República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-37615913-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Abril de 2023

Referencia: Expediente N° 32.911-A YPF S.A. (Sentencia)

En la ciudad de Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados "**YPF S.A. s/ recurso de apelación**", expediente N° **32.911-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 2/9vta. la firma YPF S.A. se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N°161/2012 (AD POCI), en cuanto mantiene el ajuste de valor realizado por la Sección Fiscalización y Valoración de Importación (DI RASA) en el Despacho de Importación 10045IC01000138F, con fundamento en que no se tomó como precio documentado, el vigente al momento de ingreso al territorio aduanero de la mercadería (art. 637 a, del CA).

II. Los agravios del recurrente, en prieta síntesis, están centrados en poner en consideración la improcedencia del Cargo habida cuenta de que el Despacho de Importación, siguiendo los lineamientos de la RG AFIP 1701/04, resultó oficializado el 30/06/10, quedando configurado el hecho imponible -arts. 637 y 639 CA- y determinado la base de imposición con sujeción el precio vigente al 2° trimestre y no al 3° trimestre como pretende el servicio aduanero.

III. A fs. 19/21vta. la representación fiscal defiende la justicia del acto administrativo recurrido. Expone sucintamente que la recomposición de la base imponible tiene su fundamento en el hecho que en el período de medición (3° trimestre) el precio fijado para el período era de U$S 7,4087, conforme lo informado por ENARSA mediante Nota ENARSA N°GN00450/2010 de fecha 19/8/2010, según lo establece el Acuerdo Marco entre la República Argentina y la República de Bolivia para la venta de gas natural y la realización de proyectos energéticos de fecha 29/6/06. Desde su perspectiva el hecho imponible controvertido en autos encuadra en la hipótesis legal del inc. a) del art. 637 del CA, al tiempo que destaca que la enumeración en él inserta, responde a un criterio cronológico que debe aplicarse en el orden de prelación en que allí figuran.

IV. A fs. 29 este Tribunal resuelve declarar la causa de puro derecho. A fs. 37 se elevan los autos a consideración de la Sala "G" y a fs. 43 se llaman a sentencia.

V. Del relato antes expuesto surge que la controversia de autos radica en determinar el momento en que queda configurado el hecho imponible en una operación de importación de gas natural por ductos, siendo opinión de YPF S.A. que tal momento coincide con el registro de la destinación para consumo (art. 637 inc. b CA) mientras que el servicio

aduanero entiende que se configura con la entrada de la mercadería a territorio aduanero (637 inc. a CA).

VI. Así las cosas, procede recordar que el art. 639 del Código Aduanero establece, en lo que aquí interesa, que a los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigentes en las fechas indicadas en el art. 637, el que, por otra parte, enumera una serie de reglas que deben de aplicarse en el orden en que figuran, siendo tal prelación de carácter excluyente (cfr. ap.2 del art. 637).

VII. Ello así, el inciso a) fija como fecha "*la entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con CINCO (5) días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado*", mientras que en el inciso b) la fecha coincide con "*el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo*".

VIII. En textos normativos como el antes transcripto cobra especial relevancia el entendimiento del esfuerzo legislativo para consolidar la seguridad jurídica en materia tributaria, la que puede resumirse, prioritariamente, en la idea de previsibilidad. Nos referimos a la idea de "previsibilidad" objetiva de las situaciones jurídicas de los sujetos, elemento esencial en la configuración de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar -sumas de dinero-, como es el ordenamiento tributario. Por ello, la idea de "previsibilidad" como elemento fundamental del sistema tributario tiene raíz constitucional, toda vez que sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también, la "previsibilidad" debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario. En ese sentido, la aplicación de las normas tributarias no se sustrae de las características generales que afectan a la aplicación de todas las normas.

IX. Ello así, al definir la metodología para aplicar la norma tributaria, el proceso de aplicación se reconduce a un razonamiento silogístico o lógico propiamente dicho, según sea que la premisa mayor -la norma jurídica aplicable al caso– esté expresa y claramente definida en el ordenamiento o no lo esté y urja la necesidad de proceder a integrar esa ausencia de norma expresa, "descubriendo en el ordenamiento un precepto implícito que se utilice como premisa mayor". Una vez que se ha resuelto sobre la aplicabilidad de la norma, el juzgador está en condiciones de interpretarla.

X. En ese entendimiento, es posible identificar el silogismo jurídico que emerge del inciso a) del artículo 637 del CA diciendo que si la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con CINCO (5) días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado, entonces la fecha de referencia para los parámetros que inciden en la determinación de la obligación tributaria será la entrada del medio transportador al territorio aduanero.

XI. Llegado a este punto, procede entonces analizar si en autos se verifica la premisa menor antes mencionada, referida a la fecha de registración de la destinación con relación al ingreso de la mercadería.

> A fs. 1 de las actuaciones obra sobre contenedor de la documentación de importación adjuntando, en cumplimiento de la Resolución General AFIP 1706/2004, la solicitud para Importación a Consumo sin Doc. De Transporte N°10 045 IC01 000138 F, de **fecha de oficialización el 30/06/2010**, por 60.000.370,42 m3 de Gas Natural (PA 2711.21.00.000T), indicándose que se transporta vía "Oleoducto/Gasoducto", país de origen "Bolivia"; y se inhabilitan los campos "Documento de Transporte", "Identificador Manifiesto", "Nombre de Transporte", "Bandera" y "Puerto de Embarque". Asimismo, se registró con fecha 27/07/2010 una rectificación de las cantidades declaradas por 50.322.275 m3, indicando que el **despacho a plaza -de oficio- se produjo el día 25/10/2010**.
>
> A fs. 5 del sobre contenedor, se acompaña Factura Proforma N°0001-00000581 emitida por ENERGÍA ARGENTINA S.A. (ENARSA) a YPF S.A., con fecha 30/06/2010 por 2.220.043,7 Unidades de NMBTU de Gas Natural y un valor equivalente (a 15°C y 9300 Kcal/m3) de 60.000.370,42, indicándose

que corresponde a “**Ventas Julio 2010”**.

Asimismo, se incluye el Manifiesto Internacional de Transporte por Ductos, de fecha 25/8/2010, coincidente con la rectificación de la destinación antes indicada, por 50.322.275 m3, “según planilla de medición, correspondiente al período **del 01/07/2010 hasta el 31/07/2010**”.

XII. Así, se observa que la mercadería importada ingresó al territorio aduanero entre el 01/07/2010 y el 31/07/2010, habiéndose registrado la destinación de importación para consumo el día 30/06/2010, es decir, con más de cinco días de anterioridad, no verificándose la condición ineludible para que corresponda aplicarse el inciso a) del artículo en cuestión.

XIII. Hecho el análisis lógico jurídico, corresponde avanzar con la labor de interpretación de la norma necesaria en todo proceso resolutivo. Al respecto, la lógica jurídica postula que debe rechazarse toda interpretación que conduzca a lo absurdo, y optar por la decisión más racional, es decir, convertir un derecho general abstracto a un derecho concreto. En ese sentido, la interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición, pudiendo darse en dos sentidos: restringida, que postula que no se da ni puede ocurrir interpretación cuando un texto es claro y no deja dudas o controversias; y amplia, cuando se refiere a cualquier atribución de significado que se dé a una formulación normativa, independientemente de dudas o controversias. Por tanto, la interpretación se convierte en un presupuesto necesario para la aplicación del Derecho.

XIV. Con relación a la interpretación de las normas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado en reiteradas oportunidades que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1745 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), y "*cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma*" (Fallos: 311:1042). Por otra parte, se ha sostenido que la inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión voluntaria no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 300:1080), en tanto cuando la ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis la de que esos términos o su exclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 299:167).

XV. La intención del legislador al establecer las reglas de prelación del ap. 1 del art 637 se desprende del análisis de su propia letra. En ese sentido, se advierte que la voluntad es congelar los parámetros en base a los cuales se efectuará la liquidación de los tributos a la fecha de registro de la destinación de importación para consumo, como paso previo ineludible al ingreso de la mercadería. Con ese marco de referencia, el inciso a) flexibiliza esta condición para aquellos casos en que la mercadería ingresa al territorio aduanero dentro de los cinco días posteriores al registro, traduciéndose tal plazo en el límite de discrecionalidad que el legislador consideró aceptable para que el importador elija la fecha de referencia para la liquidación. En otras palabras, los cinco días marcan la frontera del riesgo que el legislador consideró aceptable está dispuesto el fisco a asumir respecto de la determinación de la obligación tributaria, ante posibles cambios en las variables que inciden en la liquidación y que pudieran ocurrir entre la fecha de registro y la de ingreso de la mercadería importada.

XVI. Por tanto, no resulta ocioso enfatizar en la interpretación restrictiva que debe hacerse de la literalidad de la expresión utilizada por el legislador en el art. 637 inc. a) al sujetar la fecha de referencia para el cálculo del derecho de importación a “*la entrada del medio transportador al territorio aduanero*”, refiriéndose entonces sólo a aquellos medios de transporte que pueden ingresar al territorio aduanero, esto es, transporte acuático, aéreo o terrestre pero no a ductos los que, en una sucesión de conexión ininterrumpida de tubos se construye a ambos lados de la frontera de dicho territorio, por lo que nunca podrán “ingresar” al país dado que están construidos ya adentro de dicho territorio, careciendo de todo sentido lógico cualquier interpretación diferente que se ensaye.

XVII. Llegado a este punto, y tomando en cuento lo expuesto en los Considerandos X, XIII y XIV, entiendo que deviene inaplicable para el caso de autos el inciso a) del art. 637 y corresponde aplicarse la siguiente regla de prelación, esto es, el inciso b) del mismo artículo.

Por todo lo expuesto, voto por:

1. Revocar la Resolución N°161/2012 (AD POCI), dictada en la actuación SIGEA 12740-1068-2010.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

1. Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.
2. Que difiero en cuanto a la imposición de costas, en cuanto lo resuelto se funda en la interpretación de la intención del Legislador. Por ello, considero que existen fundamentos para imponerlas en el orden causado, ya que la DGA pudo razonablemente considerarse en este caso con derecho a litigar. Así lo voto.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la Resolución N°161/2012 (AD POCI), dictada en la actuación SIGEA 12740-1068-2010.

2) Costas a la vencida.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.04.04 15:15:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.04.04 19:33:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.04.05 13:17:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.05 13:18:17 -03:00