



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

Buenos Aires, 1º de octubre de 2013.

Vistos los autos: "YPF S.A. (TF 27.508-A) c/ DGA".

Considerando:

1º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución 415/09 (AD RIGA) dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos, que había rechazado la impugnación deducida por YPF SA contra los cargos 116, 117, 118, 119, 120 y 121 -todos del año 2006- formulados a la mencionada empresa en concepto de diferencia de derechos de exportación, por el ajuste de valor de la mercadería declarada -gas natural- en los permisos de embarque nros. 05048EC01000577P, 05048EC01000646M; 06048EC01000055H, 06048EC01000274K, 06048EC000339M y 06048EC01000405G, por la suma de U\$S 1.090.393,06.


2º) Que para pronunciarse en el sentido indicado, el mencionado tribunal señaló que el art. 747 del Código Aduanero autoriza a la Aduana a efectuar los ajustes previstos en el art. 748 solo cuando los antecedentes de los que dispusiere difirieran notoriamente del precio declarado por el exportador, en tanto que en el caso de autos la repartición aduanera no demostró que concurriera tal circunstancia.

Asimismo, sostuvo que los parámetros que tuvo en cuenta el Fisco para rechazar el valor declarado por la actora "revelan, en algunos casos, apartamiento del inc. b) del art. 748 del C.A., ya que computan la cotización de mercaderías distintas de las que debieron valorarse" (fs. 147). A ello agregó que el organismo aduanero no impugnó los valores declarados por

la actora que surgen de los contratos respectivos, sino que elaboró una fórmula teórica de valor, en la que se tuvo en cuenta el indicador "Henry Hub" para establecer la cotización internacional de la mercadería exportada desde la Argentina. A juicio del mencionado tribunal, ese método no es aceptable pues el gas natural argentino no reúne las características de un *commodity*.

Por otra parte, consideró que en virtud de lo dispuesto por el art. 6° de la ley 17.319, el art. 3° de la ley 24.076 y la resolución 299/98 de la Secretaría de Energía, los precios documentados por la empresa exportadora "debieron ser considerados como razonables" por la Secretaría de Energía y por la Dirección Nacional de Economía de los Hidrocarburos (fs. 149 vta.).

Sobre esa base afirmó en que si bien era cierto que la Secretaría de Energía, al autorizar las exportaciones, no aprobaba los contratos de exportación, para ello "debía verificar que los precios de exportación no fueran inferiores a los del mercado interno" (fs. 150 vta.). De tal manera, el Tribunal Fiscal juzgó que los precios acordados en los contratos entre el comprador y el vendedor eran razonables y no podían ser posteriormente impugnados por el servicio aduanero, "a fin de imposibilitar el escándalo jurídico por apreciaciones estatales distintas por los mismos hechos" (fs. 150 vta.). Asimismo, puso de relieve que de la compulsas de las exportaciones de gas natural efectuadas desde la Argentina, surge que en el período comprendido entre julio de 2004 y octubre de 2005, la actora exportó tal producto a los mismos precios unitarios FOB por metro, a los que también lo hicieron otras empresas exportadoras.

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

2°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal. En consecuencia, al así decidir, mantuvo el ajuste practicado por la Aduana.

3°) Que para llegar a esa conclusión, el tribunal de alzada sostuvo que la intervención de la autoridad de aplicación en el trámite de las autorizaciones de exportación de gas tuvo en miras asegurar el abastecimiento interno y que, con relación al precio, la información requerida tuvo como objetivo el "principio de no discriminación", para asegurar a los consumidores internos la posibilidad de adquirir gas en términos y condiciones similares. Sobre esa base afirmó que las mencionadas autorizaciones de la autoridad estatal en materia de combustibles no obstaban a que el precio de transacción pudiera ser objetado por el servicio aduanero si éste consideraba que los valores documentados no se ajustaban a las pautas fijadas por el código de la materia (arts. 745 y sgtes.).

En síntesis, el a quo entendió que el servicio aduanero justificó adecuadamente la desestimación del valor de transacción documentado por la actora, y la aplicación del método establecido en el inc. b, del art. 748 del código de la materia.


4°) Que contra esa sentencia, la actora interpuso recurso ordinario de apelación a fs. 234/235, que fue concedido a fs. 236, y que resulta formalmente admisible en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc.

6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 262/282 y su contestación por el organismo aduanero a fs. 286/292 vta.

5°). Que el Código Aduanero establece los principios generales y los métodos aplicables para determinar el valor en aduana de las mercaderías exportadas, que constituye la base de cálculo para la aplicación de los derechos de exportación *ad valorem* (confr. arts. 735 y siguientes).

La definición de valor que adopta el código, en materia de exportaciones, tiene por finalidad "permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en los lugares a que se refiere el artículo 736, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro" (art. 745). Este concepto, según se expresa en la segunda parte del citado artículo 745, tiene un alcance general y es aplicable a todas las operaciones de exportación para consumo, aun en los supuestos en que no exista contrato de compraventa.

6°) Que el precio pagado o por pagar constituye la base principal de valoración (confr. arts. 735 y 746, ap. 1°, del Código Aduanero). La Exposición de Motivos del mencionado código muestra la clara preferencia de dicho ordenamiento por el empleo del precio de transacción que motiva la exportación como valor imponible, al expresar que "se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse en la mayor medida de lo posible, utilizando la documentación comercial que se presenta al

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta". Por otra parte, los arts. 746, 747 y 748 del citado código establecen y regulan la facultad de la Aduana para apartarse del mencionado precio cuando éste no constituye una base idónea de valoración. Al respecto, la Exposición de Motivos puntualiza que tales artículos determinan dentro de un razonable equilibrio "cuándo un precio declarado puede ser sometido a justificación o prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio".

7°) Que si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos: 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto-ley 19.549/72 exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos: 315:1361).


Al respecto, esta Corte tiene dicho que "la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad—constituida por la legalidad y la razonabilidad— con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante

planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias" (Fallos: 331:735 y sus citas; y causa M.53.XLIV. "Micheli, Julieta Ethel c/ EN - M° Justicia y DD.HH. - resol. 313/00 - s/ empleo público", Fallos: 332:2741).

8°) Que, para descartar el precio de la transacción como base para la valoración de la mercadería, la Resolución 415/2009 del Administrador de la Aduana de Río Gallegos expresó los siguientes fundamentos:

A) **"Que las fluctuaciones sensibles de precios en el mercado internacional, que se producen entre el momento de concretarse la venta que motiva la exportación y el momento a que se refiere la norma de valoración autorizan a descartar el precio de transacción como base de valoración (...) si los precios varían sensiblemente hacia el alza o hacia la baja"** (el resaltado no pertenece al texto original).

B) Que "el análisis realizado a los contratos de exportación de gas natural demuestra **que sea cual fuere la metodología utilizada para el cálculo del precio de exportación, el resultado arroja un precio promedio que ronda en 1,50 U\$S/MMBTU, ello producto de las cláusulas contractuales (...)** Que en el caso de las exportaciones de gas natural por ductos, **sobre la base de la evolución de las cotizaciones, se interpreta que el precio pagado o por pagar no constituye una base idónea de valoración** a los fines de la determinación del valor imponible por cuanto el mismo no reúne los requisitos exigidos por la definición de valor en materia de exportaciones en cuanto hace a los elementos

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

'momento' y 'precio'" (el resaltado no pertenece al texto original).

C) Que, por los motivos señalados, "se estimó conveniente tomar como base la prevista en el inciso b) [del artículo 748 del Código Aduanero] (...) **formando el precio de las mercaderías en función de cotizaciones internacionales y demás parámetros de ajuste, en consideración a la modalidad de contrato de largo plazo celebrado (...)** El precio del gas se formó (...) a partir de un precio 'base', computado desde el año 1999, período en que no se observan diferencias relevantes entre los precios de exportación de la República Argentina y las cotizaciones internacionales" (el resaltado no pertenece al texto original).

9°) Que, según la resolución mencionada, **la demandada descartó el precio de la transacción porque consideró que el valor de mercado del gas por ductos -al momento de la valoración- era superior al precio promedio de 1,50 U\$S/MMBTU, que resultaba de la aplicación de las cláusulas contractuales.**

Ahora bien, para llegar a esa conclusión era necesario determinar -previamente y sobre la base de parámetros técnicamente fundados- cuál era el precio de mercado del gas por ductos.

Nada de esto dice la resolución impugnada. En su motivación se asume, sin dar explicaciones al respecto: a) que existe un precio del gas por ductos en el mercado internacional (aunque no se explicita cuál es), y b) que este precio interna-

cional es sustancialmente superior al precio de transacción fijado por la empresa actora en sus contratos.

10) Que, además de la falencia señalada en su motivación, el acto impugnado presenta un vicio en la causa, ya que sus conclusiones no encuentran sustento fáctico suficiente en los dictámenes técnicos obrantes en el expediente administrativo.

En efecto, según los informes producidos por la Dirección Nacional de Economía de los Hidrocarburos, no es técnicamente correcto tomar precios internacionales de referencia para determinar el valor de mercado del gas natural por ductos exportado desde la República Argentina (ver fs. 179/195 de la Actuación Nro. 12779-428-2006/1).

Ello es así, pues "las condiciones de oferta y demanda del mercado de gas natural (...) determinan precios de equilibrio, pero solo son válidos a nivel regional, justamente porque las cantidades ofertadas y demandadas de este producto se encuentran acotadas geográficamente (...) Al tratarse de mercados regionales, las condiciones de oferta y demanda y los precios que se determinan de ellas, son independientes de los de un mercado no vinculado, no resultando razonable establecer referencias directas entre los precios de uno y otro, y menos aún considerar un solo precio a nivel mundial como precio de equilibrio de todos los mercados regionales que se mantienen aislados (...) La Argentina no está integrada al mercado de gas natural de América de Norte (...) Luego los precios que se determinan en EEUU, en particular en [el índice] Henry Hubb no fijan precios para el





*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

mercado local" (ver fs. 183 y 184 de la Actuación Nro. 12779-428-2006/1).

En tales condiciones, "en la actualidad, no existe un mercado de gas natural definido a nivel mundial, de cuyas transacciones surja un precio del gas natural que sea referencia internacional (...) En el caso específico del gas natural solo podrían ser considerados los mercados regionales que se encuentren adecuadamente integrados con vínculos físicos (...) En el mercado regional de gas natural del Cono Sur de América Latina (...) el mercado interno de la República Argentina es el preponderante en términos de escala a nivel absoluto y en términos relativos, tanto en producción como en consumo. En base a lo señalado, las condiciones imperantes en dicho mercado interno son las que se debería esperar que tuvieran la incidencia principal en la formación de los precios regionales" (ver fs. 186 de la Actuación Nro. 12779-428-2006/1).

11) Que tampoco da sustento al acto impugnado el informe técnico del Departamento Gestión Estratégica de Valor obrante a fs. 158/170 de la Actuación Nro. 12779-428-2006/1.

Ello es así, pues por un lado, coincide con los informes de la Dirección de Economía de los Hidrocarburos en cuanto a que no es válido comparar el precio del gas por ductos exportado desde la Argentina con el precio del gas en otros mercados regionales como, por ejemplo, el de los Estados Unidos (fs. 159 a 162).

Pero, por otra parte, toma como referencia esos valores internacionales y, sobre esa base, concluye que el precio fijado en los contratos celebrados por la actora es bajo y debe ser descartado (ver fs. 166, 167 de la Actuación Nro. 12779-428-2006/1 y Nota 107/2006 de fs. 1/6 de la Actuación Nro. 12834-95/2006).

En suma, los informes obrantes en las actuaciones administrativas tampoco resultan suficientes para sustentar la decisión de la Aduana porque no determinan, con un método técnicamente válido, cuál es el valor real de mercado del gas natural. Ello impide, evidentemente, evaluar si los precios de transacción de los contratos celebrados por la actora son bajos y, por ende, si constituyen una base imponible adecuada.

12) Que, sentado lo expuesto, cabe concluir que la resolución 415/2009 dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos carece de causa y motivación suficientes, lo que la torna ilegítima y nula, sin que quepa dispensar dichas falencias por haberse dictado en ejercicio de facultades discrecionales (Fallos: 324:1860).

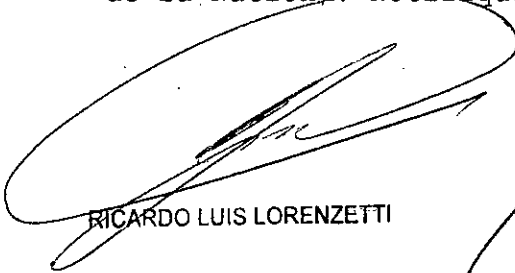
Por ello, se revoca la sentencia. Con costas (artículos 68,

-//-

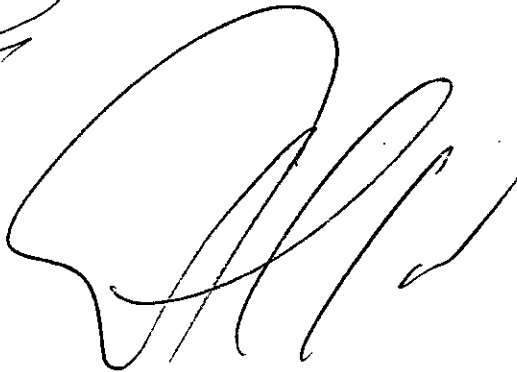
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

-//-primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI

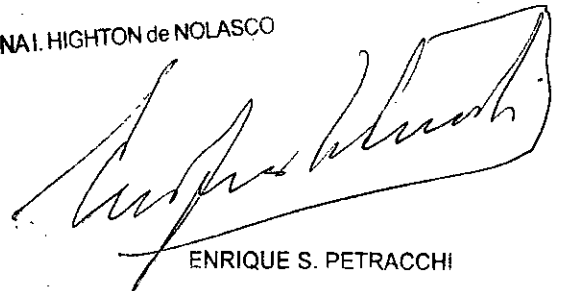


ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

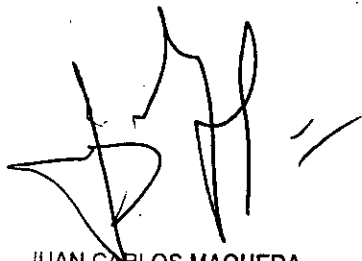


Seg. en voto

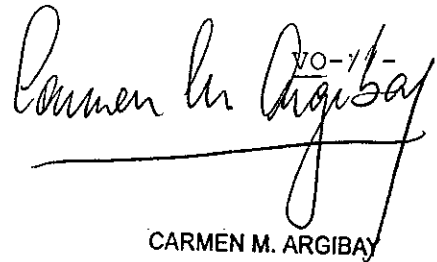
CARLOS S. FAYT



ENRIQUE S. PETRACCHI




JUAN CARLOS MAQUEDA



VO-11-

CARMEN M. ARGIBAY



  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

-// -TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON CARLOS S. FAYT

Considerando:

1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución 415/09 (AD RIGA) dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos, que había rechazado la impugnación deducida por YPF SA contra los cargos 116, 117, 118, 119, 120 y 121 -todos del año 2006- formulados a la mencionada empresa en concepto de diferencia de derechos de exportación, por el ajuste de valor de la mercadería declarada -gas natural- en los permisos de embarque nros. 05048EC01000577P, 05048EC01000646M; 06048EC01000055H, 06048EC01000274K, 06048EC000339M y 06048EC01000405G, por la suma de U\$S 1.090.393,06.


2°) Que para pronunciarse en el sentido indicado, el mencionado tribunal señaló que el art. 747 del Código Aduanero autoriza a la Aduana a efectuar los ajustes previstos en el art. 748 solo cuando los antecedentes de los que dispusiere difirieran notoriamente del precio declarado por el exportador, en tanto que en el caso de autos la repartición aduanera no demostró que concurriera tal circunstancia.

Asimismo, sostuvo que los parámetros que tuvo en cuenta el Fisco para rechazar el valor declarado por la actora "revelan, en algunos casos, apartamiento del inc. b) del art. 748 del CA, ya que computan la cotización de mercaderías distintas de las que debieron valorarse" (fs. 147). A ello agregó que el organismo aduanero no impugnó los valores declarados por la

actora que surgen de los contratos respectivos, sino que elaboró una fórmula teórica de valor, en la que se tuvo en cuenta el indicador "Henry Hub" para establecer la cotización internacional de la mercadería exportada desde la Argentina. A juicio del mencionado tribunal, ese método no es aceptable pues el gas natural argentino no reúne las características de un *commodity*.

Por otra parte, consideró que en virtud de lo dispuesto por el art. 6° de la ley 17.319, el art. 3° de la ley 24.076 y la resolución n° 299/98 de la Secretaría de Energía, los precios documentados por la empresa exportadora "debieron ser considerados como razonables" por la Secretaría de Energía y por la Dirección Nacional de Economía de los Hidrocarburos (fs. 149 vta.).

Sobre esa base afirmó en que si bien era cierto que la Secretaría de Energía, al autorizar las exportaciones, no aprobaba los contratos de exportación, para ello "debía verificar que los precios de exportación no fueran inferiores a los del mercado interno" (fs. 150 vta.). De tal manera, el Tribunal Fiscal juzgó que los precios acordados en los contratos entre el comprador y el vendedor eran razonables y no podían ser posteriormente impugnados por el servicio aduanero, "a fin de imposibilitar el escándalo jurídico por apreciaciones estatales distintas por los mismos hechos" (fs. 150 vta.). Asimismo, puso de relieve que de la compulsa de las exportaciones de gas natural efectuadas desde la Argentina, surge que en el período comprendido entre julio de 2004 y octubre de 2005, la actora exportó tal producto a los mismos precios unitarios FOB por metro, a los que también lo hicieron otras empresas exportadoras.

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

2°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal. En consecuencia, al así decidir, mantuvo el ajuste practicado por la Aduana.

3°) Que para llegar a esa conclusión, el tribunal de alzada sostuvo que la intervención de la autoridad de aplicación en el trámite de las autorizaciones de exportación de gas tuvo en miras asegurar el abastecimiento interno y que, con relación al precio, la información requerida tuvo como objetivo el "principio de no discriminación", para asegurar a los consumidores internos la posibilidad de adquirir gas en términos y condiciones similares. Sobre esa base afirmó que las mencionadas autorizaciones de la autoridad estatal en materia de combustibles no obstaban a que el precio de transacción pudiera ser objetado por el servicio aduanero si éste consideraba que los valores documentados no se ajustaban a las pautas fijadas por el código de la materia (arts. 745 y sgtes.).

En síntesis, el a quo entendió que el servicio aduanero justificó adecuadamente la desestimación del valor de transacción documentado por la actora, y la aplicación del método establecido en el inc. b, del art. 748 del código de la materia.

4°) Que contra esa sentencia, la actora interpuso recurso ordinario de apelación a fs. 234/235, que fue concedido a fs. 236, y que resulta formalmente admisible en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc.

6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 262/282 y su contestación por el organismo aduanero a fs. 286/292 vta.

5°) Que el Código Aduanero establece los principios generales y los métodos aplicables para determinar el valor en aduana de las mercaderías exportadas, que constituye la base de cálculo para la aplicación de los derechos de exportación *ad valorem* (confr. arts. 735 y siguientes).

La definición de valor que adopta el código, en materia de exportaciones, tiene por finalidad "permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en los lugares a que se refiere el artículo 736, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro" (art. 745). Este concepto, según se expresa en la segunda parte del citado artículo 745, tiene un alcance general y es aplicable a todas las operaciones de exportación para consumo, aun en los supuestos en que no exista contrato de compraventa.

6°) Que el precio pagado o por pagar constituye la base principal de valoración (confr. arts. 735 y 746, ap. 1, del Código Aduanero). La Exposición de Motivos del mencionado código muestra la clara preferencia de dicho ordenamiento por el empleo del precio de transacción que motiva la exportación como valor imponible, al expresar que "se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse en la mayor medida de lo posible, utilizando la documentación comercial que se presenta



  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

al despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta". Por otra parte, los arts. 746, 747 y 748 del citado código establecen y regulan la facultad de la Aduana para apartarse del mencionado precio cuando éste no constituye una base idónea de valoración. Al respecto, la Exposición de Motivos puntualiza que tales artículos determinan dentro de un razonable equilibrio "cuándo un precio declarado puede ser sometido a justificación o prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio".

7°) Que si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas -Fallos: 286:225-, ello no significa que pueda prescindir de las disposiciones que contiene el Código Aduanero sobre la materia y que delimitan dicha potestad (confr. arts. 746, 747 y 748).

8°) Que el servicio aduanero para apartarse del valor asignado por la actora a la mercadería exportada y considerar que correspondía valorarla sobre la base de lo dispuesto en el inc. b del art. 748, tuvo en cuenta en la resolución 415/2009 -que rechazó las impugnaciones formuladas contra los cargos- que las operaciones de gas natural se sustentan "en contratos de venta a largo plazo que contienen fórmulas de fijación de precios de compraventa, donde la evolución de precios entre las partes fueron acordados mediante una expresión matemática" (fs. 6 vta.), y que "las fluctuaciones sensibles de precios en el mercado internacional, que se producen entre el momento de con-

cretarse la venta que motiva la exportación y el momento a que se refiere la norma de valoración autorizan a descartar el precio de transacción como base de valoración" (fs. 7). A su vez, se señaló que la evolución de las cotizaciones autoriza a interpretar que el precio de transacción declarado no constituye una base idónea de valoración a los fines de la determinación del valor imponible; por lo que "es necesario considerar el valor obtenido a partir de las cotizaciones internacionales de la mercadería flexibilizándolo para tener en cuenta las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma se ha de destinarse" (fs. 7 vta.).

Por otra parte, en la mencionada resolución se señala que las áreas con competencia en la determinación del valor imponible, en el procedimiento previsto en la resolución general 620/99 (AFIP), descartaron el precio declarado y procedieron a determinar el valor imponible de conformidad con una de las bases supletorias previstas en el art. 748 del Código Aduanero -la contemplada en su inc. b- fijando el precio de las mercaderías "en función de cotizaciones internacionales y demás parámetros de ajuste, en consideración a la modalidad de contrato a largo plazo celebrado, sin tener en consideración la aplicación de valores 'techo' que distorsionen los efectos que producen la variación de la cotización internacional de otras fuentes de energía que resulten alternativas a las mercaderías objeto de exportación, es decir, el gas natural" (conf. fs. 7 vta./8 y, en el mismo sentido, el informe 107/06 a fs. 14 del expediente administrativo n° 12834-95-2006).

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

Como puede observarse, la Aduana ajustó el precio de las mercaderías -entre otras consideraciones- a partir de "cotizaciones internacionales".

9°) Que el art. 748 del Código Aduanero establece que "cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecue de las previstas a continuación:...

b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación".

10) Que el mencionado inc. b autoriza al servicio aduanero a tomar como base supletoria de valoración la cotización internacional correspondiente a la misma mercadería cuyo valor es objeto de ajuste y no otra distinta, pues alude a "la cotización internacional de la mercadería". En el caso de autos no corresponde la aplicación de ese método porque el gas natural argentino, al comercializarse en estado gaseoso a través de ductos, no constituye un *commodity* y, por tal motivo, carece de cotización internacional.

11) Que en este orden de ideas cabe poner de relieve que la propia Aduana admite en los informes técnicos producidos por la División Valoración de Exportación y el Departamento de Gestión Estratégica de Valor (conf. nota DV VEXP n° 1075/07 y nota n° 1500/07 -que comparte los términos de la nota 1075/07 (DV VEXP)-, obrantes a fs. 158/170 y 171/172, respectivamente,

de las actuaciones administrativas 12779-428-2006/1) que el gas natural argentino no puede ser considerado un *commodity*. En efecto, en tales informes se expresó que para ello, sería preciso que su comercialización permita al mercado la libre oferta y demanda de aquél, que se desarrolle una infraestructura de transporte y de almacenamiento que comunique las fuentes de oferta con los distintos mercados, que las políticas energéticas adoptadas contribuyan a la determinación de precios competitivos que aseguren una rentabilidad suficiente y con ello promuevan la inversión de exploración y en explotación y que se admita la volatilidad propia de todo *commodity* y se cuente con un mercado ágil y dinámico; y se llegó a la conclusión de que "tales circunstancias no se verifican en la actualidad en la República Argentina, motivo por el cual el gas natural no puede ser concebido como un *commodity*".

A su vez, de la nota DNEH n° 358 obrante a fs. 179/180 de las mencionadas actuaciones administrativas surge que la Dirección Nacional de Economía de los Hidrocarburos dependiente de la Secretaría de Combustibles, de la Secretaría de Energía y del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios coincide en que el gas natural no es un *commodity* porque "no se presentan con este producto, entre otras, las siguientes condiciones que interactúan entre sí: 1) Facilidad en el transporte y en el almacenamiento. 2) Interconexión física de los distintos mercados de demanda con los distintos mercados de oferta. 3) Operaciones de arbitraje entre los distintos mercados por inexistencia de barreras físicas, institucionales, etc. 4) Contrataciones regulares entre la oferta y



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

la demanda en base diaria. 5) Precios Internacionales de Referencia. 6) La no existencia de posibilidades físicas de realizar este intercambio se reflejan obviamente en que no se realizan transacciones en los mercados específicos de Estados Unidos sobre derivados financieros del mercado de gas natural, sobre Argentina".

12) Que en concordancia con ello, el Instituto Argentino de Petróleo y del Gas informó a fs. 51/53 que el gas natural argentino no reúne las características de un mercado de "commodities" en razón de que tal concepto "...refiere a bienes relativamente homogéneos, con altos volúmenes de comercialización, con mercados masivos, abiertos, tomadores de precios e impersonales, como el petróleo crudo, los combustibles, los granos y otros bienes fácilmente transables. Este fenómeno económico no acontece en el caso del gas natural argentino que solo accede a los mercados gasíferos de algunos países limítrofes como Chile, Uruguay y Brasil".

En similares términos, la Cámara de Exploración y Producción de Hidrocarburos afirma también que el gas natural no constituye un commodity (fs. 70/72).

13) Que, en síntesis, cabe concluir que dadas las particulares características de producción y comercialización del producto exportado, su valor no puede determinarse, como lo ha hecho la Aduana, sobre la base de una pretendida cotización internacional, pues el gas natural argentino carece de una cotización de esas características, como lo requiere el inc. b del art. 748.

14) Que, por último, el hecho de que se encuentre acreditado que YPF efectuó exportaciones de gas natural a Chile a precios similares a los que lo hicieron otras empresas del sector (conf. informe NOSIS agregado a fs. 62/102 de las actuaciones administrativas 12779-428/2006/1, elaborado por la consultoría Nosis S.A.), y asimismo, la circunstancia de que el organismo de control -Secretaría de Energía- haya autorizado las exportaciones -lo que implica que verificó previamente los aspectos de mayor relevancia de las operaciones comerciales y, en lo que interesa al caso, que el precio y su fórmula de ajuste resultara comercialmente razonable y no discriminatorio, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 6 de la ley 17.319 y la res. S.E. 299/98- permite afirmar que, en tales circunstancias, el organismo aduanero, para descartar el precio declarado por la actora y acudir a una base alternativa de valoración, debió haber extremado la prudencia y procedido de ese modo solo si hubiese contado con elementos irrefutables e inequívocos que sustentasen su criterio. En consecuencia, no resulta aceptable el ajuste realizado, como sucede en el caso, sobre la base de argumentos que no resultan concluyentes y cálculos que no se

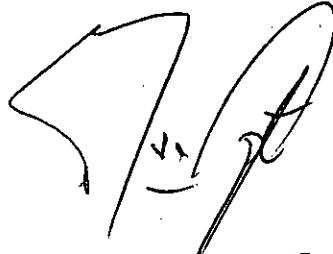
-//-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*Año de su Sesquicentenario*

-//-ajustan a los métodos alternativos previstos en el código de la materia.

Por ello, se revoca la sentencia. Con costas (arts. 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.



CARLOS S. FAYT

Recurso ordinario de apelación interpuesto por YPF SA, representada por el Dr. Juan Patricio Cotter.

Traslado contestado por la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General de Aduanas, representada por la Dra. Mara Valeria Drago.

Tribunal de origen: Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Tribunal que intervino con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.