

Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, a los 14 días del mes de junio del año 2011, se reúnen las Vocales de la Sala "E", Dras. D. Paula Winkler, Cora Musso y Catalina García Vizcaíno, con la presidencia de la segunda de las nombradas, para sentenciar en los autos caratulados: "ENAP SIPETROL ARGENTINA S.A. S/ rec. de apelación", expdte. TFN N° 26.204-A;

La Dra. Winkler dijo:

I.- Que a fs. 54/73 y vta. la firma del epígrafe, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución AD RIGA 205/009, por la cual la aduana de Río Gallegos deniega la impugnación interpuesta contra los cargos 03, 04,05,06,07,08,09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 62, 64, 65, 66 y 67 -todos del año 2006 – formalizados contra la misma respecto de los p.e. EC01000038H; 000479P; 000580X; 000581J; 000582K; 000517X; 000516H; 000515G; 000480H; 000478Y; 000039X; 000132C; 000134E; 000205D; 000295M; 000293K; 000357L; 000356K; 000405F, 000406G; 000040A; 000133D; 000206E; 000207F; 000294L; 000459N; 000427X; 000391X; 000392J; 000390H; 000347J; 000349L; 000348K; 000301W; 000303B; 000476N; 000443H; 000442G, 000441F; 000475M; 000468Y; 513F; 000512E; 000304C; 000428J; 000431D; 000458M y 460F. Señala que la aduana procedió al preajuste que publicó en el Boletín Oficial como es de rigor y que formuló los cargos mencionados como consecuencia de considerar que los precios declarados por la recurrente en sendos contratos para exportar gas natural a Chile no podían ser admitidos como base de valoración. Observó así el precio de transacción supuestamente aplicando -dice- una combinación entre los inc. a) y b) del art. 742 del C.A., lo cual exhibe que el servicio aduanero se extralimitó en sus funciones de valoración. Objetó el valor de las facturas de exportación sobre la base de los contratos formalizados por la empresa en tanto advirtió que los precios contienen un sistema de piso y techos de precios, que no condicen con la cotización internacional. También se basó la observación de tales precios -continúa- puesto que el ajuste contemplado por el PPI – *Producer Price Index Industrial Commodities* – no es aplicable desde diciembre de 2001 en tanto nuestro país abandonó el sistema monetario de la convertibilidad. Describe el sistema de valoración en materia de exportaciones del C.A., refiere a la normativa que a su juicio debe regir la cuestión y cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que, oportunamente, se revoque la decisión aduanera y que se dejen sin efecto los cargos, con costas.

Que a fs. 85/91 contesta el traslado conferido la representación fiscal. Después de relacionar los hechos y el trámite impreso al procedimiento impugnatorio, advierte que la cuestión en vista se vincula a la interpretación de leyes de carácter federal como son la ley de hidrocarburos y el código aduanero. Si bien no desconoce la representación fiscal que la ley mencionada en primer término estableció el marco regulatorio de la actividad en cuestión, destaca que las facultades atribuidas al Poder Ejecutivo Nacional, delegadas en la Secretaría de Energía no enervan ni conculcan las de la DGA respecto de su área de competencia. Cita la normativa aplicable a su criterio, y señala que el servicio aduanero puede y debe apartarse del valor documentado en las exportaciones cuando éste no resulta idóneo ni convincente. Cita jurisprudencia que haría a su derecho, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y deja reserva del caso federal. Pide que, oportunamente, se confirme el acto recurrido, con costas.

II.- Que a fs. 109 se abre la causa a prueba, y producida la misma, a fs. 141, se declara cerrado el período probatorio. Elevados los autos a la Sala "E", ésta los pone para alegar. A fs. 150 / 164 y vta. obran los alegatos de la actora. El Fisco no alegó. A fs. 167 pasan los autos a sentencia. A fs. 168 y vta. se dicta una medida para mejor proveer, la que contestada obra a fs. 175/205 y vta. De la misma se da traslado a la actora, quien contesta la vista conferida a fs. 212/214, y a fs. 216 y vta. se ordena otra medida ampliatoria, la cual obra contestada por el Fisco a fs. 224/232, por lo cual la causa ha quedado en situación de ser resuelta.

III.- Que surge de las actuaciones administrativas 13.289-32.930-2006/1, que obran por separado, que la firma del epígrafe, como continuadora de SIPETROL ARGENTINA S.A., interpuso recurso de impugnación contra los cargos 3 al 27, 43 al 60, 62, 64, 65, 66 y 67 de la aduana de Río Gallegos. Con motivo del preajuste que la Dirección Regional Comodoro Rivadavia realizara en 2005, dice, se le solicitó la presentación de los contratos de exportación de gas natural a Chile y otros documentos relacionados. Se agravia del ajuste practicado, que diera lugar a la formulación de los cargos mencionados, y pide que se dejen sin efecto los mismos (v. fs. 1/17).

Que a fs. 33 se agregan las planillas "Nosis", antecedentes del ajuste, a fs. 68/69 se agrega el Dictamen 20/07 sobre cuya base se dicta la Disposición 90/07, que no hace lugar al recurso de revocatoria interpuesto con motivo de la prueba que ofreciera la administrada en la impugnación. A fs. 83/133 obran agregados los cargos formulados con relación a los permisos de embarque de la especie respecto de los cuales se practicara el ajuste y que fueran, como dije, impugnados por la ahora recurrente. A fs. 155/164 se emite el dictamen 192/09, que sustenta el acto apelado en la especie, es decir la Resolución AD RIGA 205/09, obrante a fs. 165/184.

IV.- Que confecciono a continuación un cuadro de doble entrada del que surgen las destinaciones de exportación de gas involucradas, su fecha de oficialización, el

porcentaje del ajuste aplicado por la aduana a la base imponible declarada en cada caso y los derechos respectivos.

N° de P.E.	Fecha de Ofic.	Valor FOB	Base Imponible	Fs. 207 /208 ref. ant. adm.			
				Ajuste %	Base Imponible Declarada	Base Imponible Ajustada	Derechos %
05 048 EC01 000443 H	2.9.05	763.164,45	635.970,12	132,14	635.967,83	1.476.321,39	20
		361.133,07	300.944,10	54,43	300.943,02	464.737,25	20
05 048 EC01 000442 G		246.084,10	205.070.-	23,48	205.069,26	253.228,90	20
05 048 EC01 000441 F							
05 048 EC01 000476 N	3.10.05.	699.322,17	582.766,14	133,26	582.766,14	1.359.386,10	20
05 048 EC01 000475 M	3.10.05	480.838,61	400.697,24	55,11	400.697,24	621.521,36	20
05 048 EC01 000468 Y	3.10.05	239.447,64	199.538,90	21,43	199.538,90	242.291,10	20
05 048 EC01 000513 F	2.11.05	246.403,89	205.335,75	134,37	205.335,75	481.242,93	20
		212,577.-	177.146,79	55,94	177.146,79	276.235,75	20
05 048 EC01 000512 E							
04 048 EC01 000301 W	2.7.04	190.489,94	158.741,55	180,76	158.740,98	445.686,54	20
		3.342,36	2.785,30	86,40	2.785,29	5.191,65	20
04 048 EC01 000303 B							
05 048 EC01 000039 X	3.3.05	1.089.096,27	907.579,86	83,21	907.576,59	1.662.801,34	20
04 048 EC01 000304 C	2.7.04	791,06	659,22	6,48	659,21	701,96	20
05 048 EC01 000040 A	3.3.05	257.237,81	214.364,76	3,37	214.363,98	221.597,99	20
04 048 EC01 000347 J	2.8.04	206.842,78	172.368,91	180,76	172.368,29	483.947,05	20
		900.774,96	750.645,50	85,95	750.642,80	1.395.794,73	20
04 048 EC01 000349 L							
04 048 EC01 000348 K	2.8.04	224.025,53	186.687,87	3,03	186.687,19	192.344,86	20
04 048 EC01 000390 H	3.9.04	152.930,22	127.441,80	180,76	127.441,34	357.808,63	20
		1.047.562,53	872.968,43	82,79	872.965,28	1.595.659,59	20
04 048 EC01 000392 J		245.699,97	204.749,89	3,86	204.749,16	212.653,68	20
04 048 EC01 000391 X							
04 048 EC01 000427 X	2.10.04	312.373,73	260.311,34	180,76	260.310,40	730.856,29	20
		965.572,86	804.643,73	79,58	804.640,83	1.444.968,93	20
04 048 EC01 000428 J							
04 048 EC01 000431 D	2.10.04	236.625,34	197.187,70	0,57	197.186,99	198.302,69	20
04 048 EC01 000459 N	2.11.04	190.801,90	159.001,52	217,87	159.000,95	505.413,88	20
04 048 EC01 000458 M	8.11.04	1.119.864,20	933.219,79	99,52	933.216,43	1.861.922,61	20
04 048 EC01	2.11.04	276.219,28	230.182,64	8,98	230.181,81	250.855,41	20

N° de P.E.	Fecha de Ofic.	Valor FOB	Base Imponible	Fs. 207/208 ref. ant. adm.			
				Ajuste %	Base Imponible Declarada	Base Imponible Ajustada	Derechos %
000460 F							
04 048 EC01 000480 H	2.12.04	217.132,18	180.943,41	217,87	180.942,76	575.159,99	20
04 048 EC01 000479 P		1.080.675,41	900.562,48	95,34	900.559,24	1.759.181,38	20
04 048 EC01 000478 Y		273.190,77	227.658,88	6,55	227.658,06	242.559,05	20
04 048 EC01 000515 G	3.01.05	198.402,13	165.335,04	217,87	165.334,45	525.546,07	20
04 048 EC01 000516 H		794.468,43	662.056,76	90,89	662.054,38	1.263.763,13	20
04 048 EC01 000517 X		226.872,57	189.060,40	0,01	189.059,72	189.083,31	20
04 048 EC01 000582 K	2.2.05	187.928,35	156.606,90	217,87	156.606,33	497.802,15	20
04 048 EC01 000581 J		1.183.634,74	986.361,89	86,73	986.358,34	1.841.872,45	20
04 048 EC01 000580 X		311.862,32	259.885,16	1,06	259.884,23	262.647,59	20
05 048 EC01 000038 H	3.3.05	37.058,39	30.881,98	217,87	30.881,87	98.163,71	20
05 048 EC01 000132 C	8.4.05	90.204,79	75.170,63	217,87	75.170,36	238.942,86	20
05 048 EC01 000134 E	6.4.05	1.224.037,47	1.020.030,82	80,19	1.020.027,14	1.838.017,06	20
05 048 EC01 000133 D		303.830,80	253.192,23	1,17	253.191,32	256.149,96	20
05 048 EC01 000206 E	2.5.05	29.695,44	24.746,19	328,83	24.746,10	106.119,57	20
05 048 EC01 000205 D		1.208.126,67	1.006.771,82	138,58	1.006.768,20	2.401.972,33	20
05 048 EC01 000207 F		207.553,64	172.961,30	34,84	172.960,67	233.216,01	20
05 048 EC01 000295 M	2.6.05	51.617,28	43.014,38	328,83	43.014,23	184.459,41	20
05 048 EC01 000293 K		1.020.797,68	850.664,39	134,74	850.661,33	1.996.853,61	20
05 048 EC01 000294 L		135.952,80	113.293,95	60,20	113.293,55	181.500,45	20
05 048 EC01 000357 L	4.7.05	899.896,56	749.913,50	132,26	749.910,80	1.741.760,78	20
05 048 EC01 000356 K		331.022,74	275.852,17	57,12	275.851,18	433.416,01	20
05 048 EC01 000405 F	2.8.05	932.675,55	777.229,31	131,31	777.226,52	1.797.803,89	20
05 048 EC01 000406 G		424.934,94	354.112,31	55,18	354.111,03	549.524,26	20

Que el servicio aduanero practicó los ajustes sin atender las razones expuestas por la administrada en su escrito de impugnación con sustento en el dictamen mencionado de fs. 155/164; básicamente fueron los fundamentos de su decisión los

que siguen: a) que el convenio del GATT -Acuerdo General sobre Aranceles Aduanero y Comercio GATT- rige en materia de importaciones, b) que aún así, los parámetros de este último han sido receptados en la Exposición de Motivos del C.A. en el capítulo referido a los derechos de exportación, c) que la DGA se rige por las facultades consagradas en el Decreto 618/97 independientemente de las demás que surjan para la autoridad de aplicación de las leyes de hidrocarburos y normativa delegada, d) que los ajustes no son contrarios, a su juicio, a los precios fijados oportunamente por la Secretaría de Energía, autoridad de aplicación para autorizar las exportaciones.

Asimismo, considera el órgano aduanero que las operaciones de gas natural se basan en contratos de venta de largo plazo y contienen fórmulas para fijar los precios donde por su evolución son acordados mediante una expresión matemática con estas características: a) el precio se fija en uno de base, ajustable según los índices de cotizaciones internacionales relacionados en el mercado energético y del petróleo (WTI), el fuel oil (FO), el combustible para calefacción (GO) y el índice de precios aplicable al productor para las commodities (PPI), a las cuales se les asigna un peso relativo mediante un factor porcentual de incidencia fijo; b) los precios son estacionales, por eso se calculan precios promedio; c) se establecen precios con pisos y techos; d) en algunos casos no se establecen techos ni pisos, pero se prevé un factor de actualización.

La aduana considera que sus ajustes son correctos en tanto el "Informe Técnico emitido por la División Valoración de Exportación, en la actualidad en la República Argentina el Gas natural no puede ser considerado un Commodity, ya que si lo fuera su precio no sería transparente para la sociedad, porque sería producto de la oferta y la demanda y guardaría relación directa con el precio de los combustibles sustitutos, cosa que en la actualidad (sic: quiso decir "en la actualidad") no sucede" (v. fs. 159 de los obrados adm. citados).

Opina la aduana que en los análisis realizados a los contratos de exportación de gas natural se 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\$\$/MMBTU (a la fecha de los hechos), ello producto de las cláusulas contractuales, ya sean estas explícitas, como un precio único, fijo e inamovible a lo largo de la vigencia del contrato o por el predominio de los precios establecidos como techo cuando las cotizaciones contenidas en los polinomios fluctúan por encima de aquél" (fs. 161 fs.cit.). Advierte, asimismo, 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 "momento" y "precio". Para ello, a criterio de la aduana, se hace 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 ha de destinarse”.

V.- Que es así que se fijaron estos parámetros:

- 1) prescindir de los pisos y techos, lo cual muestra la evolución del precio del gas “en modelo compatible con las prácticas del mercado de competencia perfecta” (cabría preguntarse qué es “competencia perfecta”, en tanto siempre la misma se fija conforme la oferta y la demanda, salvo las distorsiones que puede producir un precio subsidiado o algunas, como la contemplación del mercado interno del gas -que es precisamente lo tenido en cuenta por la Secretaría de Energía cuando aprueba las exportaciones de la mercadería de la especie (v., vgr. Decreto 181/04; Decreto 951/95 en cuanto sustituye los inc. 1, 2, 3, 4 y 5 del art. 3° de la reglamentación de la ley 24.076, aprobada por el Decreto 1738/92). En efecto el punto 5. del art. 1° del mentado Decreto 951/95 estableció textualmente: “Las autorizaciones de exportación que se emitan podrán prever la exportación de excedentes de gas a las cantidades establecidas en las mismas, siempre que estén sujetos a interrupción cuando existan problemas de abastecimiento interno según determinación de la Secretaría. En este supuesto no será necesario obtener la aprobación de cada operación de exportación de excedentes en la autorización, debiéndose únicamente presentar al Ente, al solo efecto informativo, el respectivo contrato del cual deberá surgir la condición de interrumpibilidad y la ausencia de indemnización en caso de interrupción”;
- 2) asimilar la cotización FO relativa al precio del fuel oil como una función del WTI (del gas relacionado con el mercado energético y el petróleo)- West Texas Intermediate Crude Oil, vale decir asimilar los precios cotización internacional del gas WTI con los del fuel oil como si estos últimos fueren fórmulas contractuales que las comprenden. De este modo, a mi juicio, se crea por vía metodológica de fijación de precios una presunción no comprensiva de los contratos ni de los parámetros de valoración del C.A. para las exportaciones, como se verá;
- 3) eliminar el PPI (producer price index/industrial commodities) en tanto, según la aduana, habiéndose eliminado la convertibilidad y habiendo habido una deflación por recesión económica corresponde eliminar este término a partir de diciembre de 2001 (los hechos económicos recién descritos corresponden a tal fecha);
- 4) asignación de un factor de incidencia fijo a las cotizaciones comprendidas en el contrato teórico.

Que, al tratarse de ajustes de valor a exportaciones, deben aplicarse en principio los arts. 740 y s.s. del C.A.

Que el art. 745 del C.A. expresamente reza: “El objeto de la definición del valor imponible es 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 art. 736 como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro. Este

concepto tiene un alcance general y es aplicable haya sido o no la mercadería que se exportare objeto de un contrato de compraventa y cualesquiera que fueren las condiciones de este contrato”.

Que, asimismo, en lo que ahora pueda interesar el inc. a) del art. 748 de dicho cuerpo normativo contempla la posibilidad de ajustar las exportaciones “por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación. Asimismo el inc. b), que sólo corresponde aplicar en caso de que el a) no fuera posible, establece que tal ajuste puede obtenerse por “el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación”, es decir que en el primer supuesto se aplican los valores de mercadería efectivamente despachada a plaza y en el segundo, de valores de cotización internacional que a su vez tomen en cuenta la modalidad propia de la exportación y no cualquier otra consideración.

Que el Anexo I de la Resolución AFIP N° 620/99, con la redacción vigente a la fecha de los hechos y referido a los ajustes de valor en las exportaciones, establece textualmente: “2.1.2.1) EFECTUAR AJUSTES DE VALOR, A QUE HUBIERE LUGAR DE CONFORMIDAD CON LO EXPRESADO EN EL ART. 748 del Código Aduanero. Las áreas de valoración confeccionarán un listado de los ajustes de valor que en principio estime aplicables, indicando el fundamento de los mismos. Dicho listado será publicado por UN (1) día en el BOLETIN OFICIAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, para conocimiento de los Exportadores y/o Despachantes de Aduana intervinientes. La referida publicación se realizará en forma semanal y será responsabilidad de las jefaturas de Región respectivas o del Departamento Fiscalización de Operaciones Aduaneras, según corresponda. Dentro del plazo de QUINCE (15) días contados a partir del día siguientes al de la publicación aludida en el Boletín Oficial, los interesados podrán suministrar, a las áreas de valoración, elementos y/o explicaciones que a su juicio permitan al Servicio Aduanero determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original. Concluida la consulta entre el Área de Valoración y el Exportador, los equipos de Valoración deberán expedirse en el término de DIEZ (10) días contados a partir del vencimiento del plazo de la publicación en el Boletín Oficial. En el caso en que vencido el plazo otorgado luego de la publicación, no se hubiere presentado documentación probatoria del valor documentado, la determinación de valor deberá realizarse en forma inmediata”.

VI.- Que la recurrente no discute la publicación del preajuste en el B.O. sino que se agravia de la forma en que se ajustan tales valores. Adviértase que en el propio recurso de fs. 1/17 – Actuación SIGEA 13.289-32.930- alude al preajuste.

Que la aduana reconoce en el propio acto apelado que, en definitiva, el parámetro aplicado para los ajustes fue el del inc. b) del art. 748 del C. A., habiéndose

hecho saber lo propio en los cargos de fs. 86/133 de tales obrados.

Que el inc. a) del art. 755 del C.A. faculta al Poder Ejecutivo a "gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo". El art. 756 condiciona tales facultades a que se ejerzan con el debido respeto a los convenios internacionales vigentes.

Que la autoridad aduanera tiene, además, en lo que ahora viene al caso facultades para ajustar los valores declarados en una exportación en tanto se trata de destinaciones sujetas a su control y de la aplicación de los tributos a esta referidos. Ello, sin embargo, sin perjuicio de lo que se verá.

VII.- Que si bien la aduana tiene facultad discrecional para ameritar el valor documentado en la exportación (art. 748 y conc. del C.A.), su ejercicio reconoce límites elásticos propios de toda facultad discrecional, como la buena fe, la razonabilidad, etc. Corresponde, por tanto, que en la tarea de revisión jurisdiccional se analice si tales límites "relativos o elásticos" (GORDILLO, Agustín A., "Tratado de Derecho Administrativo", I, VIII-29 y s.s., Buenos Aires, edic. 1974) han sido violados y tanto más si se debe tener en cuenta que en la especie se trata de exportaciones regidas por normas específicas, es decir por la ley 17.319 de hidrocarburos y, en lo que ahora interesa señalar, por la ley 24.076 que, al reglar la exportación e importación de gas natural establece en su art. 3° que "las exportaciones de gas natural deberán, en cada caso, ser autorizadas por el Poder Ejecutivo nacional, dentro del plazo de noventa (90) días de recibidas la solicitud, en la medida que no se afecte el abastecimiento interno".

Que el aplicado inc. b) del art. 748 del C.A. dispone, como expresé, que a los fines de determinar el valor imponible para fijar los derechos debe tomarse "el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación".

Que, a juzgar por tal norma, no se han tomado en cuenta las modalidades de la exportación. En efecto, el informe técnico que sustenta el preajuste – Nota 053 -06 SE FVEX (fs. 188Ref./206ref. de los ant.adm.) señala: "Mediante análisis estadísticos, se observa a partir del año 2000 un aumento significativo del precio de la energía a través del conocimiento de las cotizaciones internacionales de sus distintas fuentes de suministro u otros combustibles alternativos (gas, petróleo, fuel oil, electricidad, carbón, etc.) motorizado indudablemente por el aumento de su consumo en todo el mundo. Actualmente, el valor del gas natural es de alrededor de U\$S 7/MM de BTU, valor publicado diariamente del gas Henry Hub, punto de referencia del mercado USA (advírtase fuera de este texto que, en la especie, se trata de exportaciones a Chile), y que es el de exportación de gas canadiense a USA, similares a los valores exportados desde Rusia, Noruega e Inglaterra a los países europeos. A pesar de esta realidad evidente, la mayoría de las exportaciones de gas natural desde Argentina se están realizando a precios muy por debajo de este valor de cotización internacional

(...)"

Que el indicador Henry Hub alude a exportaciones realizadas a los Estados Unidos de Norteamérica cuando en el caso bajo examen se trató de Chile mediando gasoducto verificado por la aduana de Río Gallegos y otras de la cuenca austral.

Que las normas del C.A., a mi juicio, deben interpretarse teniendo en cuenta lo expuesto como pauta hermenéutica y siendo cuidadoso en cuanto al alcance a acordarle a la facultad del servicio aduanero, puesto que si bien literalmente la resolución 620/99 sólo exige que se agregue un informe en el que "conste la fundamentación técnica", se supone que tal informe debe sustentarse en los precedentes que lleven a la conclusión vertida, y que los mismos, además de que deben exhibirse en el procedimiento, no deben resultar incompatibles con la naturaleza de la mercadería exportada, cuando esta se encuentra sujeta a un régimen nacional especial.

Que la actora explica, entre otras cuestiones, la razón de la existencia de techos y pisos en los contratos de venta y expone también las diferencias entre la venta del gas (a la fecha de los hechos) a América del Norte.

VIII.- Que en la prueba producida en autos la Secretaría de Energía contestó a este Tribunal que cuando autorizó las exportaciones lo hizo sobre la base de los contratos del 11.3.97, del 16.9.99, del 18.6.02 y 13.11.01 y mediante las resoluciones que se identifican. Además indicó que los precios de venta de gas natural en los E.E.U.U. correspondientes al Henry Hub "hasta el mes de mayo de 2008 no nos consta que dicho mercado haya sido relevante para determinar el precio de las exportaciones de gas natural desde Argentina. Sólo a partir de que se iniciaran las importaciones de GNL a nuestro país, el precio del Henry Hub de EE.UU. podría tener alguna influencia en la determinación del precio de exportación del gas natural a través de su incidencia sobre la determinación de los derechos de exportación" (v. fs. 118/122 de autos).

Que en su respuesta ampliatoria de fs. 134/139 de autos, esa misma autoridad explica que es la autoridad de aplicación de la ley 17.319 y que se destaca "la cuestión de precio y fórmula de ajuste pactados libremente entre el pretense exportador y el importador, información que debe publicarse -previa intervención de la SUBSECRETARÍA DE COMBUSTIBLES". Como consecuencia de la normativa descrita (Anexo 1 de la Res. SE 299/98, entre otras, se aclara que "se atribuye a la SECRETARÍA DE ENERGÍA la autoridad para denegar el permiso de exportación, cuando alguna causa que vaya en detrimento de los propósitos mencionados asuma una importancia trascendente y adecuadamente justificada, y establece también causales para decidir la suspensión de la caducidad de la autorización de exportación (...)" (v. especialmente fs. 135/136).

Que la demandada no objeta los contratos ni las facturas y otros antecedentes mediante los cuales la Secretaría de Energía autorizó las exportaciones en vista, ni

tampoco el hecho mismo de la autorización.

Que esa autoridad de aplicación, como dije, desechó que hasta mayo de 2008 el índice Henry Hub fuera relevante a los efectos de lo previsto en la Res. SE 299/98 respecto de las exportaciones de gas natural (art. 30 y conchs. de la ley 24.076, v. contestación de fs. 122 de autos). En el art. 2° de tal norma reglamentaria se establecen los principios que rigen tales exportaciones, a saber: transparencia (publicidad de las condiciones de las mismas), no discriminación (impedir distorsiones sustanciales entre los precios del mercado externo e interno) y consideración del interés público (asumir los impactos que no pudiere el mercado interno al adoptar su decisión de autorizar las exportaciones en cuestión).

Que en materia administrativa rige el principio de la unidad, es decir que se supone que el Estado es uno solo no pudiendo actuar en forma fragmentada tal que para un caso rijan unos precios y para el otro, otros. Esto se concatena con la razonabilidad, garantía innominada de la Constitución Nacional y base de todo pensamiento, incluido el jurídico. Si existen dos regímenes nacionales el especial debe de poder ser respetado, pues de lo contrario se superponen controles que terminan por anular la más republicana misión primera de controlar la actividad de la administración pública pero sin perder de vista las regulaciones específicas para cada sector privado y respetar el interés público.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Molinos Río de La Plata S.A. v. Administración Nacional de Aduanas" (v. "Fallos", 305: 293), aunque con relación al antiguo régimen aduanero de las licencias arancelarias, en situación análoga sentó que "Lo relativo a la importación con licencia arancelaria constituye un régimen específico que, en ciertos aspectos, se aparta de los procedimientos regulares de las operaciones aduaneras contempladas en la Ley de Aduana y teniendo en cuenta que la clasificación que conduciría a desvirtuar la finalidad del decreto 4485/71, tal como se la infiere de las condiciones exigidas para el otorgamiento de aquélla (sic). De modo que carece de legitimidad la resolución de la Aduana que reconoció a dicho organismo facultad para clasificar mercadería amparada por una licencia acordada en los términos del mencionado decreto".

IX.- Que, por lo demás, en la especie, no se aplicó lisa y llanamente el inc. b) del art. 748 del C.A. sino una combinación dual entre el inc. a) y el inc. b), circunstancia no permitida por la normativa de valoración en tanto debe respetarse autónomamente cada pauta. Obsérvese que se tomó supuestamente una estimación competitiva similar que no se demostró que hubiere sido objeto de despacho (proviene de país distinto) y al mismo tiempo una cotización internacional, pero sin tomar en consideración la modalidad inherente a estas exportaciones bajo análisis.

Que no obsta a lo expuesto lo normado en el art. 745 del C.A., pues este refiere a la definición del valor imponible aceptable y si bien se deja en claro en tal norma que éste es aplicable "haya sido o no la mercadería que se exportare objeto de un

contrato de compraventa y cualesquiera que fueren las condiciones del contrato”, existen mínimos parámetros relacionados con el tiempo y lugar que en el caso no han sido atendidos al aplicarse un precio de cotización ajeno a la Secretaría de Energía, a los contratos y a la modalidad de las exportaciones.

Que, por lo demás, la aduana no ha dado razones suficientes para observar el valor del exportador. Estas si bien han sido suficientemente explicadas en el informe técnico Nota SE FVEX 053/06 parten de afirmar -a mi juicio erróneamente- que la propia Ley de Hidrocarburos 17.319 autoriza a observar al efecto impositivo los precios de exportación irrazonables. Sin embargo, aplica una fórmula matemática de elementos no previstos en los contratos autorizados partiendo del valor diario del Henry Hub (punto de referencia mercado USA).

X.- Que cabe agregar a lo que se viene exponiendo que, del informe de la Dirección Nacional de Economía de los Hidrocarburos, surge que los precios del gas natural no eran muy distintos de los facturados por la actora, en tanto para junio de 2005 el precio era de U\$S 1, 245045 y para setiembre del mismo año de 1,297159 (precio cuenca austral por MMBTU (equivalentes a 0,0459 y 0,0478 de la misma moneda por metros cúbicos, v. fs. 121 y 213 vta. de estos autos).

Que las destinaciones de la presente causa, como surge del cuadro que antecede, datan de 2004 y 2005. En cambio, en la Nota 041/2011 (fs. 231/232) se hace alusión a la Res. MEP 534/2006 y a la reglamentación del 25.7.06, que avalaría un ajuste teniendo en cuenta un precio de 5 U\$S MMBTU, equivalente a 0,184 U\$S el m³, descuidando que los parámetros informados pertenecen a normativa posterior a la fecha de las exportaciones en vista.

Que, precisamente, lo que se ordenó como ampliación de medida para mejor proveer a fs. 220 ref./ y vta. es que se precisaran los precios unitarios ajustados y sus parámetros conforme la cuenca de origen y las fechas de las exportaciones puesto que con anterioridad (fs. 169/205) se había observado que prácticamente el servicio aduanero había agregado copia de la Nota 053/06 de fs. 188 ref.; asimismo, prácticamente se sustituyó en la fórmula IV lo que resultaba de las cotizaciones que constaban como anexo III de tal Nota (ver la citada foja 220 ref.).

Que a fs. 231, en la última contestación a la medida ampliatoria requerida por el Tribunal, la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de Comodoro Rivadavia manifiesta textualmente: “(...)cabe aclarar que al momento de haberse oficializado las destinaciones de exportación ajustadas no existía normativa que determinara la utilización de los promedios mencionados (se refiere a la generación de los contratos teóricos para el año 2006) para la determinación del valor en aduana, ni tampoco valores de referencia para la mercadería exportada”.

Que no es controvertible ni dudoso que la aduana tenga la facultad de observar los precios irrisorios o viles, pero la misma debe ejercitarse con cuidadosa razonabilidad teniendo en cuenta la fecha de oficialización y los antecedentes

aplicables en el caso concreto según la normativa aplicable.

XI.- Que, por lo expuesto, voto por revocar la Resolución AD RIGA 205/009, venida en apelación, por la cual la aduana de Río Gallegos deniega la impugnación interpuesta contra los cargos 03, 04,05,06,07,08,09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 62, 64, 65, 66 y 67 -todos del año 2006 – formalizados contra la misma respecto de los p.e. EC01000038H; 000479P; 000580X; 000581J; 000582K; 000517X; 000516H; 000515G; 000480H; 000478Y; 000039X; 000132C; 000134E; 000205D; 000295M; 000293K; 000357L; 000356K; 000405F, 000406G; 000040A; 000133D; 000206E; 000207F; 000294L; 000459N; 000427X; 000391X; 000392J; 000390H; 000347J; 000349L; 000348K; 000301W; 000303B; 000476N; 000443H; 000442G, 000441F; 000475M; 000468Y; 513F; 000512E; 000304C; 000428J; 000431D; 000458M y 460F. Consiguientemente, tales cargos deben quedar sin efecto.

Asimismo, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, mediante oficio de estilo, remítase en devolución la Actuación AFIP 13.289-36996-2006 por no corresponder la misma a la cuestión aquí resuelta.

XII.- Que las costas deberían imponerse por su orden, atento a la complejidad de la cuestión planteada, y a que atento al preajuste publicado y al informe técnico pudo considerarse el fisco con derecho verosímil a ajustar las exportaciones de la especie.

Que, sin embargo, voto por que éstas se impongan a la aduana, atento a que resulta vencida (art. 68, 1a parte del CPCYCN).

Que la ley 26.044 mantuvo el criterio de la ley 25.239, que había modificado el art. 184 de la ley de procedimientos tributarios N° 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) al facultar a eximir de las costas al litigante vencido. Sin embargo, tal facultad no se extendió a la competencia aduanera de este Tribunal, al no haberse modificado o derogado, ni expresa ni implícitamente el art. 1163 del C. A.

Que en las facultades a que hace referencia el art. 1140 del C.A. no considero que se encuentre comprendida la de eximir total o parcialmente de las costas en los procesos que se tramitan ante la competencia aduanera de este Organismo Jurisdiccional.

Que en el supuesto bajo examen, a mi juicio, no existe laguna del derecho, pues el derecho que viene a resolverse es el dado a conocer a través de las normas y la jurisprudencia.

Que el art. 1163 del C.A. regula el régimen de imposición de las costas no considerándose por tanto irrazonable el criterio que sustento, más allá de la circunstancia que dicha norma no se condiga con el régimen de costas adoptado por la mayoría de los códigos procesales e inclusive por la ley de procedimientos tributarios, en materia impositiva.

Que al juzgador no le está asignada la tarea propia del legislador no pudiendo por vía hermenéutica corregir las deficiencias de la misma tanto más cuanto existe una norma que precisamente, a mi juicio, regula lo contrario. De otro modo, hubiera incluido una norma similar a la aplicable en la competencia impositiva.

Que, por lo demás, a igual conclusión hubo de arribar la Alzada en "Arcor SAIC", expdte. TFN N° 15.471-A, sent. del 6.12.04, entre muchos otros, Sala V; la Sala II, en sent. del 8.10.02 en "API SAIC c/DGA"; y la Sala IV, en "Dasiel S.A. c/DGA", sent. del 12.2.04; entre otras. Así lo voto.

La Dra. Musso dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Winkler salvo, respecto de las costas las que considero deben ser impuestas por su orden atento la naturaleza, y dificultades de la cuestión analizada, normativa en la que se funda el ajuste e informes producidos en la causa. Fundo la imposición de costas por su orden en la doctrina de esta Sala "E" con integración diferente a la actual, recaída en la causa "Molinos Río de la Plata S.A." del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestle Argentina S.A." 7-10-04. (TFN 15197-A).

La Dra. García Vizcaino dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Winkler, salvo en cuanto a las costas en que adhiero al voto de la Dra. Musso.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución AD RIGA 205/009, venida en apelación, por la cual la aduana de Río Gallegos deniega la impugnación interpuesta contra los cargos 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 62, 64, 65, 66 y 67 -todos del año 2006 – formalizados contra la misma respecto de los p.e. EC01000038H; 000479P; 000580X; 000581J; 000582K; 000517X; 000516H; 000515G; 000480H; 000478Y; 000039X; 000132C; 000134E; 000205D; 000295M; 000293K; 000357L; 000356K; 000405F, 000406G; 000040A; 000133D; 000206E; 000207F; 000294L; 000459N; 000427X; 000391X; 000392J; 000390H; 000347J; 000349L; 000348K; 000301W; 000303B; 000476N; 000443H; 000442G, 000441F; 000475M; 000468Y; 513F; 000512E; 000304C; 000428J; 000431D; 000458M y 460F. Consiguientemente, tales cargos deben quedar sin efecto. Costas por su orden, atento a la naturaleza y dificultades de la cuestión analizada.

Asimismo, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, mediante oficio de estilo, remítase en devolución la Actuación AFIP 13.289-36996-2006 por no corresponder la misma a la cuestión aquí resuelta.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese.

COPIA DEL

Dr. BETTINA MONICA LIBARIES
PROSECRETARÍA DE CAPACITACIÓN
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

CORA ALBA RIVERA
VOCAL

Dr. D. PAULA WINKLER
VOCAL

Dra. CATALINA GARCIA VIZCAINO
VOCAL

MARIA LAURA BURATTINI
SECRETARIA LETRADA DE VOCAIA

