



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

20412/2018

MALTERIA PAMPA SA c/ ADMINISTRACION NACIONAL DE
ADUANAS s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de septiembre de 2018.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 136/143 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución n° 329/2014, mediante la cual el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca había condenado a la firma exportadora al pago de 1.006.612,30 pesos en concepto de multa, en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero.

El vocal preopinante formuló una reseña de los hechos que habían motivado el reproche infraccional. En tal sentido, puso de manifiesto que la empresa exportadora había cerrado la venta de la mercadería objeto de autos el 24 de julio de 2008. Con posterioridad, el 1 de septiembre de ese año había documentado la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) y registrado el permiso de embarque n° 08 003 EC01 005739 Y, el día 2 de septiembre. En dicho permiso de embarque había indicado como destino de la exportación a la República Federativa de Brasil.

Luego (el 15 de septiembre), y dentro del plazo legal fijado a tal efecto, la firma actora había emitido dos facturas a la firma Maltería Uruguay S.A. por el total de la mercadería embarcada consignando un valor FOB de u\$s 311,29/tn.

Asimismo, el 19 de septiembre de ese año se había registrado el ingreso de la mercadería a Brasil, procedente de la República Argentina, mediante dos despachos de importación a consumo a un valor FOB de u\$s 326,29/tn., sin haberse indicado ninguna circunstancia que diera cuenta de un ajuste en el valor e indicándose a Maltería Uruguay S.A. como la vendedora de la misma.



En tales circunstancias, el servicio aduanero había considerado que, toda vez que Maltería Pampa S.A. controlaba en un 100% el paquete accionario de la firma Maltería Uruguay S.A., y que no se advertían razones que justificaran el rol de intermediación del trader controlado, existía un indicio suficiente para observar el valor al cual Maltería Pampa S.A. había exportado las mercaderías al constatarlo con el valor al cual se habían importado en Brasil. Al respecto, afirmó que se trataba de una maniobra de subfacturación, que encubría una exportación directa a Brasil, tendiente a generar un ingreso de divisas menor al debido y; por otra parte, tendiente a reducir la base imponible en el Impuesto a las Ganancias

En cuanto al fondo de la cuestión, y por voto de la mayoría, el Tribunal Fiscal señaló que en el caso no se había constatado una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, en la medida en que el precio consignado en la exportación había coincidido con el facturado, percibido y registrado contablemente, de manera tal que no se hallaban reunidas las condiciones para tener por configurada la infracción que se le reprochaba a la firma exportadora.

Señaló que la sola existencia de una operación de venta de determinada mercadería a una empresa del exterior, y la sucesiva venta de esa mercadería a una tercera empresa no resultaban motivo suficiente para desestimar el precio documentado en la primera operación y considerar así como válido el convenido en la segunda. Ello, sobre la base de que no existe norma alguna que limite la cantidad de operadores que pueden intervenir en una operación de comercio exterior y que la constatación de vinculación entre ellos no constituye, por sí misma, un elemento suficiente para descartar el valor declarado.

Por otra parte, destacó que la vinculación a la que refiere el servicio aduanero ya había sido examinada por la Corte





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Suprema de Justicia de la Nación en el precedente M.1393.XLVIII.REX “Maltería Pampa S.A. (TF 27.000-I) c/DGI”, del 24 de febrero de 2015, que se basó en lo dictaminado por la Procuradora Fiscal, el 13 de marzo de 2014. En dicha causa la Corte convalidó las operaciones de ventas sucesivas, que se debaten también en estos autos, para la determinación del Impuesto a las Ganancias, reconociéndole legitimidad al precio de la primera operación, como base de tributación. Al respecto, concluyó que la firma uruguaya Maltería Uruguay S.A. constituía una sociedad con personería independiente y no un establecimiento estable, en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Además, se sostuvo que tampoco cabía afirmar que la empresa uruguaya y que las ventas concertadas con aquella constituyeran una ficción que ocultara una venta directa a Brasil, motivo por el cual no existían razones válidas para objetar el precio declarado en la primera de las ventas como base para la liquidación del impuesto.

Por todo ello, el Tribunal Fiscal consideró que, en la medida en que no se hallaba acreditado en autos que se hubiese tratado de una venta simulada o bien de operaciones no genuinas concretadas mediante andamiajes societarios ficticios o mediante instrumentos ideológica o materialmente apócrifos, no existían razones para desconocer el valor de exportación declarado y; además, porque adoptar otra solución importaría oponerse a lo ya decidido por la Corte en el referido precedente.

II- Que contra dicho pronunciamiento el Fisco Nacional apeló y expresó agravios a fs. 156/160vta, cuyo traslado fue contestado por la parte actora a fs. 163/171vta.

En primer término refiere que se halla acreditada en autos (en tanto la actora no lo desconoce) la vinculación existente entre las partes intervinientes en la operación. Sostiene que ello



además resulta del Informe Técnico n° 2/2010 elaborado por la División Fiscalización de la Aduana de Bahía Blanca, agregado en las actuaciones administrativas. Señala que en dicho informe se puso de manifiesto que: “...[a]mbas sociedades, a las que no se las puede considerar ni 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...”.

Manifiesta que resulta evidente la inconsistencia del importe percibido entre las dos operaciones de venta sucesiva por quien considera que, en definitiva, es el mismo vendedor: Maltería Pampa S.A.

Destaca que su interpretación no desconoce lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente M.1393.XLVIII.REX “Maltería Pampa S.A. (TF 27.000-I) c/DGI”, del 24 de febrero de 2015, ya que, a su entender, ese precedente únicamente “...refiere a la diferenciación entre las figuras de sociedad anónima y establecimientos estables pero, en cuanto al tratamiento impositivo en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias respecto de Maltería Uruguay S.A. de la que Maltería Pampa S.A. poseía el 100% de las acciones, mas nada resuelve respecto de la vinculación en el sentido aduanero sostenido por mi mandante en el Informe Técnico n° 2/2010 (SE FEBB)...”.

Considera que en el caso se halla probada la existencia de unidad de dirección económica de las empresas, en tanto existe una estrategia general de conjunto fijada por el núcleo dirigente que articula la actividad de todas las sociedades. Al respecto, sostiene que esa unidad resulta de lo resuelto por la Corte en el precedente





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

citado en orden al modo de imputar los resultados obtenidos por las sociedades por acciones residentes fuera del país.

Señala que el precio pagado por la firma AMBEV de Brasil fue superior al pagado por Maltería Uruguay S.A. a Maltería Pampa S.A. sin que aquella pudiera justificar y probar el mayor valor agregado por la utilización del “trader” en la operación triangulada.

Sostiene que el precio fue tergiversado mediante la triangulación y que ello lo permitió la vinculación demostrada en autos. Al respecto, manifiesta que, de conformidad con el principio de realidad económica para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible debe tenerse en cuenta que *“..[c]uando éstos [los contribuyentes] sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos (art. 2 Ley 11.683)”*.

Manifiesta que, como no existe margen de duda de que esa vinculación influyó en el precio, se le reprochó a la exportadora la falta de veracidad en la declaración y la consecuente diferencia en el giro de divisas y solicita que por tales razones se haga lugar a su recurso y que sea revocada la sentencia apelada, con costas.

III- Que, en primer término, cabe recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que



estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (cfr. Fallos 319:119; 311:2135; 307:2012; 307:1121; 305:537; 304:819; 303:2088 y 280:320, considerando 3º, entre muchos otros).

En tal sentido, y tal como lo puso de manifiesto esta Sala V en la causa n° 22.071/2018 caratulada “Maltería Pampa S.A. c/Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo”, del 12 de junio de 2018, en el caso no se dan los elementos requeridos a efectos de afirmar la existencia de una declaración inexacta, por cuanto no se advierte una diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación. Nótese que, tal como expuso el Tribunal Fiscal, el valor FOB declarado en el permiso de embarque n° 08 003 EC01 005739 Y fue el que posteriormente se consignó en las facturas comerciales remitidas a la Maltería Uruguay S.A. y que además se corresponde con las sumas que por tales operaciones le fueron remitidas al exportador y que éste consignó en sus libros contables.

Al respecto, cabe tener presente que la firma exportadora concertó la venta de mercadería por un valor FOB unitario de u\$s 311,29/tn, y comunicó ese acuerdo a la Secretaría de Agricultura a modo de obtener la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) que le permitiría luego documentar el permiso de embarque correspondiente. La declaración de la exportación fue efectuada al amparo del régimen previsto en la Ley 21.453 y fueron liquidados y pagados los derechos de exportación correspondientes, de conformidad con el precio oficial que para dicha mercadería se hallaba vigente a la fecha de la DJVE y que resultó ser de u\$s 310/tn., es decir, inferior al precio de venta pactado.

La mercadería fue vendida a su comprador vinculado, (y así fue debidamente declarado en el formulario de “Declaración de los Elementos relativos al Valor del Exportación” OM 1993/2 que se adjuntó a la declaración de exportación –sobre





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

contenedor fs. 20 de las actuaciones administrativas-), Maltería Uruguay S.A., quien en su carácter de “trader” a su vez la había vendido al mercado brasilero y le había dado instrucciones a la firma actora para que embarcara la mercadería con destino final a la República Federativa de Brasil. La constatación, a través de la utilización del sistema informático INDIRA, de que la mercadería había sido importada en el mercado brasilero a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina no constituye **per se** un elemento suficiente para reprochar el valor de la primera venta declarado. Ello, ya que la utilización de un esquema de ventas trianguladas (sucesivas) y el hecho de que las empresas argentina y uruguaya fueran vinculadas no define que se haya tratado de una maniobra simulada que encubría una venta directa al Brasil tendiente a reducir la base de tributación para el Impuesto a las Ganancias y a concretar un ingreso de divisas por una suma menor a la que hubiese correspondido.

La suposición de existencia de una simulación en las operaciones trianguladas (o de ventas sucesivas) no ha sido debidamente probada en la causa y no se corresponde con los extremos constatados en autos. En tal sentido, cabe recordar que el régimen de exportación utilizado (Ley 21.453) requiere que el precio de venta sea comunicado a la Secretaría de Agricultura al tiempo de solicitar la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE), el que no mereció objeciones y que, por lo demás, era superior al precio oficial vigente para tal mercadería y sobre la base del cual se liquidaron y pagaron oportunamente los derechos de exportación, además de que, como ya se dijo, el precio declarado se corresponde con el facturado y percibido por el exportador.

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 de Justicia de la Nación en el precedente M.1393.XLVIII.REX “Maltería Pampa S.A. (TF 27.000-I) c/DGI”, del 24 de febrero de 2015, 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.

Además, y a mayor abundamiento, cabe destacar que el hecho de que haya existido una venta posterior concertada entre el “trader” vinculado y una tercera empresa por un precio diferente no obsta en modo alguno a la veracidad del valor declarado. Ello en todo caso pudo ser analizado desde el punto de vista tributario con el sentido de verificar si la base de tributación utilizada fue la correcta, mas en el caso que nos ocupa aquello tampoco pudo tener virtualidad por cuanto los derechos de exportación se liquidan sobre la base del precio oficial vigente para la mercadería al tiempo de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) que fue inferior al que se pactó por esa venta con el comprador uruguayo. El precio de la segunda venta, es ajeno al exportador en tanto sin perjuicio de la vinculación declarada, aquello no influyó en el precio, por cuanto la firma uruguaya se comportó como una sociedad con personería jurídica propia y de tal modo concertó las segundas ventas por las que obtuvo una ganancia que no puede reputarse como de fuente argentina en la medida en que no se ha probado que esas operaciones fueron en realidad ventas directas al Brasil simuladas por la firma actora a través de la utilización de la empresa controlada Maltería Uruguay S.A.

Entonces, la circunstancia reprochada por la Aduana, es decir, que la declaración del precio de exportación difiere del precio declarado por el importador brasilero, no configura el tipo previsto en el artículo 954, apartado 1, inciso c) del Código Aduanero





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

ya que en los hechos no se advierte una diferencia entre lo declarado y lo verificado sino que se evidencia la existencia de dos ventas sucesivas, a dos valores diversos y respecto de los cuales no se ha probado que se trate de operaciones simuladas, tal como lo expuso la Procuradora Fiscal en el dictamen del 13 de marzo de 2014, al que se remitió la Corte en el precedente M.1393.XLVIII.REX “Maltería Pampa S.A. (TF 27.000-I) c/DGI”, del 24 de febrero de 2015 al manifestar que “...en el caso de autos el Fisco Nacional no puso en práctica las facultades que le otorga el ordenamiento jurídico (...) para (...) demostrar 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”.

En sentido concordante con lo precedentemente manifestado, la Sala III de esta Cámara en la causa n° 2667/2016 caratulada “Siderca SACI c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 2 de marzo de 2017, y en una cuestión en la que se le había imputado al importador la comisión de una declaración inexacta por diferencia en el giro de divisas relacionado con operaciones de importación concertadas de manera triangula, expuso que: “... refiriéndonos al planteo de la triangulación alegada por la DGA, cabe destacar que la centralización de las ventas de exportación por intermedio de terceras sociedades (o “traders”) como sería el caso de ITABIRÁ, resulta perfectamente lícito, siempre y cuando no se trate de una “maniobra” para perjudicar intereses fiscales”.

Por todo lo expuesto, y en la medida en que no es la modalidad de triangulación lo que tipifica por sí misma la conducta del administrado y considerado que el hecho infraccional únicamente puede darse en el supuesto en que se constate una diferencia entre el precio declarado y el constatado (que en el caso no se da) o bien que se advierta una manipulación artificiosa del precio para obtener una



ventaja fiscal, que tampoco se ha sido probada, corresponde rechazar el recurso interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco, con costas al demandado vencido (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas ante esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Se dejan constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.)

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

