la autoridad aduanera goza de un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor en plaza a partir de los precios corrientes, de modo que la alegación de arbitrariedad en el cálculo deberá sustentarse sobre elementos de crítica bien concretos, y no sobre afirmaciones genéricas, máxime cuando, a lo largo del sumario administrativo, y luego en el judicial no se formularon, según lo dicho, observaciones al respecto"."

"g) En el sentido que se acaba de apuntar el Informe Técnico obró correctamente al comparar, en una operación de triangulación comercial relacionada con una exportación directa, dos precios notoriamente diferentes, fijados en operaciones de venta de fechas notoriamente cercanas por sujetos vinculados, asignándose el mayor precio a la jurisdicción de menor nivel de imposición: el precio de U\$S 5.850.000 (U\$S 300 X 19.500 tn) — facturado el 12.10.07 por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A.- contra el precio de U\$S 6.825.000 (U\$S 350 X 19.500 tn) del 17.10.07 y 18.10.08 que indica el Informe Técnico de la importación que realizan AMBEV y Sertrading (BR) Ltda. en la Aduana de Porto de Vitoria (Brasil) por la venta de Maltería Uruguay S.A. Y es que la



comparación de precios controlados sucesivos, acordados entre empresas vinculadas en operaciones trianguladas, resulta justificable cuando la cercanía temporal entre las transacciones torna manifiestamente inverosímiles pronunciadas variaciones de tales precios (en ese sentido "PIONEER ARGENTINA SRL c/ D.G.A. s/apelación" -Expte. N° 38718-A, Tribunal Fiscal de 1a Nación, Sala E, sentencia de fecha 14.06.18, ver su considerando IX), quedando siempre a salvo el derecho del interesado de justificar de modo fundado la causa de tales variaciones de precios en períodos tan cortos de tiempo -lo que no ocurrió en este caso-."

"h) Cabe también hacer una referencia —aunque innecesaria para la resolución del caso bajo los fundamentos ya expuestos- a la prueba de comparables (fs. 7, planilla de la empresa PENTA) aportada por la actora para justificar que los precios transaccionales declarados en los PE son de mercado. Desde ya cabe adelantar que tal prueba, lejos de conmover el sentido de esta sentencia, lo confirma. En primer lugar, la prueba presenta un grave defecto para esta materia pues, al no identificar al exportador que fija los precios que enlista impide determinar si se trata de precios de mercado o precios controlados, lo que deviene fundamental para una comparación de TP (ver supra considerando VII). Ello de por sí hace perder todo valor a dicha prueba a los efectos de una comparación de precios válida de TP. En segundo lugar, y haciendo abstracción de lo anterior, deben depurarse del listado aquellos precios que corresponden a países de destino (Chile, Ecuador, Paraguay y Bolivia) cuyos mercados no son comparables con los mercados del Océano Atlántico (e.g. países de destinos en América —Brasil, Venezuela, México, etc.-, África, Europa, etc.); lo expuesto se encuentra en línea con el art. 21.7. inc. d) del DR de la LIG —ver supra considerando VII último párrafo- y la jurisprudencia de este Tribunal Fiscal en materia de TP (a saber: a) "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.I Y A s/apelación-impuesto a las ganancias", Expte. 28.957-I, Sala A, Vocalía





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

l° -sentencia de fecha 06.03.12; confirmada por la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, sentencia de fecha 29.08.13, Expte. 17.814/2013; la Corte Suprema rechazó el recurso de queja de la AFIP-DGI con fecha 02.09.2014; b) "OLEAGINOSA S.A. s/recurso de apelación" Expte. 26969-I, Sala A, Vocalía la, sentencia de fecha 09.09.14; confirmada por la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, sentencia de fecha 28.11.17; c) "BOEHRINGER INGELHEIM s/apelación", Expte. 26.713-I y su acumulado 28.645-1, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, sentencia del 13.04.12, considerando X primer párrafo donde expresa conceptualmente el mismo fundamento). Realizada la primera salvedad conceptual -suficiente para rechazar íntegramente tal prueba de fs. 7- y depurados los mercados de exportación no comparables (Paraguay, Ecuador, Chile y Bolivia) con los mercados de exportación del Océano Atlántico, quedan solamente los precios de las exportaciones a Venezuela y Brasil como comparables. En las fechas críticas para esta discusión tenemos los siguientes precios: fecha 12.10.07 (fecha de la finalización de la carga y facturación del precio): tres operaciones de exportación a Brasil a U\$S 318xtn.; fecha 17.10.07 (fecha de importación a Brasil conforme información del Sistema Indira) una operación por U\$S 364/tn.; fecha 18.10.07 (fecha de importación a Brasil conforme información del Sistema Indira): sin información. Debe señalarse que el 16.10.07 (día anterior al 17.10.07) se registran dos operaciones de exportación, una a U\$S 670 tn y otra a U\$S 600, y que a lo largo del mes de octubre de 2007 tenemos los siguientes precios como comparables: 03.10.07: U\$S 263 tn; 03.10.07 y 04.10.07: una operación cada día de U\$S 318 tn.; 11.10.07 (día anterior al 12.10.07): una operación a U\$S 475 tn.; 20.10.07: dos operaciones una de U\$S 442 tn y otra de U\$S 610 tn; 27.10.07: U\$S 303 tn; 31.10.07: una operación de U\$S 530 tn. Del listado puede verse que el precio de U\$S 300 tn declarado por la actora es el más bajo de la serie -salvo una exportación a Venezuela (no Brasil) del 03.10.07-. En consecuencia, el



precio de la importación a Brasil usado por la DGA de U\$S 350tn. del 17.10.07 y 18.10.07 resulta más que verosímil a partir del examen que se acaba de realizar respecto de tal destino comparable -resaltando nuevamente que no se puede discriminar en ese listado los precios de exportaciones controladas de los precios de exportaciones no controladas-, surgiendo ahora ello de la prueba aportada por la propia actora, lo que confiere un fundamento adicional al empleo del precio usado por la DGA para imponer y cuantificar la multa. Se trata de valores transaccionales reales (no promedio o teóricos como los de la SAGPyA) que se corresponden de manera más adecuada en su monto con los de AMBEV Brasil —vinculada de la actora- y por Sertrading (BR) Ltda. (precio no controlado de un comparable interno, ver *supra* 9 (iii) segundo párrafo) en la faz de importación del 17.10.07 y el 18.10.07 en la Aduana de Porto Vitoria (Brasil) de la exportación con origen en Argentina; lo anterior convierte en más que razonables a los precios de la importación a Brasil para la finalidad punitiva del art. 954 apartado 1, inc. c), del CA.”

“En este aspecto cabe señalar que las cifras antes indicadas guardan coherencia con las informadas por la DGA a fs. 70 ref./71 ref, en la prueba de oficio de la actora -que padece el mismo grave defecto de no poder discriminar los precios de transacciones controladas de transacciones independientes- pero donde en las exportaciones a Brasil pueden verse el 18.10.07 (fecha Oficialización) una operación a U\$S 429 tn.; el 12.10.07 (fecha Of.) una operación a U\$S 400 tn.; el 18.10.07 (fecha Of.) una operación a U\$S 429 tn. Inclusive no puede dejar de notarse que estos precios, notablemente superiores al de U\$S 300 tn. concertado por la actora, pertenecen al exportador Cargill, relevante grupo multinacional-.”

Esta es la transcripción literal de las páginas 45 a 54 de la sentencia apelada.

En seguida, el vocal preopinante se ocupó de desestimar dos argumentos introducidos por la parte actora,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

que son reiterados ante esta alzada. El primero consiste en que la conducta de la exportadora no es típica dado que existe una correspondencia identitaria entre el precio declarado en el PE, la factura comercial de dicho precio, su contabilización en los libros respectivos y los montos de las transferencias bancarias correspondientes. Sobre la base de recalcar que no hay inexactitud, la actora plantea que no se configura el tipo objetivo del art. 954, apartado 1, inciso c), del CA por no haber diferencia entre el precio declarado y la comprobación aduanera, la cual limita a constatar estos elementos referidos (precio de la factura, libros, transferencia). El segundo planteo es que resulta erróneo el argumento de la DGA mediante el que infiere que la intervención de Maltería Uruguay S.A. no se encontraba justificada en la operación triangulada, por lo cual correspondía considerar que se trató de una venta directa de Maltería Pampa a AMBEV Brasil correspondiendo, en consecuencia, tomar como precio de venta al exterior el concertado entre Maltería Uruguay y AMBEV Brasil.

El Tribunal Fiscal para desestimar el primer fundamento, con severidad señala que “este argumento de la actora resulta llamativo por su notable simpleza. En los considerandos VII, X y XI *supra* de este pronunciamiento se ha descripto la notable evolución normativa, jurisprudencial y doctrinaria (que se remonta al año 1943 y se extiende por 60 años hasta el 2003) sobre la permanente preocupación del legislador argentino -en los ámbitos impositivo y aduanero- por el problema de la subfacturación de los precios en las exportaciones -como la sobre facturación de los precios en las importaciones-. La previsión punitiva consagrada en el art. 954, apartado 1, inc. c) del CA -siguiendo su antecedente de la Ley de Aduanas- tiene como objeto sancionar la manifestación de precios inexactos o falsos en las declaraciones aduaneras. La inexactitud que combate el legislador no es la meramente documental que se podría visualizar en una declaración aduanera por divergir lo allí asentado



respecto de lo facturado, contabilizado y transferido bancariamente; por el contrario, resulta esperable que el precio inexacto o falso de una declaración aduanera sea el mismo que el exportador/importador factura, contabiliza y transfiere. Debe oponerse a tan insólita tesis que el tipo punitivo del art. 954. apartado 1. inc. c) del CA tutela bienes jurídicos -que hacen al interés nacional- más altos que la práctica de una contabilidad prolíja por parte de las empresas exportadoras nacionales y multinacionales: el objetivo del tipo punitivo es disuadirlas -por ejemplo- de que subfacturen sus precios (convirtiéndolos en inexactos o falsos), los mismos precios que sin duda luego se asentarán en su contabilidad para registrar un menor ingreso en el balance contable, con una consecuente menor rentabilidad gravada en el balance impositivo -confeccionado a los fines del impuesto a las ganancias-, en línea con las transferencias bancarias por las mismas sumas. El bien jurídico de la veracidad de precios que combate el inc. c) del apartado 1 del art. 954 del CA -con la pena que dispone- no puede anularse -convirtiendo a tal instrumento del CA en un dispositivo inerme- mediante el simple recurso de oponer la confección de una certificación contable que constate la elemental identidad cuantitativa entre el precio declarado, facturado, contabilizado y transferido: ninguna de tales constataciones mecánicas -que puede adelantarse serán exitosas en la mayoría de los casos, salvo una contabilidad desprolija o errores materiales- podrán detectar o arrojar luz sobre la naturaleza de inexactos o falsos de los precios -en caso que lo sean- y, por supuesto, mucho menos trocarlos en verdaderos. Nada dice tal identidad documental respecto de si existió una manipulación de precios, fenómeno que exige de la comprobación aduanera algo más que el mero chequeo documental de la declaración, facturas, papeles, libros contables y transferencias bancarias. En definitiva, este argumento esgrimido por la actora -así como la prueba de certificación contable e instrumentación bancaria agregada a fs. 65ref./85 de las actuaciones administrativas-, carece de entidad como





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

para conmover los fundamentos de la sanción impuesta, resultando aplicable en relación a la prueba referida lo expresado en el precedente "PIONEER ARGENTINA SRL c/ D.G.A. s/ apelación" -Expte. N° 38718-A, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, sentencia de fecha 14.06.18, considerando IX segundo párrafo".

En cuanto al segundo argumento, referido al rol que cumple -en las vinculadas- la empresa situada en Uruguay, la sentencia puso de relieve que la actora no ha demostrado fehacientemente la sustancia de la *trader* uruguaya. Reiteró que no cumple con los tres incisos del octavo párrafo de la LIG y respecto del primero dejó sentado que "El requisito del inc. a) del octavo párrafo del art. 15 de la LIG es el que predica sobre la sustancia de la empresa *trader* en cuanto tal (e.g.: que no se trata de una mera sociedad pantalla, dedicada a refacturar como la DGA imputó a Maltería Uruguay S.A.: "El método dispuesto en el sexto párrafo del presente artículo no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos: a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados")."

Por último, refutó la tesis de la actora relativa a que resulte de aplicación al caso el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "MALTERIA PAMPA S.A. (T.F. 27.004) c/DGI" (Fallos 338:88) sentencia del 24.02.15. Al respecto, explicó que la delimitación de la materia sobre la que se expidió el Alto Tribunal resulta ajena a lo que se debate en este pleito.

II.- Que a fs. 134 apela la firma exportadora, sustentando su recurso por el memorial de fs. 138/160vta, replicado por el Fisco Nacional AFIP-DGA a fs. 167/170.



En primer lugar, plantea que no puede cuestionarse el precio declarado ante la Aduana a partir del estudio de precios de transferencia, omitiendo la aplicación de las normas de valoración del Código Aduanero. Expone que tanto la aduana como el Tribunal Fiscal de la Nación han considerado que el precio de la mercadería exportada por su parte resultó el precio de la segunda venta realizada entre la empresa uruguaya (compradora de la mercadería exportada por Maltería Pampa SA) y la compradora brasileña. Destaca que el Código Aduanero obliga al exportador a declarar el precio de la transacción y no el valor de mercado (art. 322 en su versión originaria) y que las normas de valoración aduanera (arts. 735 y ss. del CA) tienen como principio la neutralidad, al enunciar con claridad la validación en torno a la noción de valor real de la mercadería por la que se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro. Explica que, en el caso, el precio oficial publicado por el propio Estado fue inferior al que documentó la compañía, lo cual sustenta la tesis de que “el precio oportunamente acordado entre las partes constituye el precio que razonablemente cualquier vendedor podría percibir por entregar la misma mercadería exportada, en igualdad de condiciones de entrega; es decir para ser utilizado con el mismo fin, en las mismas condiciones de volumen, calidad, periodicidad, plazo del contrato, etc”. Puntualiza que, en el caso, “no se ha acreditado que el precio concertado entre su parte y el comprador vinculado resulte sustancialmente inferior al precio de venta de mercadería idéntica concertada en otra exportación entre partes no vinculadas e incluso el sentenciante tampoco ha hecho referencia alguna a tales antecedentes”. Recalca que no existe motivo para desestimar el precio de venta como valor imponible, que el valor declarado debió ser aceptado, puesto que cumple con las normas de valoraciones Aduanera para ser aceptado en los términos de lo dispuesto por los art. 745 y 746 del CA y que el art. 748 del CA es





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

claro al establecer que la desestimación del valor procede solamente cuando el precio pagado o por pagar por el comprador de la mercadería no resulta una base idónea de valoración. En esa inteligencia, razona que el Código que rige la materia no otorga facultades discrecionales absolutas a la Administración, por el contrario, exige la aplicación del valor de transacción y sólo en el caso extremo de no resultar aplicable, impone la obligación de valorar conforme el método que más se adecúe entre los previstos en el art. 748. Agrega que el código no prevé como método de valoración subsidiario el estudio de precios de transferencia o el valor en aduana que declare el importador de la mercadería en el extranjero luego de que haya habido una nueva venta del producto analizado. Concluye que debió haber valorado, a todo evento, según alguno de los mecanismos previstos en los incisos a) a g) de dicha norma, optando por el que “mejor se adecúe” al caso. Abunda acerca de la diferente finalidad que tienen las reglas del precio de transferencia - ideadas para proteger la ganancia de fuente argentina- y las normas de valoración aduanera -cuyo objetivo es el respeto del principio de neutralidad-. Los derechos aduaneros han sido abonados según el precio oficial definido por el propio Poder Ejecutivo. Explica que el exportador declara precio, no valor de mercado (ver fs. 145/149).

En segundo término, señala que no puede considerarse inexacto el precio declarado, el cual se encuentra contabilizado y certificado, por el sólo hecho de no considerarse aceptable como valor normal aduanero o de mercado (ver fs. 149/152vta.). Explica que en el supuesto de cuestionarse el precio como valor aduanero no implica necesariamente que el precio resulte inexacto. Dicho de otro modo, alega que el precio puede ser inexacto, aun siendo aceptable como valor aduanero y puede ser exacto, aunque no resulte aceptable como valor aduanero. Al respecto, indica que, en el caso, no se ha cuestionado la exactitud del precio declarado, la licitud de la factura presentada ni el contrato a cuyo efecto se concertó la venta, sino que la condena parte de la hipótesis de negar la existencia



de la venta, al considerar el precio de la segunda venta. Aduce que tanto la ley como la doctrina comercial estiman probados los contratos a partir de los libros comerciales y las facturas aceptadas y apunta que la factura de venta fue aceptada por el comprador y abonada en los términos comerciales pautados, tal como fue acreditado con la certificación contable aportada al expediente. Expresa que “las exportaciones que se realizan al amparo de la ley 21.453 obligan al exportador a presentar la información de la venta mediante una declaración jurada y, cualquier falseamiento de los datos, puede ser objeto de cuestionamiento, en los términos previstos en la propia ley (art. 8º)”. Remata el punto, afirmando que nada de esto ha ocurrido y que el precio de venta declarado ha sido superior al oficial publicado por la Secretaría de Agricultura. Cita autorizada doctrina en materia aduanera según la cual la desestimación del valor no supone la inexactitud del precio y que, consecuentemente, no configura en sí misma la infracción de declaración inexacta. Menciona que el vocal preopinante en el capítulo XIII (pág. 56) alude a su voto en la causa “Pioneer” el cual fue criticado por el Dr. Julio Lascano en el artículo “Ventas Trianguladas entre sociedades vinculadas”, quien considera que “cuando el precio declarado encuentra debido respaldo en la documentación comercial (contratos, facturas, conocimientos, etc.), así como en los asientos y registros contables del importador o exportador, el precio declarado aparece como genuino, veraz y exacto, por más que no coincida con el valor en aduana o el valor aceptable bajo el prisma de la Ley de Impuesto a las Ganancias”. Agrega que “a su juicio, la diferencia de precios en un esquema de ventas sucesivas no permite concluir sin más que resulta inexacto, pues la única ‘comprobación’ que realiza la Aduana es que los precios son distintos, más ello no supone que el declarado en Argentina es inexacto.

En tercer orden, con el subtítulo “la presunta falsedad ideológica de la factura presentada con el permiso de embarque y la figura infraccional de declaración inexacta”, sostiene





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

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 es el caso de 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)”. En ese orden de ideas, destaca que, a diferencia del tipo penal, la ilicitud sancionada por el art. 954 se configura con la sola constatación o comprobación de que el precio declarado no se condice con la realidad, no hace falta que exista una maniobra ardidosa. Al respecto, razona que tampoco queda configurada la infracción puesto que la realidad que debe diferir de la comprobación para constituir una infracción está definida por la transacción de compraventa que ampara la mercadería y no por el valor normal al que la Aduana pueda arribar en función de un análisis técnico de aceptabilidad del precio como valor aduanero realizado al amparo de las normas de valoración del CA (ver fs. 152vta./154vta.).

En el cuarto fundamento, indica que el quid de la cuestión pasa por definir con claridad el tipo de la infracción de declaración inexacta. Manifiesta que en los antecedentes jurisprudenciales citados en el considerando XI de la sentencia (“Frigorífico Rioplatense”, “Subpga” y “Bunge y Born”) siempre existe un error o inexactitud en la declaración aduanera que surge de una comprobación. Luego de resumirlos, sostiene que “es claro que, de la propia doctrina de la Corte Suprema citada por el sentencia, existe inexactitud cuando se produce un error documental” y recalca que: en el caso “Bunge y Born” el error consiste en haber confundido el valor FOB por el valor CIF; en el caso “Subpga” la documentación de respaldo fue incorrecta pues se presentó factura y se declaró por 10.000kg de mercadería y se comprobaron 15.000kg; y en la causa



“Frigorífico Rioplatense” el permiso de embarque difirió de la verificación aduanera (ver fs. 154vta./156).

En un quinto apartado, refiere a la doctrina de esta Cámara y a la Instrucción General n° 14/2017 (DGA). En el inicio de este capítulo reitera que la Aduana ha abusado de poder al acudir al sistema INDIRA de comparación de precios en las ventas sucesivas y los estudios de Precio de Transferencia para desestimar los precios de exportación “a espaldas de Código Aduanero”, imputando la infracción de declaración inexacta, sin la constatación de la inexactitud. En cuanto a los antecedentes jurisprudenciales refiere a “Maltería Pampa”, expte. 49.492/2018, sentencia del 23/04/2019 y “Siderca SACI”, causa 2667/2016, del 2/03/2017, ambas de esta Sala III, también cita “Siderar SAIC” y “Maltería Pampa SA” sentencias dictadas por la Sala V el 12/04/2016 y el 11/09/2018, respectivamente. Con relación a la Instrucción General (DGA) 14/2017 refiere que las autoridades de ese momento tomaron nota de la doctrina judicial referida e instruyeron a las distintas dependencias a allanarse en las causas en las que se imputaba la comisión de declaraciones inexactas en ventas sucesivas de importación en las que el importador había declarado la última venta (ver fs. 156/158).

En el sexto y último punto, resume la posición de la Corte Suprema al resolver un pleito que Maltería Pampa mantuvo con la Dirección General Impositiva. En esa oportunidad, el Fisco Nacional impugnó las declaraciones juradas de la empresa actora correspondientes al impuesto a las ganancias de los períodos 2000 y 2001 con fundamento en que Maltería Uruguay SA constituía un mero “establecimiento permanente” de Maltería Pampa SA. Destaca la actora que el Alto Tribunal desestimó estas conclusiones de la AFIP sobre la existencia de tal establecimiento. Según el alcance que la apelante le atribuye a este fallo “queda claro que la idea del ‘conjunto económico’ como único fundamento para sostener la existencia de una omisión de impuesto o -de una subfacturación o de una inexistencia de una venta-





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

no resulta suficiente para fundar la imputación, si -parafraseando el dictamen de la fiscal antes citado- no se demuestra "...la existencia de una verdad empírica diferente de la jurídica y auténticamente querida por el sujeto contribuyente que hubiera permitido acreditar, en su caso, si hubo o no una utilización abusiva de la figura societaria extranjera".

Disiente con lo afirmado por el vocal Soria en el capítulo XIII *in fine* de su voto y manifiesta que, contrariamente a su razonamiento, la Corte validó la sustancia económica del tercer operador. Indica que esta circunstancia no es menor puesto que toda la construcción jurídica de la condena parte de sostener que, en realidad, corresponde considerar la segunda venta, en la que Maltería Pampa SA no interviene, como si el tercer operador fuera una ficción que tiene por misión eludir el pago del impuesto a las ganancias (ver fs. 158/159vta.).

III.- Que, a fs. 167/170 el Fisco Nacional solicitó que se declare desierto el recurso y, en subsidio, contestó el traslado de la expresión de agravios.

IV.- Que, desde ahora, debe señalarse que los jueces no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración del Tribunal sino tan solo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970).

V.- Que, ello aclarado, y de manera preliminar, cabe señalar que, como ya lo ha dicho esta Sala -en carácter de apreciación general-, "la centralización de las ventas de exportación por intermedio de terceras sociedades (o *traders*), resulta perfectamente lícito, siempre y cuando no se trate de una "maniobra" para perjudicar intereses fiscales" (confr., "Siderca SACI c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", causa N° 2667/2016, sentencia del 2 de marzo de 2017). Sin embargo, resulta conveniente dejar sentando que en el caso "Siderca" -invocado por la parte actora a fs. 157 de su expresión de



agravios- se daban al menos dos elementos que, en modo alguno resultan trasladables al que se debate en la especie, a saber: (i) en primer lugar, la operación aduanera era una importación y, por consiguiente -si bien la revisión versaba sobre la aplicación de la misma infracción imputada en esta causa-, la valoración de la mercadería allí involucrada se encontraba sometida al procedimiento que contempla el Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, conocido como “Código o Acuerdo de Valoración del GATT”, el cual recepta la noción positiva de valor, es decir, valorar sobre la base del precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías. El debate se centró en si se constataba el supuesto que contempla el art. 15.4 del Acuerdo de Valoración, referido a la vinculación; en cambio, en la especie, se investiga una operación de exportación; (ii) en segundo lugar, la vinculación de las empresas Siderca, Itabira y CVRD, como integrantes del grupo Techint, era uno de los capítulos debatidos mientras que en la especie no se encuentra controvertida la vinculación entre Maltería Pampa SA, Maltería Uruguay SA y AMBEV.

Asimismo, corresponde señalar que, con anterioridad a la presente, este Tribunal ha decidido en la causa nº 49492/2018 “MALTERIA PAMPA SA TF 35513-A c/ ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sentencia del 23 de abril de 2019, que “el servicio aduanero no probó que la intermediación de la empresa vinculada haya influido en el precio documentado por la primera venta ya que, en consonancia con lo resuelto por la Corte Suprema en Fallos 338:88, se trata de dos operaciones diversas realizadas por dos personas jurídicas distintas y respecto de las que no cabe afirmar que hubiesen convenido operar de modo tal de encubrir ventas directas a Brasil y, de ese modo reducir la base de tributación para el impuesto a las ganancias y generar un menor ingreso de divisas al país (confr., Fallos: 338:88,“Malteria Pampa SA (TF 27000-I) c/





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

DGI, del 24/2/2015). Y así, siguiendo el criterio mantenido por la Sala V al dictar sentencia del 11 de septiembre de 2018, in re: “Malatería Pampa SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, causa N° 20412/2018, confirmó una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó la sanción de multa aplicada en los términos del art. 954, ap. 1) inc. c) del Código Aduanero.

Sin perjuicio de ello, debe advertirse que los sólidos fundamentos en que se halla sustentado el pronunciamiento en recurso y los agravios que la parte actora esgrime en su contra exigen, en esta oportunidad, efectuar un nuevo examen de la cuestión. Esta nueva revisión del supuesto que se debe examinar resulta posible toda vez que el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP-DGA contra la sentencia dictada en la causa n° 49.492/2018 ha sido declarado inadmisible, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al dictar sentencia el 16 de julio de 2020, en los términos del art. 280 del CPCCN.

Respecto de la proyecciones de los precedentes sobre las decisiones judiciales y los cambios de criterio en la doctrina judicial, el Ministro Ricardo Luis Lorenzetti al emitir su voto en la causa CNT 9616/2008/1/RH1 “Ingegnieros, María Gimena c/ Techint Sociedad Anónima Compañía Técnica Internacional s/ accidente - ley especial”, sentencia del 9 de mayo de 2019, puntualiza que el Cimero Tribunal ha explicitado en Fallos: 340:257 que “los precedentes deben ser mantenidos por esta Corte Suprema y respetados por los tribunales de grado, por una importante y evidente razón de seguridad jurídica” (considerando 9º) y enfatiza esta afirmación al sostener que “es deseable y conveniente que los pronunciamientos de esta Corte sean debidamente considerados y consecuentemente seguidos en los casos ulteriores, a fin de preservar la seguridad jurídica que resulta de dar una guía clara para la conducta de los individuos; [...] debiendo existir causas suficientemente graves como para hacer



ineludible tal cambio de criterio (Fallos: 248:115; 329:759; 337:47)" (ver en especial considerando 7º, del referido voto).

Recuerda además que "[E]n consonancia con esta doctrina, señaló que 'la autoridad institucional de dichos precedentes, fundada en la condición de este Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por esta misma Corte como por los tribunales inferiores.' (considerando 6º, "Arte Radiotelevisivo Argentino S.A", Fallos:337:47). Y acto seguido advirtió acerca de que "sería en extremo inconveniente para la comunidad si los precedentes no fueran debidamente considerados y consecuentemente seguidos (conf. Thomas M. Cooley citando al Canciller Kent, *Constitutional Limitations*, t. 1, pág. 116). Y aun cuando ello no signifique que la autoridad de los antecedentes sea decisiva en todos los supuestos, ni que pueda en materia constitucional aplicarse el principio de *stare decisis* sin las debidas reservas -conf. Willoughby, *On the Constitution*, t. 1, pág. 74-, no es menos cierto que cuando de las modalidades del supuesto a fallarse, no resulta de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la cuestión legal objeto del pleito, la solución del mismo debe buscarse en la doctrina de los referidos precedentes (conf. doctrina de Fallos: 183:409 citado)".

En esa inteligencia, señala que [E]n resumen, el respeto que merecen los precedentes de la Corte, en cuanto Tribunal Supremo de la Nación y razones de certeza y seguridad jurídicas tornan necesario conformar sus decisiones a las dictadas por aquél en su carácter de intérprete final de la Constitución Nacional (cfr. Fallos: 337:47).

Ahora bien, en función de dicho estándar se desprende, a *contrario sensu* que, en el supuesto de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

advertirse un claro error o la inconveniencia de una decisión ya recaída, el cambio de criterio se impone como la solución que permite compatibilizar el adecuado servicio de justicia con el debido respeto al principio de igualdad y la tutela judicial efectiva. En efecto, los cambios de criterio debidamente fundados forman parte del sistema judicial argentino. Si el análisis y reanálisis de las cuestiones sometidas a la actividad jurisdiccional del tribunal estuviesen vedadas, los jueces quedarían presos de sus palabras y se verían en ocasiones, obligados a ignorar los argumentos que las partes aportan para defender sus pretensiones procesales. El respeto al debido proceso adjetivo impone la obligación de oír y hacerse cargo de las alegaciones que los involucrados esgrimen a los magistrados en punto de rectificar la convicción previamente asumida en expedientes ya resueltos que materializan causas, nunca idénticas, pero sí probablemente análogas.

No desconoce el tribunal que un apartamiento discrecional del precedente implicaría una conculcación a la seguridad jurídica. Es por esta razón que en la exposición que seguidamente habrá de explicitarse, deberá satisfacer la carga de fundamentar el cambio de criterio. El Cimero Tribunal ha proporcionado en su evolución histórica los más variados ejemplos en los que, abandonando una doctrina propia, ha ajustado el derecho a nuevas realidades o corregido su rumbo en pos de una tutela judicial efectiva. Solo a modo de ejemplo, cabe mencionar: (i) el delineamiento de la doctrina de la arbitrariedad en “Rey Celestino c. Rocha Alfredo Eduardo”, Fallos 112:384; (ii) la autonomía municipal en “Rivadear, Ángela Digna Balbina Martínez Galván c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso”, Fallos 312:326; (iii) el reconocimiento de la supremacía legal de los Tratados Internacionales en “Cafés La Virginia s/apelación”, Fallos 317:1282; (iv) la validez de la cláusula constitucional que fija la edad máxima para el desempeño de la magistratura en “Schiffrin, Leopoldo Héctor s/Poder Ejecutivo Nacional s/acción meramente declarativa (Fallos 340:257); (v) la



competencia originaria de la Corte respecto de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) s/acción declarativa de inconstitucionalidad (Fallos 344:809), entre otras tantas cuestiones.

En la especie, no es un claro error lo que motiva el nuevo estudio del criterio sentado al dictar sentencia el 23 de abril de 2019, en la causa nº 49492/2018 “MALTERIA PAMPA SA TF 35513-A c/ ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sino la inconveniencia de este, desde que los fundamentos que sustentan la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, ahora apelada por la parte actora, no habían sido examinados en aquélla otra oportunidad. Elementales razones de justicia conjugadas con una adecuada apreciación de los nuevos argumentos traídos a esta alzada son demostrativas de la conveniencia de abandonar el criterio expuesto en el caso anterior.

VI.- Que la controversia que subsiste en autos, en resumen, consiste en que la aduana imputa la infracción de declaración inexacta, en razón de encontrar configurada una hipótesis de subfacturación como consecuencia de considerar que, en realidad, ha existido una única venta directa desde el exportador argentino hacia el importador brasileño, resultando, por ende, el precio válido el fijado en la operación efectuada entre la *trader* uruguaya y este último. Mientras que, de su lado, la firma exportadora sostiene, desde inicio (y entre otros múltiples argumentos), que se concretaron dos compraventas internacionales (una, entre Maltería Pampa SA y Maltería Uruguay SA; otra, entre Maltería Uruguay y AMBEV), que el precio declarado fue exacto, veraz y razonable y superior al precio oficial según el régimen de la ley 21.543, el decreto reglamentario 1177/92 y la resolución (SAGPyA) nº 331/2001, sin que se verifique una diferencia de precios.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Las presentes actuaciones se originan a raíz del Informe (SE FEBB) nº 68/09 donde se le imputaron presuntas irregularidades a la firma exportadora actora, encuadrando su conducta en el art. 954, apartado 1, inciso c) del Código Aduanero respecto de la destinación de exportación 07-003-EC01-005300-U. La investigación realizada por la Sección Fiscalización y Valoración de Exportación (DIRABB), que dio lugar a la instrucción del sumario, concluyó que la comisión de la infracción se habría concretado del siguiente modo: la exportadora “pretendiendo burlar el debido control de la Repartición, utiliza una empresa controlada por la encartada, que se encuentra radicada en la República Oriental del Uruguay, que resulta ser MALTERÍA URUGUAY SA, quien no recibe mercadería, ni interviene en la carga, ni despacho, ni logística alguna de la operación, y lo único que hace en este engranaje económico es aparentar una presunta adquisición de la mercadería aquí embarcada y su posterior venta al declarante en el país de destino, con la finalidad de quedarse con la diferencia entre el precio pagado a MALTERÍA PAMPA SA y las divisas recibidas de AMBEV y SERTRADING por el mismo producto”.

A fin de delimitar las cuestiones que habrán de ser decididas, cabe precisar que:

(i) toda vez que no ha sido imputado un perjuicio fiscal en los términos del art. 956 inc. b) del Código Aduanero, porque no se tributó de menos en función de la aplicación de la ley 21.453, a los efectos de examinar si se configura el tipo previsto en el art. 954, ap. 1, inc. c), del citado código debe ser analizado si hubo declaración inexacta del precio declarado, que haya derivado o pudo haber derivado en un ingreso de divisas menor al que correspondiere;

(ii) sin mayores dificultades, queda, entonces, claro que toda esta cuestión queda supeditada a un punto capital ¿cuál es el rol de la *trader* uruguaya? ¿Qué cometido realiza,



además, vender la mercadería que le compra a la firma argentina para su posterior venta a la empresa brasileña? Estos interrogantes deben ser respondidos sin perder de vista que Malatería Pampa SA es una empresa controlada por Companhia de Bebidas das Americas - AMBEV, quien posee el 60% de su capital accionario y que, Maltería Uruguay es una sociedad controlada por la firma Maltería Pampa SA, poseedora del 100% de su capital accionario;

(iii) En caso de no refutarse que su única actividad es refacturar la venta y de quedar demostrado que no realiza otras operaciones, no queda otra alternativa que admitir que se trata de un supuesto de subfacturación punible. Habrá, en esa hipótesis, que determinar cuál ha sido el precio real y si para establecerlo resulta procedente acudir a la ley 21.453, al sistema de valoración en exportación del Código Aduanero -como lo plantea la actora- o, al sistema de determinación de los precios de transferencia (TP, *transfer pricing*), que rigen para calcular la base o renta gravada para la aplicación de la alícuota del impuesto a las ganancias o, si corresponde descartar estas disquisiciones y tomar en cuenta otro precio. Con el rigor que un régimen infraccional requiere, en resguardo de principios y garantías amparadas por la constitución nacional, deberá evaluarse la competencia que tiene la Aduana para el control de las exportaciones y cuál ha sido el precio a fin de cuantificar el ingreso -real o potencial- menor de divisas, si es que lo hubo.

VII.- Que, ha de tenerse en cuenta que el tipo infraccional previsto en el inciso c) del apartado 1 del art. 954 del CA “ha sido el más conflictivo que ha tenido la declaración inexacta, por la variedad de los pronunciamientos que se han producido, y por lo que ha manifestado sobre ella la doctrina especializada, sin duda, ello continuará generando polémica, merced a los cambios normativos que habitualmente operan en el sistema regulatorio del comercio exterior argentino” (Horacio Félix Alais, “LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADUANERO, Teoría general y





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta”,
Universidad Austral, Buenos Aires, 2006, capítulo XI, página 720).

Por sobre toda dificultad interpretativa, debe ponderarse que el principio de legalidad en materia sancionatoria exige que la conducta sancionada esté definida de forma explícita y precisa por las normas aplicables. Los principios del derecho penal son aplicables con sus matices propios al ámbito de las infracciones aduaneras: tal es el caso, en particular, del principio de legalidad según el cual “[n]ingún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso” (art. 18, Constitución Nacional).

El Código Aduanero reconoce esos principios constitucionales en materia punitiva, al disponer que “La calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en las disposiciones de este código” (art. 894); “En materia de infracciones aduaneras no cabe la incriminación por analogía” (art. 895); “Nadie puede ser condenado sino una sola vez por un mismo hecho previsto como infracción” (art. 897) y “Salvo disposición especial en contrario, en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado” (art. 898).

Ahora bien, con respecto a la exigencia de legalidad en materia represiva, la Corte Suprema sostuvo en “Cerámica San Lorenzo”, Fallos 311:2453 que aquella “exige indisolublemente la doble precisión de los hechos punibles y de las penas a aplicar”. Asimismo, ha reconocido en “Citrex S.A.I.C.”, Fallos 308:2043, el “carácter punitivo de las multas aduaneras” y la aplicación a las mismas del “principio constitucional de legalidad”. Más recientemente sostuvo también que “concebir que en el ámbito del derecho administrativo no resulte necesario que la conducta punible deba estar siquiera prevista como infracción, constituye una interpretación inadmisible” [“Volcoff y otros c/ BCRA”, Fallos



334:1241]. También la Corte IDH sostuvo que el principio de legalidad penal exige que los tipos sancionatorios deban “formularse en forma expresa, precisa, taxativa y previa” (Corte IDH, Caso Kimel vs. Argentina. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia del 02/05/08, Serie C No. 177, párr. 63).

Para tener por configurado el hecho ilícito descripto en el artículo 954 del Código Aduanero, es necesario que la Aduana acredite la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir que exista un declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental que hace el servicio aduanero, que esta diferencia tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana y también para generar alguna de las consecuencias previstas en los incisos a), b) y c) de la norma.

Concretamente, en el caso del inciso c) se sanciona a quien formulare una declaración que difiera de lo que resulte de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produzca o pudiere producir el ingreso o egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

VIII.- Que, dado que el caso que se examina queda expuesto como un eslabón más en la historia del tipo infraccional, deviene imprescindible partir de su génesis, comprender su origen para poder interpretar su evolución en el siglo XXI. Esta descripción se encuentra proporcionada en el voto del vocal Soria (páginas 39 a 43) y merece ser reiterada en la presente, con algunas precisiones más.

La interpretación del tipo infraccional en trato, debe llevarse a cabo recordando la consolidada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual la primera fuente de interpretación de la leyes su letra, la misión judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma (Fallos: 327:5295 y





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

el allí citado). En el mismo sentido ha sostenido que no puede soslayarse que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, no resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649), ni es aceptable ajustarse estrictamente a una singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (Fallos: 330:2892 y el allí citado).

En particular, el Alto Tribunal ha expresado que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 243: 204), y aun cuando rija a la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237: 33; 239: 367; 252: 139; 254: 362; 256: 277; 326: 2987). Lo propio resulta predictable respecto de las normas aduaneras, que integran el Derecho Federal.

Asimismo, reiteradamente ha afirmado que en la tarea de interpretación de las leyes la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254; 328:293; 330: 1855 y 2892; 334: 1027) y, en este sentido, el Tribunal ha puntualizado que la exposición de motivos de las normas constituye un valioso criterio interpretativo acerca de la intención de sus autores (Fallos: 318:1894, todos citados en CSJN, causa 306. XLIX. San Juan SA (TF 29974-I) c/ DGI" del 27/10/15).

Al Derecho Aduanero le interesa tutelar siempre el mismo bien jurídico y he aquí, paradójicamente, su simpleza y su mayor dificultad. Ya sea en el terreno de los delitos o de las infracciones, el bien jurídico tutelado incesantemente gira en torno a



la afectación del debido control aduanero; dicho de otro modo, la infracción o el delito quedan configurados cuando se burla ese control sobre el ingreso o egreso de mercaderías desde o hacia un territorio aduanero. En el Código Aduanero la figura de “las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas” constituye hoy la principal infracción aduanera.

Ahora bien, al repasar la historia, nos topamos con que el derecho aduanero, las finanzas públicas y el derecho tributario han estado entrelazados desde el origen de la nación. La ley 9, del año 1862, fue sancionada junto con la Ley de Presupuesto, de manera que mientras la primera garantizaba los ingresos de la renta nacional, la segunda definía el destino de la recaudación de la Aduana, institución previa al nacimiento de la República. Las leyes de aduana se dictaban anualmente en el siglo XIX. En su tesis doctoral, y con la claridad con la que habitualmente expone, Horacio Félix Alais, explica que “Las leyes aduaneras dictadas durante las presidencias de Mitre y de Sarmiento trataron de favorecer la producción de productos locales del interior del país. Ese esquema se mantuvo hasta la presidencia de Avellaneda, durante la cual se comenzó a generar un librecambio moderado, tendiente a desarrollar efectivamente al país, labor que cristaliza en su modernización durante la primera y la segunda presidencia del general Julio A. Roca. En este campo del desarrollo y de la modernización del país, las leyes de aduana tuvieron una influencia total, ya que constituyeron el mecanismo de obtención de recursos genuinos de financiación del moderno Estado argentino” y en la nota al pie, aclara que “como consecuencia del alto endeudamiento que tuvo durante el siglo XIX la joven Nación Argentina, con motivo de la falta de recursos para afrontar la deuda estatal, el Gobierno pudo obtener financiación adicional al dar como garantía real la recaudación de aduana” (ver Horacio Félix Alais, op. cit., página 87).

El Derecho Infraccional Aduanero nace adoptando criterios de otras disciplinas. Las Ordenanzas de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Aduana de 1876 de Cristóbal de Aguirre (Ley 810, B.O. 30/09/1876, promulgada el 5/10/1876) tomaban del sistema de responsabilidad civil de la doctrina francesa, la concepción de atribuir a los propietarios de las mercaderías la responsabilidad por el hecho de sus dependientes (criados, servidores, agentes) para afrontar el pago de derechos, confiscaciones, multas y gastos (ver artículos 1027 y 1028 de las Ordenanzas de Aduana de 1876²). Esto guardaba cierta coherencia con la idea -hoy abandonada- de un sistema de responsabilidad objetiva, asimilable al derecho tributario, desde que el organismo estaba concebido como recaudador de tributos destinados a incrementar el tesoro nacional para cumplir fines de interés público. Entre sus seis secciones, dedicaba una a “la penalidad y sus consecuencias” y a los “procedimientos para la aplicación de penas”.

Este primigenio cuerpo normativo era incompleto y, progresivamente, de manera desordenada, tuvo que ser completado, generando aclaraciones, textos específicos que previeron atenuantes, eximentes, agravantes, modificaciones que condujeron a la necesidad de redactar textos ordenados, que permitieran verificar la vigencia de las normas dado el carácter eminentemente penal que tenían aquellas que establecían sanciones (ver modificaciones de los años 1923 -ley 11.281- reagrupada y reordenada en 1941, 1956, 1962, 1965; leyes 12.949, 14.391, 16.690).

El primer antecedente patente de la infracción en trato que hay en nuestro sistema se halla en la Ley de Aduanas (t.o. 1962), en cuyo artículo 166 establecía una pena para los responsables de consignar falsas anotaciones en los libros o

² Artículo 1027: —Todo comerciante, fabricante, consignatario, capitán de buque, lanchero, dueño de carros y otras personas que por su comercio o profesión tengan relaciones con las aduanas serán responsables de los hechos de sus empleados, dependientes, obreros, domésticos u otras personas asalariadas por ellos, en cuanto esos hechos sean relativos a las operaciones de aduanas y puedan perjudicar a la rental. Mientras que el artículo 1028 decía: —En el caso de fraude o contravenciones en que los comerciantes y demás personas expresadas en el artículo anterior, sostuviesen para su justificación que el fraude o la contravención ha sido cometido por sus dependientes o empleados, sin su conocimiento, incurrirán, a pesar de su ignorancia del hecho, en la multa impuesta a la contravención o fraude; quedándose sin embargo su derecho a saldo para recurrir ante la autoridad correspondiente contra el que causó la penal.



documentos, o a quien los alterara o destruyera, o que incurriera en falsedad en los informes que proporcione o que se niegue a suministrarlo, o impida o entorpezca el accionar de la aduana. El art. 167 introducía el concepto de “las falsas declaraciones” (ver también arts. 168, 169, 170, 171 y 171 bis). El art. 186 se ocupaba específicamente de las “falsas declaraciones en exportación”. La técnica legislativa estaba ligada a la operatoria aduanera, al detallar las operaciones y destinaciones en las que se podía incurrir en la falsedad. Antes de la ley 17.138, estas “falsas manifestaciones” daban lugar a sanciones, sin importar el efecto que pudiesen generar.

La preocupación por la declaración inexacta que genera un ingreso o egreso de importes distintos desde o hacia el exterior, quedó explicitada por el legislador a partir de la ley 17.138. En la Exposición de Motivos de esa norma (B.O. 13/11/1972) se incluyó un especial propósito del Estado para impedir las transferencias clandestinas de divisas o la defensa del patrimonio que representan los mercados externos para el país, aun cuando no hubiese perjuicio fiscal.

Al respecto, cabe tener presente que esta Sala (en una composición anterior a la actual) analizó las motivaciones que dieron lugar a las reformas introducidas por las leyes 17.138 y 19.881, abonando una interpretación amplia de las normas, en el mismo sentido que fue luego explicitado en el voto de la minoría de un célebre plenario del Tribunal Fiscal, al que en seguida se hará referencia y que ya ha sido citado en la sentencia apelada. Al respecto, esta alzada explicó que “la reforma a la ley 19.881 tuvo por fin perfeccionar en especial los problemas de sobrefacturación de importaciones y subfacturación de exportaciones, lo que no es lo mismo que determinar que estas situaciones serían las únicas incriminadas. En este sentido el mensaje que acompaña específicamente destaca el hecho de que la repartición aduanera solía concentrar sus esfuerzos en detectar los fenómenos inversos (párrafo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

3), que quedan así implícitamente reconocidos como punibles. De modo corroborante, al tratar el párrafo 11 las manifestaciones de exportación, se indica que ya existe una protección contra las subfacturaciones -problema que se tenía a solucionar- aunque para perfeccionar dicha protección se incorporaron diversas modalidades de diferencias punibles (párrafo 12), de lo que no se sigue que con el nuevo texto se excluyan las consecuencias represivas de las sobre facturación de exportaciones” (cfr. esta sala “RAMGRAS S.A.C.I s/recursode apelación”, causa 21.573, sentencia del 15 de diciembre de 1989, considerando II).

Amplió el tribunal que “en rigor, de acuerdo con la norma nueva establecida por la ley 19.881 (art. 171), esa sobre facturación podía provocar tanto una diferencia de cantidad (inc. a), como de naturaleza, especie o calidad de la mercadería (inc. c) o en los importes percibidos o por percibir (inc. b) (...) pero nada se dice en ese texto, como en el anterior previsto por la ley 17.138, para entender que la norma del inciso b) del art. 171, según el texto de la ley 19.881, impide contemplar otro supuesto que el de subfacturación de exportaciones.” (Considerando III, “RAMGRAS” ya citado).

En seguida, retomando las cuestiones que aquí más interesan, sostuvo que “precisamente esa misma conclusión se extrae del hecho de no haberse indicado en el mensaje de la ley 19.881, la supuesta intención de reformar la finalidad que tenía la anterior ley 17.138, es decir, **la de preservar, aun en ausencia de perjuicio fiscal ‘algo muy importante, como es el patrimonio que para el país representan sus mercados externos, tradicionales y nuevos.** Aquí ... conviene aclarar que no se trata de que el mismo hecho constituya más de una infracción, sino que ésta puede ser simple o calificada’ (párrafo 11, punto 3°, parte pertinente). (Ver considerando IV, “RAMGRAS” ya citado).

En seguida, con relación a la exposición de motivos de la ley 22.415, la Sala precisó que “si tales



eran los objetivos que se desprenden de los mensajes de las leyes 17.138 y 19.881, más contundente resulta la expresión de motivos del Código Aduanero, capítulo séptimo, de la que resulta que la nueva fórmula (art. 954) tiende a evitar la extensión y confusión de las anteriores, brindando un tipo único que ordene los arts. 167 y 171 de la Ley de Aduana en la medida en que la declaración provoque alguno de los efectos previstos” (ver considerando V, “RAMGRAS”, ya citado).

El Código Aduanero, en el art. 954, abandonó la expresión “precio”, reemplazándola por el “ingreso egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondiere” y distinguió las declaraciones inexactas punibles, no ya por la casuística (de escabrosa interpretación) vinculada a la operatoria y las características de cada situación, sino que previó tres efectos que se deben producir como condición de punibilidad: el perjuicio fiscal, la transgresión a una prohibición y/o el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagadero distinto del correspondiere.

Respecto de esto último, “**importe que correspondiere**”, cabe retener que al momento en que fue sancionada la ley 22.415 se hallaba vigente el decreto 2581 de 1964, que estableció el “MERCADO UNICO DE CAMBIOS” fundado en “La necesidad de dictar medidas tendientes a evitar el distorsionamiento del mercado de divisas y consecuencialmente del valor de nuestra moneda, provocado por factores ajenos al libre juego de la oferta y la demanda reales, como desde hace tiempo se advierte” y con la finalidad de “dictar aquellas medidas que, además, permitan la satisfacción de los requerimientos necesarios para la atención de los compromisos en moneda extranjera, asumidos tanto por los particulares como por el Estado u organismos oficiales, sin que ello encarezca incontroladamente el costo de otros requerimientos en divisas”. La norma, de manera similar a las que rigen actualmente, fijaba la obligatoriedad de ingresar al país y negociar en el mercado único de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA

s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

cambio el contravalor en divisas de la exportación de productos nacionales, hasta alcanzar su valor F.O.B. o C.I.F., según el caso (art. 1°) y de “toda suma ganada en moneda extranjera a favor de un residente en la República Argentina” (art. 2°). A su vez, prohibía la salida de país de billetes extranjeros, excepto las sumas que autorizan las presentes disposiciones a llevar consigo a los viajeros (art. 9°).

Según los vaivenes de nuestra joven historia, la obligatoriedad de “ingresar un importe pagadero que correspondiere” fue derogada y restablecida de acuerdo a las políticas adoptadas en cada época. Así, por el decreto 530/91 se desreguló el mercado cambiario, lo cual permitió, entre otras cuestiones, operar desde el exterior para obtener los insumos a importar; mientras que por el decreto 1606/2001 fue implementada nuevamente la obligación de negociar las divisas en el país ante la necesidad y la urgencia suscitadas en plena crisis financiera.

Fue en el contexto histórico del decreto de desregulación del mercado cambiario que el Tribunal Fiscal de la Nación en pleno en la causa “YPF S.A. c/ANA Causa 7346-A”, sentencia del 23 de agosto de 1995, concluyó por mayoría que la consecuencia prevista en el inciso c), referido al ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar, distinto del que efectivamente correspondiera a partir de la fecha de vigencia del Decreto 530/91, carece del presupuesto relativo al incumplimiento de un deber legal, consistente en ingresar el importe de las divisas que correspondan, ya que, en la normativa vigente, no corresponde ingresar suma alguna, por lo cual no puede configurarse un indebido ingreso de divisas. Es decir, en épocas de desregulación el vendedor exportador no tiene obligación de ingresar total o parcialmente la contraprestación recibida de parte de importador extranjero. En sentido contrario, cuando rige un Mercado Único de Cambios, el exportador debe satisfacer las obligaciones cambiarias en las condiciones que fije la autoridad competente. De hecho, el art 7 de la ley 21.453 -B.O.



5/11/1976- establece que “para las operaciones de exportación que se realicen dentro del régimen de la presente ley, el ingreso de divisas y su negociación se regirá por las normas del Banco Central de la República Argentina”.

Una breve referencia resta efectuar respecto de las dos corrientes dicotómicas que han emergido en la jurisprudencia y la doctrina aduanera al comentar el primer artículo del Capítulo Séptimo “Declaraciones Inexactas y Otras Diferencias Injustificadas” en ocasión del decreto 530/91. Por un lado, una postura propiciaba la derogación de esta norma. En cambio, la posición contraria consideraba que este tipo infraccional debía ser mantenido con la finalidad de sancionar las manipulaciones de precios y la fuga de divisas en ocasión de operaciones aduaneras. Más concretamente la sobrefacturación en importaciones y la subfacturación en exportaciones.

La justificación de propugnar su derogación comenzó, de manera explícita, a raíz del decreto que dejó sin efecto la obligación de ingresar y negociar en el mercado de cambios el contravalor en divisas de la exportación de productos y que también eliminó la refrendación bancaria de los permisos de embarque. Esta tesis se basa en que la finalidad de la norma es exclusivamente la protección del régimen de control de cambios. Desde ese atalaya, un año antes del decreto 530/91 exponía Enrique Barreira que la inclusión del inciso c) implicó “una pequeña incursión en funciones ajenas que constituye la excepción que confirma la regla y no autoriza a extender la competencia del servicio aduanero al control operativo de los aspectos cambiarios que involucra cada embarque” (cfr. Barreira Enrique, “La función de la aduana y la negociación de divisas”, Revista de Estudios Aduaneros, año I, nro. 1, enero 1990, IAEA; Buenos Aires, páginas 33 y ss). Por su parte, Jorge Celso Sarli, en las Conclusiones de su trabajo “El alcance de la declaración inexacta ‘punible’ en la figura del inciso c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero”,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

publicado en la Sección Doctrina de la revista de Estudios Aduaneros, nro. 4, IAEA, Buenos Aires, páginas 43 y ss., se preguntaba “si no había llegado el momento de derogar la norma del inciso c) del art 954 del Código Aduanero”, puesto que “[A]nte lo establecido por el Decreto 530/91, es evidente que es legítimamente posible ingresar cualquier importe por la exportación -por ejemplo ingresar un importe menor al del valor correcto de la mercadería-, tanto como lisa y llanamente no ingresar ningún importe”. A dicho argumento, cabe anudar otros, vinculados a cuestiones de técnica legislativa, que aluden a la superposición de normas. En este sentido, esta corriente plantea que el tipo infraccional se encuentra alcanzado por el Régimen Penal Cambiario (t.o. 1995) y agrega que también se superpone con el contrabando tipificado en el art. 864, inciso b) del CA y considera que, en función de esta yuxtaposición normativa, debe extirparse de la ley 22.415 la infracción que pena la declaración inexacta referida al ingreso o egreso de divisas “distinto del que efectivamente correspondiere”. De este modo, el marco legal que plantean consiste en que la declaración inexacta del art. 954 del CA, en épocas de desregulación cambiaria, solo quedaría acotada a las diferencias que pudiesen generar -aun en grado de hipótesis- un perjuicio fiscal (inciso a) y a aquellas que pudieren producir la transgresión a una prohibición (inciso b).

La posición contraria, quedó desarrollada -en el plano jurisprudencial- por los vocales de la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, en los votos concurrentes del Gustavo Krause Murguiondo y de las Dras. Catalina García Vizcaíno y Paula Winkler, en “Nidera Sa c/Administración Nacional de Aduanas s/Apelación”, expte 7247-A, el 7 de marzo de 1995. Algunos referentes de la doctrina aduanera también propiciaron la plena efectividad de la norma para sancionar los supuestos de subfacturación en exportaciones (ver, por ejemplo, Krause Murguiondo y Patricia Rodríguez, “La infracción por declaración aduanera inexacta y la sanción del decreto



530/91, Revista Impuestos N° 7, La Ley, Buenos Aires, julio de 1995, p. 1615 y siguientes).

Con una gran profundidad analítica, el Dr. Krause Murguiondo en el considerando IX de su voto expresó: “(...) en la ley de Aduana (t.o. 1962), a partir de las reformas de la ley 16.690, las declaraciones falsas se penaban por el mero hecho de su falsedad, aunque se regulara la pena según posibles efectos (...) se consideraba que la Aduana no podía con su intervención dar visos de legalidad a una operación falsa o errónea, de mayor o menor cantidad de valor (...). Pero también se estimaba que la legislación aduanera **debía contribuir al cumplimiento de cualquier otra legislación que pudiera verse afectada por las declaraciones en aduana, como podría ser la legislación impositiva interna.** (...) Que en el mensaje de elevatoria al P.E. de la ley 19.881 se mencionan otras motivaciones adicionales, vinculadas a las declaraciones erróneas y su punición. Al mencionarse en especial **el caso de las subfacturaciones, refiere que se quieren evitar las ventajas ilegítimas** (...), pero además se pretende paliar (...) la evasión de normas impositivas internas (**como impuesto a las ganancias, por ejemplo**) (...). Debo de observar (...) que la ley 19.881 no cambió la esencia del sistema punitivo de las declaraciones aduaneras de exportación sino (...) intentó perfeccionarlo de modo que las declaraciones aduaneras seguían siendo penadas por falsas, y no meramente por sus efectos, que solo influían en la magnitud de la pena (...) XI.- (...) Se puede afirmar que el Código Aduanero confirma y ratifica lo expresado. Según la Exposición de Motivos (...) el art. 954 (...) tiene a evitar la extensión y confusión de las anteriores, brindando un nuevo tipo que ordene los arts. 167 y 171 de la ley de aduana (...). **El hecho de que desaparecieran las referencias a modalidades de (...) valor de las normas anteriores, no significa que esas diferencias no queden alcanzadas por las sanciones previstas** cuando pudieran dar lugar al efecto previsto en el inciso c del art. 954, 1), es decir **cuando pudieren**





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

dar lugar a ingresos o egresos distintos de los que realmente correspondieren”.

En igual sentido, la Dra. Catalina García Vizcaíno expuso, en el considerando III de su voto concurrente “Que el antecedente del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. se halla en la ley 19.881, siendo que la Nota al Poder Ejecutivo que acompañó su proyecto (ver en el BO: 13.11.72 páginas 4 y 5) se expresaba que ‘uno de los problemas que ha merecido principal preocupación es el de las **sobre facturaciones en las operaciones de importación y de las subfacturaciones en las de exportación**, ello debido a que, en general, la repartición aduanera suele concentrar sus esfuerzo en detectar, justamente, los fenómenos inversos. (...) Las situaciones más expuestas a estos comportamientos son aquellas en que el costo fiscal aduanero directo, por los restantes tributos, derivados de la sobre facturación, es insuficiente para contrarrestar las ventajas ilegítimas que pueden proporcionar (...) **la evasión de la imposición interna directa**, (...). Es decir, aparte del daño que se infinge en forma directa a la Nación (...), **también se produce un perjuicio directo en el sistema fiscal** (...). **Paralelamente, la misma clase de inquietudes motiva la revisión de las disposiciones que reprimen la falsa manifestación de exportación.**’ (...) a tenor de la interpretación histórica expuesta la sanción (...) por declaración inexacta (...) tutela la veracidad de las declaraciones. (...) Que tales maniobras producían o podían producir (...) consecuencias que se proyectan en ámbitos de la tributación no aduanera (vgr., la imposición interna directa, ...) como lo es la **imposición a la renta y al patrimonio** (...). Que en la sentencia (...) inferí que la finalidad del art. 954 ap. 1 inc. c) ‘en materia de exportaciones es penar la subfacturación, puesta de manifiesto por documentar menos de lo que se exporte, con lo cual parte del precio de venta quedaría en el extranjero...’ (...). Va de suyo que en cuanto a la exportación directa en estos momentos cobra especial importancia que parte del precio de la venta quede en el extranjero, a efectos del debido



contralor por parte de la Dirección General Impositiva. Que nótese que **la subfacturación en las exportaciones puede incidir en que los exportadores disminuyan ficticiamente las ganancias que declaren posteriormente ante la Dirección General Impositiva**, siendo estas de fuente argentina -cfr. art. 8º inc. a de la ley del impuesto a las ganancias-, y si queda parte de ellas en el exterior generan, a su vez, ganancias de fuente extranjera (vgr. intereses) que son gravadas en nuestro país (“renta mundial” respecto de residentes) y que pueden no declararse ante el fisco argentino, con la consiguiente fácil evasión”.

IX.- Que, en línea con la dificultad para interpretar la norma infraccional y con la resistencia que ésta presenta para un sector de la doctrina, tampoco estuvo exenta de severas críticas y hartos debates teóricos -que se mantienen hasta la actualidad-, la sentencia del 11 de junio de 1998, dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Bunge y Born Comercial S.A. (TF N° 7584-A) c/Administración Nacional de Aduanas”, en la que sentó las pautas interpretativas respecto del bien jurídico tutelado en la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero.

En los ya tantas veces mencionados casos “Frigorífico Rioplatense S.A.” (Fallos 315:942 del 12/05/92); “SUBPGA” y “Bunge y Born” (Fallos 321:1614, del 11/06/98) ha sostenido el Cimero Tribunal que el bien jurídico tutelado mediante el art. 954 del Código Aduanero 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, al entender que en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 321:1614 y sus citas). Y, más recientemente, dijo que la función primordial del organismo aduanero consiste en "ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías", para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

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”, agregando que “el inc. c, ap. 1º del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guardan coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (Fallos: 322:355, considerando 6º; el subrayado no pertenece al original). Por ello, interpretó que el inciso abarcaba tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (Fallos: 321:1614; 322:355; doctrina reiterada, a su vez, en Fallos: 325:786).

En el precedente de Fallos 325:786 ha precisado que “Así, el aludido artículo, en su primer apartado, sanciona a quien 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: ... c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere’, con una multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.

Más cercano en el tiempo, y referido a un supuesto de egreso de divisas en importación, ha reiterado las premisas que sirven de sustento a esta doctrina en el fallo “Río Chico SA (TF 29.758-A) c/DGA”, sentencia del 23 de septiembre de 2014, para concluir que en ese caso no se encontraba configurada la infracción.

X.- Que, ello sentado, por aplicación de las normas que se hallan vigentes y de la interpretación que de éstas efectuó -históricamente- el TFN, esta Sala III y el Alto Tribunal, cabe, a continuación, ahondar en las facultades de la aduana a fin de desentrañar si “la comprobación” a la que alude el artículo que tipifica la infracción de declaración inexacta queda ceñida a un control físico y documental de lo declarado (circunscripto a declaración, facturas,



libros contables, transferencias bancarias, como lo plantea a actora) o si válidamente puede la aduana cuestionar el valor declarado o precio atribuido a la mercadería exportada tomando como base la información del sistema informático de datos Indira, para concluir que lo declarado por la firma exportadora carece de veracidad.

Al respecto, no desconoce esta alzada que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al dictar sentencia el 19 de octubre de 1989 en la causa “Legumbres SA y otros” (Fallos 312:1920) señaló que “las funciones aduaneras comprenden las facultades necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación. Pero tal aseveración no puede ser entendida en el sentido de que la delegación en la aduana de cualquier otra función de policía económica puede constituir la actividad que se delega en una actividad aduanera. El legislador ha valorado la importancia que dentro de las funciones estatales reviste el control económico en materia cambiaria al sancionar el régimen correspondiente (ley 19.359) y ha cominado a las conductas que lo afectan con las sanciones que ha considerado adecuadas y suficientes para su protección. El hecho de que por razones prácticas el órgano que ejerce ese control lo haya delegado parcialmente en otro organismo de la administración mediante un acto administrativo, no puede tener virtualidad para cambiar la naturaleza del control que se ejerce y que está en la base de los bienes jurídicos que pretende proteger el derecho penal cambiario y, el derecho penal aduanero solo puede tomar en consideración aquellas funciones específicas de la actividad aduanera”.

Sin embargo, este razonamiento ninguna relación guarda con la infracción que se investiga en el caso, toda vez que fue desarrollado para concluir que “[L]a comunicación A 39 del Banco Central, por la cual se dispuso que las aduanas y receptorías no darían curso a ningún permiso de embarque carente de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA

s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

refrendación bancaria sobre el modo en que se ingresarían las divisas provenientes de las exportaciones, no constituye una de las ‘leyes’ a las que se refiere el art. 863 del Código Aduanero”.

Dado que la competencia -definida como el conjunto de atribuciones, poderes y facultades que le corresponden a un órgano-, constituye un elemento esencial de validez de los actos administrativos (cfme. arts. 7º, inciso a) y 14, inc b) de la Ley 19.549), resulta conveniente referir que en la actualidad y desde hace ya más de dos décadas las facultades del servicio aduanero son las que emanen del decreto 618/1997, dictado por razones de necesidad y urgencia, con el objeto de atribuir competencia y disponer la organización administrativa del ente autárquico AFIP, creado también por decreto 1156/1996, que fusionó la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva, habiendo quedado derogados los arts. 17 a 35 del Código Aduanero.

Con todo, a excepción de algunas cuestiones mucilaginosas relacionadas con la atribución de competencia en razón del grado, entre los directores generales de aduana e impositiva y el administrador federal, lo cierto es que las facultades de la autoridad aduanera contempladas en los referidos artículos de la ley 22.415 se mantuvieron.

En especial, el artículo 9º, apartado 2), dispone que son atribuciones del Director General de la Dirección General de Aduanas, además de las previstas en los artículos anteriores, “h) instruir cuando correspondiere, los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones aduaneras” y “k) Practicar las averiguaciones, investigaciones, análisis, pericias, extracción de muestras o verificaciones pertinentes para el cumplimiento de su cometido, así como también tomar, por sí o con la colaboración de personas u organismos públicos o privados, las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, calidad, cantidad, medida, origen, procedencia, valor, costo de producción, márgenes de



beneficio, manipulación, transformación, transporte y comercialización de las mercaderías vinculadas al tráfico internacional.”

Autorizada doctrina en la materia ha comentado esta última norma (que replica la facultad que otorgaba el hoy derogado inciso p) del art. 23 del CA, según su texto originario), precisando que “[L]a función a que se refiere es indispensable para que el servicio aduanero pueda cumplir adecuadamente sus funciones de control sobre el tráfico internacional de mercaderías, aplicación de las prohibiciones y de los tributos que lo gravan y la determinación del régimen leal que le corresponde a la mercadería de que se trate. En especial, reviste singular importancia a los fines de determinar el valor de la mercadería” (ver “Código Aduanero Comentado”, Tomo I, Mario A. Alsina, Enrique Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Completado y Actualizado por Enrique Barreira Ricardo Xavier Basaldúa, Héctor G. Vidal Albarracín, Juan P. Cotter (h), Ana L. Sumcheski, Guillermo Vidal Albarracín (h), Abeledo Perrot, 1ra. Edición, año 2011, páginas 109 y ss).

El Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros (INDIRA), creado por la resolución 54/04 del Grupo Mercado Común bajo el título "La eliminación del Arancel Externo Común de carga doble y distribución de los derechos de aduana" se encuentra operativo en los cuatro Estados Parte del MERCOSUR, permite la conectividad en las aduanas. Entre otros cometidos, facilita el comercio y contribuye a prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras.

¿Hasta qué punto podía la aduana extender la comprobación del importe declarado en los permisos de embarque? ¿Debía limitarse al cotejo de la declaración, las facturas, transferencias bancarias y asientos contables? ¿Podía válidamente el servicio aduanero cruzar datos con el sistema Indira? La afirmativa a este interrogante surge de manera explícita de las citadas normas que atribuyen competencia a los directores generales. Nada impide,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

legalmente, que la comprobación aduanera involucre un control que profundice e interprete una contabilidad extrínsecamente correcta. El capítulo que desarrolla esta cuestión en la sentencia apelada (ver considerando XIII) resiste indemne las críticas que ensaya la empresa actora en el sentido que “la ilicitud sancionada por el art. 954 se configura con la sola constatación o comprobación de que el precio declarado no se condice con la realidad”, tal como lo sería el caso de una factura que deliberadamente no representa el valor real de la operación. El control aduanero debe ser amplio y a mayor sofisticación de los sujetos involucrados en la operatoria, mayor tenacidad tendrá que ser desplegada en la actividad administrativa controladora para cumplir con el fin estatal.

XI.- Que, habiendo quedado sentado que en el régimen vigente actual existe una obligación de ingresar “el importe que corresponda” y que la aduana ha actuado dentro de sus facultades al efectuar la “comprobación”, seguidamente, corresponde concentrar el análisis en el precio declarado en el campo “valor de mercadería” de sendos permisos de embarque PE 07-003-EC01-005300-U y PE 07-003-EC01-005298-N, oficializados el 5 de octubre de 2007, para lo cual, en esta instancia, ese examen no puede quedar escindido de la circunstancia que el precio consignado en las declaraciones aduaneras, extrínsecamente coincide con la operación entre el exportador argentino y el importador uruguayo.

Con todo, resulta determinante la dilucidación de cuál es el rol que despliega en este grupo de empresas vinculadas Maltería Uruguay S.A., siendo que no se encuentra controvertido que Malatería Pampa SA es una empresa controlada por Companhia de Bebidas das Americas - AMBEV, quien posee el 60% de su capital accionario y que, Maltería Uruguay es una sociedad controlada por la firma Maltería Pampa SA, poseedora del 100% de su capital accionario.



Esto es así, por cuanto sobre lo consignado en dicho campo se efectúa el cálculo de las divisas que deben ser liquidadas. Esto es “el ingreso (...) desde (...) el exterior de un importe pagado (...) distinto del que efectivamente correspondiere”.

Enunciada de manera concisa, la imputación de la Aduana es un típico supuesto de declaración inexacta por subfacturación en exportación, sobre la base de considerar que los precios que debieron haber sido consignados en los referidos campos son los precios FOB de importación en Brasil obtenidos a través del sistema del Sistema INDIRA, puesto que el intermediario uruguayo no es real.

Según el art. 322 del CA el exportador debe declarar “... toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate”.

La declaración inexacta que sanciona la infracción prevista en el art. 954 CA, apartado 1), inciso c), en épocas de control de cambios, queda configurada -en cuanto aquí interesa- cuando el exportador no cumple con su deber de declarar con exactitud el importe que recibe como contraprestación por la exportación de la mercadería, de manera que la declaración difiere de lo que resulta de la comprobación -cuyo alcance es amplio en función del art. 9º, apartado 2, inciso k), del DNU 618/97- y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir un menor ingreso de divisas.

Obsérvese, que la sentencia aquí apelada se apoya en el pilar según el cual “el incumplimiento por parte de los operadores del comercio internacional que forman parte de grupos económicos multinacionales de las normas legales -que tienen correlato convencional- que regulan los precios de transferencia -por ejemplo, mediante la práctica de la subfacturación de los precios de exportación- afecta la determinación de las obligaciones tributarias de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

tales empresas de modo integral”. Seguidamente, expone todos los ordenamientos legales convergentes que intentan prevenir la subfacturación, describe el tipo del art. 954, apartado 1, inciso c) y concluye que al haberse observado los precios de una exportación vinculada a una transacción comercial triangulada debió haberse escrutado bajo las previsiones del art. 15 de la LIG -Sexto Método.

La parte actora, intenta repeler este razonamiento, propiciando la aplicación de la ley 21.543 o en subsidio, las normas de valoración en exportación que contiene el Código Aduanero.

XII.- Que los suscriptos entienden que esta interpretación -según la cual, la constatación de la subfacturación en exportación resulta de la aplicación de las reglas de los precios de transferencia (TP, *transfer pricing*) que establecen métodos para la determinación del impuesto a las ganancias-, resulta ser la que corresponde aplicar al caso.

De la reseña histórica del tipo infraccional es fácil extraer, sin mayores dificultades, que el legislador invariablemente mantuvo el interés “en la defensa del patrimonio que representan los mercados externos para el país, aun cuando no hubiese perjuicio fiscal”, en evitar aquel “daño que se infinge en forma directa a la Nación (...)", y que “también se produce un perjuicio directo en el sistema fiscal (...)".

Si bien el derecho aduanero y el tributario son dos ramas autónomas de nuestra ciencia resulta innegable su vinculación, puesto que aun desde las diferentes finalidades que persiguen (control del comercio internacional y recaudación de la renta, respectivamente), ambas confluyen en el interés nacional. La ley aduanera n° 22.415, por más que la designemos Código Aduanero, no tiene la autosuficiencia normativa que las codificaciones de las materias a las que alude el inciso 12 del art. 75 de la Constitución Nacional.



El derecho aduanero cuenta con sus propios elementos (mercadería, territorio aduanero y tráfico de importación y exportación), sus propias instituciones, muchas de ellas provenientes del Derecho Internacional y/o multilateral, su propio régimen sancionador, tales como los delitos y las infracciones aduaneras.

Sin embargo, aquella postura doctrinaria que concibe lo aduanero y tributario como de inadmisible integración no hace otra cosa que restar efectividad a leyes federales vigentes, que han sido dictadas para satisfacer los fines del gobierno federal -entre otros, aquella manda constitucional que reza “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y de exportación...” (art. 4º CN)- y en muchas ocasiones en función de compromisos internacionales (vgr. Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF o IFRS, por sus siglas en inglés; Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico o Guías de la OCDE).

En modo alguno conculca el principio de legalidad, que debe primar en materia infraccional, la aplicación de una ley impositiva -que ha sido aplicada por la exportadora (cfr. fs. 98ref)-. Nada impide que se considere la ley de impuesto a las ganancias vinculante a los efectos de evaluar si ha sido transgredido el bien jurídico tutelado por el art. 954 del CA, apartado 1, inciso c): la veracidad de la declaración del importe que corresponda ingresar.

Por consiguiente, corresponde aceptar y convalidar que resulta aplicable al supuesto de autos el ajuste del importe declarado según el Sexto Método de TP de la LIG, texto vigente al momento que se concretó la operación a fin de revisar la veracidad del precio declarado, puesto que la malta de cebada cervecera se encuentra incluida en el anexo de la ley 21.453 y, por





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

ende, en la categoría de “commodities”, del que se ocupa el Sexto Método, de Precios de Transferencia previsto en el art. 15 de la LIG, párrafos sexto a undécimo.

Ahora bien, la actora, desde una concepción restringida, sostiene que el art. 954 del CA sanciona un yerro en la declaración aduanera que el exportador debe formular en los términos del art. 322 del CA. Al respecto, recalca que este artículo no le impone declarar un precio de mercado, aceptable al amparo de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sino que le impone declarar “toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate”. Es decir, que, en función de esto, razona que “está obligada a declarar (como bien lo detalla el art. 322 en su redacción originaria) la cantidad, estado, peso, origen y precio de la mercadería, fecha de cierre de venta, precio oficial, etc”. Por todo ello concluye que debe declarar precio y no valor de mercado.

Este argumento debe ser rechazado, dado que el hecho de que el art. 954 del CA no haya mantenido la referencia a las modalidades de las diferencias que pueden suscitarse en la declaración aduanera (de cantidad, calidad, especie, naturaleza o valor) indica que ha quedado incriminada cualquier diferencia que implique el supuesto de subfacturación. Lo cual resulta suficiente para desestimar el cuarto fundamento explicitado por la actora a fs. 154vta./ 156., además del planteo referido al precio de fs. 142vta.

Con todo, la dificultad del art. 954, apartado 1, inciso c) del CA radica en que no dice de qué modo se debe evaluar el “ingreso/egreso” “menor/mayor” del “que correspondiere” y es por lo que siempre su aplicación concreta ha traído una enorme dificultad interpretativa. Y esta hipotética laguna es más conjetural que real, dado que sólo persiste si se concibe al derecho aduanero como un compartimiento estanco que no debe ser cotejado con otras normas federales vigentes. Esto ha quedado graficado con lo que implicó en la



década de los años noventa el decreto de desregulación cambiaria y las extensas discusiones doctrinarias y jurisprudenciales que acarreó (ver considerando VIII).

Si partimos de la premisa de considerar que la finalidad del art. 6 de la ley 21.453 es únicamente fijar los derechos de exportación para los *commodities* en base a los precios índices oficiales y que, en el caso, no existe reproche en los términos del inciso a), del apartado 1, del art. 954 del CA., las reglas de valoración y los valores oficiales de ese régimen especial no son útiles a los efectos de examinar si se configura el tipo infraccional que combate, entre otros, el fenómeno de la subfacturación por el efecto distorsivo que tiene en el ingreso del importe recibido por la vendedora argentina como contraprestación por la compraventa internacional, que es de lo que auténticamente se ocupa el inciso c).

En cambio, al recordar que la ley 22.415 es una norma federal y que, como tal, su interpretación debe quedar integrada con otros cuerpos normativos federales (leyes nacionales, decretos, resoluciones), siempre y cuando aquellos regulen los mismos supuestos de hecho, resulta claro que a la luz de las normas aduaneras y tributarias que rigen para los supuestos de transacciones comerciales trianguladas de *commodities*, la exportadora debió haber demostrado la sustancia de Maltería Uruguay SA, si lo que pretendía era que la autoridad aduanera aceptase el importe declarado como ingreso por una exportación de malta de cebada cervecera, vendida a una empresa uruguaya que controlaba en un 100%, teniendo en cuenta que la mercadería fue embarcada en un puerto nacional, importada ante la Aduana de Puerto de Vitoria el 17/10/2007 y directamente entregada a su controlante brasileña en un 60%.

Esto es así, en la medida en que, conforme la redacción de la ley 25.784 -BO 22.10.03, vigente al momento de las operaciones en trato- se instituye que:





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

“(...) Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario Internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería cualquiera sea el medio de transporte—, **sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.**

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, **si el precio convenido con el intermediario internacional fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valuar la operación.**

El método dispuesto en el sexto párrafo del presente artículo no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:

a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;

b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicoivamente vinculado, y

c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no



podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá delimitar la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

También podrá aplicarse dicho método a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de las operaciones internacionales así lo justifiquen.

No obstante la extensión del citado método a otras operaciones internacionales **sólo resultará procedente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en el octavo párrafo del presente”.**

XIII.- Que, a un nivel superficial, tal como ha sido el efectuado al resolver en la causa 49492/2018 “MALTERIA PAMPA SA TF 35513-A c/ ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sentencia del 23 de abril de 2019, el relato de la firma exportadora en el sentido que han sido celebradas dos compraventas y que el precio declarado debe ser aceptado resulta verosímil y coherente si el análisis se mantiene acotado, en una suerte de ceguera, a cotejar la declaración aduanera, las declaraciones juradas de venta al exterior, las facturas comerciales. Sin embargo, en cuanto se profundiza en los detalles, se advierten inconsistencias derivadas de la falta de sustancia del vehículo societario intermediario, algunas de las cuales ya fueron apuntadas por el Tribunal Fiscal y no han sido rebatidas en esta instancia.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Vemos cuales son estos indicios y falencias. La *trader* es una sociedad anónima constituida en la República Oriental del Uruguay, jurisdicción en la que impera una total libertad para el movimiento de fondos y cambios, un sistema financiero amparado por un fuerte secreto bancario y una baja o nula tributación, lo cual permite concentrar las ganancias, manipular la renta gravada en Argentina y alterar los importes que debieran ingresar por el envío de la mercadería desde el país de origen hacia el destino final, sin pasar por Uruguay. Es decir, no recibe la mercadería, no interviene la carga, ni despacho ni se halla involucrada en la logística de la operación, más que para comprar a su controlante argentina y vender a la controlante de esta última brasileña, dentro un mismo grupo empresario.

Expresado en lenguaje coloquial, lo que debía demostrar la exportadora para respaldar la veracidad del importe declarado era que la *trader* uruguaya no consiste en un mero “sello de goma”, cuya única finalidad es emitir una factura por un importe menor al que correspondiere recibir como contraprestación en ocasión de la exportación y con esto, recaudar las rentas del grupo AMBEV por las ventas de la materia prima desde Argentina a Brasil. En función de la carga dinámica de la prueba, y teniendo en cuenta que la vinculación fue reconocida desde inicio (lo cual autoriza a presumir la capacidad operativa para alterar los valores declarados por las ventas), esta actividad probatoria se hallaba en cabeza de la actora porque es quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar fehacientemente que Maltería Uruguay SA reúne los tres requisitos para que no se aplique la determinación del importe correspondiente a la operación triangulada entre vinculadas que recepta el art. 15 de la LIG. Si su único cometido es refacturar importes que debieron facturarse en Argentina, queda configurada la conducta típica que reprime el art. 954, apartado 1, inciso c) del CA por el ingreso -real o potencial- de un importe distinto del que hubiese correspondido.



A esta altura, vale destacar que la actora no intentado en ninguna de las oportunidades procesales demostrar la sustancia de la *trader*, lo cual resulta coherente con su postura contraria al método que utilizó la aduana para cuestionar la exactitud del precio declarado y con su concepción restringida de la infracción de declaración inexacta.

La relevancia del caso y la inconveniencia del superficial análisis de la cuestión sometida a estudio que hizo esta Sala antes de ahora (en la causa 49492/2018), radica en ejercer con mayor profundidad la revisión de la configuración de un tipo infraccional, cuya finalidad consiste en morigerar los efectos nocivos de la fuga de divisas y en velar por el cumplimiento de la obligación que tienen los sujetos aduaneros de declarar con exactitud “el importe pagado o por pagar” de las importaciones y las exportaciones, lo cual halla su justificación en el control de las divisas involucradas en operaciones de comercio exterior que incrementarán o disminuirán las reservas del Banco Central de la República Argentina (ente autárquico facultado para “ejecutar la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación del Honorable Congreso de la Nación” (artículo 3, Ley N° 26.739)”, con la consecuente incidencia en la cuenta capital y financiera de la Balanza de Pagos.

En efecto, las nefastas consecuencias macroeconómicas de las subfacturaciones en exportación, entre otras cuestiones que aquí no interesan, tienen su correlato en concretas medidas que conllevan un alto de grado de judicialización como, por ejemplo, las normas derivadas de la emergencia que supeditan a determinados requisitos el acceso al MULC para las transferencias de divisas al exterior (vgr. Decreto 609/2019; Comunicaciones del BCRA 7030, y complementarias que supeditan el estado de “salida” de las licencias de importación para el acceso al MULC). Todo ello compromete severamente la seguridad monetaria nacional en una economía con fuertes desbalances macroeconómicos, de inestabilidad y





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

de manipulaciones distorsivas de dificultosa detección para la persona estatal (ver Juan Manuel Soria, “Manipulación de precios y fuga de divisas. El art. 954, ap. 1 inc. c) del Código Aduanero”, disponible en el sitio web www.mercojuris.com).

XIV.- Que solo queda referir al importe que ha sido ponderado para graduar la multa.

De la resolución (AD BABL) 336/14 y del resultado de la medida para mejor proveer respuesta a fs. 95, surge que mientras la DGA acudió al precio FOB de la importación en Brasil obtenido a través del sistema INDRA (U\$S 350 por tonelada) para cuestionar la veracidad de la declaración aduanera en la que se declaró el valor FOB de U\$S 300 por tonelada, de su lado, la parte actora -al declarar su renta gravada por el impuesto a las ganancias- aplicó, al pie de la letra, “el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería”, de manera tal que, a los efectos de determinar su obligación tributaria, autoajustó los precios de las exportaciones, sustituyendo el precio de la venta (consignado en las facturas 001-00001223 y 0001-001224 de fecha 12/10/07; ver sobre contenedor de fs. 2, emitidas por Maltería Pampa S.A. a Maltería Uruguay S.A.) por el precio oficial de la fecha de finalización del embarque, 12/10/2007, tal como lo disponía el decreto 916/04, en el art. 1º, inciso h), que era de U\$S 370 dólares por tonelada (ver en especial punto V.2.c, página 36.42 de la “Documentación de Precios de Transferencia para el Ejercicio Finalizado el 30 de septiembre de 2008”, incorporado a fs. 98 -ref.- como resultado de la MMP de fs. 95). Y así lo hizo, por considerar que “A efectos del análisis de las operaciones de exportación, y por tratarse de cebada, resulta aplicable el denominado sexto método introducido en el apartado IV, del presente informe (ver punto V.3., página 37.42, de la documentación referida).

Tal como lo puso de relieve el vocal Soria en su voto, en el caso, la multa hubiese sido mayor de haberse



aplicado el precio oficial autoajustado por la actora a la fecha del embarque (U\$S 370 por tonelada). La cuantificación de la multa que practicó la Aduana según el precio de venta a Brasil que surgió del sistema informático recientemente implementado en el MERCOSUR resulta más beneficiosa para la encartada, satisface la finalidad punitiva del tipo infraccional y se convalida técnicamente en los precios de transferencia por resultar “un precio no controlado de un comparable interno”, tal como lo es la importación de Sertrading (BR) Ltda (ver, en este sentido, esta Sala, causa “Oleaginosa SA (TFN 26969-I) c/DGI s/recurso directo”, sentencia del 28/11/2017). Esto es así por cuanto el “precio comparable no controlado”, se utiliza a fin de determinar la ganancia de fuente argentina proveniente de transacciones realizadas con empresas vinculadas domiciliadas en el exterior, adoptando el precio de las contraprestaciones que se hayan pactado con partes independientes mediando situaciones comparables por entender que ese monto constituye un valor fijado en condiciones de libre concurrencia.

XV.- Que, en resumen y a fin de culminar, resulta atinado concluir que:

(i) el art. 954, apartado 1, inciso c) del Código Aduanero tipifica la inexactitud de la declaración aduanera que tenga por efecto, en cuanto aquí importa, la subfacturación en exportación que cause un ingreso desde el exterior de un importe distinto del que correspondiere;

(ii) en el caso, la Aduana imputó esa inexactitud a raíz de comprobar, mediante el sistema INDIRA, que la contraprestación recibida por la *trader* uruguaya (controlada en un 100% por la exportadora argentina) por la venta de la mercadería a la empresa brasileña (que controla en un 60% a la exportadora argentina), embarcada en el puerto argentino con destino a un puerto brasileño, superaba en cincuenta dólares por tonelada el importe declarado. En tal sentido, en el preliminar informe (SE FEBB) 68/09, la División de Fiscalizaciones de Operaciones Aduaneras, de la Regional Bahía





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Blanca, explicitaba que “la cuestión que se torna insoslayable es la diferencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta por quien en definitiva entiendo es el mismo vendedor de la mercadería a Brasil, Maltería Pampa S.A. de Argentina. Ambas sociedades, a las que no se las puede considerar independientes, ni que hayan pactado libremente el precio de la transacción y en donde la sociedad controladora tiene por objeto la utilización de la sociedad controlada para poder reflejar el verdadero precio pactado por la operación y como consecuencia directa de esto dejar la ganancia obtenida de fuente argentina en el exterior.”

(iii) desde inicio, la AFIP-DGA aclaró que no había perjuicio fiscal alguno, dado que la base de la tributación aduanera surgía de la aplicación del precio oficial que deviene de la Declaración Jurada de Venta al Exterior y que las desviaciones de índole fiscal han podido ser corregidas gracias a la modificación de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), especialmente las leyes 25.239 y 25.784, arts. 8º y 15º. Y es por lo que las normas que rigen la valoración que condiciona el ingreso de los derechos de exportación no resultan de aplicación al caso.

(iv) la actora en la contestación de la vista intentó repeler la imputación de la infracción, argumentando que, si bien se trata de empresas vinculadas, que pertenecen a un mismo grupo económico, no se configura el tipo infraccional dado que la información proporcionada en la declaración resulta exacta, completa y veraz. A su vez, planteó que la facultad de la Aduana de apartarse del precio de venta como base imponible sobre la cual aplicará los derechos de exportación no resulta aplicable cuando los derechos se pagan sobre el precio oficial y que resulta un contrasentido plantear la inexactitud, cuando a la vez se reconoce que no hay perjuicio fiscal. Toda su defensa se sustentó en afirmar que se trata de dos ventas sucesivas y que la primera ha sido declarada de manera exacta, en



función de los precios oficiales que resultan de la aplicación de la ley 21.453

(v) recurrido que fue el acto sancionatorio, el Tribunal Fiscal de la Nación en la labor jurisdiccional de revisar la configuración de la subfacturación en exportación, desarrolló en la sentencia, entre otras cuestiones, el marco teórico que involucra el instituto de los precios de transferencia y concluyó que, dadas las circunstancias del caso, resultaba de aplicación el sexto método, introducido a la legislación nacional a través de la modificación de la ley de impuesto a las ganancias, según la ley 25.784, que rige para determinar la renta de las *commodities*. En cuanto al concreto método que aplicó la aduana a los efectos de imputar la inexactitud y de calcular la multa, convalidó el precio utilizado en función de considerar acertada la aplicación de un precio no controlado de un comparable interno, el de la importación de Sertrading (BR) Ltda.

(vi) frente a ello, la actora en su expresión de agravios, además de reiterar los fundamentos expuestos al contestar la vista en sede aduanera y al interponer el recurso ante el Tribunal Fiscal, criticó la aplicación de institutos que rigen en materia tributaria a un supuesto de infracción aduanera.

(vii) esta alzada, por la presente, reconoce que resulta acertada la interpretación que concibe a la ley 22.415 y a la ley 20.628 como cuerpos normativos que conforman el Derecho Federal y no como compartimientos estancos que corren por senderos paralelos sin posibilidad de intersección. El hecho de la subfacturación en exportación merece ser analizado bajo la aplicación convergente de aquellas leyes que se ocupan de este supuesto. Desde esta perspectiva, la Sala concluye que debe quedar convalidada, en la especie, la aplicación del instituto de los precios de transferencia a los efectos de que la aduana ejerza el control del ingreso del importe que efectivamente correspondiere, puesto que la operación involucra la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III
44028/2019 MALTERIA PAMPA SA TF 35123-A c/ DGA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
exportación de *commodities* entre empresas que existe vinculación
funcional.

(viii) la veracidad y la exactitud de la declaración aduanera, como bienes jurídicos tutelados por el art. 954 del Código Aduanero, involucran el interés del Gobierno Federal en que no se concreten maniobras de manipulación de precios en el comercio internacional entre empresas que conforman un mismo grupo económico para reducirlos en nuestro país y transferir la diferencia a jurisdicciones con menor nivel de imposición y de control de divisas, con las consecuencias nocivas que esto implica en la recaudación del tesoro nacional y en la macroeconomía de la República Argentina.

Por todo ello, **el Tribunal**
RESUELVE: desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en su consecuencia, confirmar la sentencia apelada. Con costas por no existir mérito para la dispensa (art. 68, primer párrafo del CPCCN).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y,
oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

