Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-31356865-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 25 de Marzo de 2024

Referencia: SENTENCIA Causa N° 33.019-A: "PAN AMERICAN SUR S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 33.019-A: "PAN AMERICAN SUR S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que, se trata de resolver en autos si resultan ajustadas a derecho las Resoluciones AD LAPL Nros. 789/12, 790/12, 791/12, 792/12, 793/12, 794/12, 795/12, 796/12 y 797/12 dictadas en las actuaciones Nros. 13289-18306-2007, 13289-33014-2006, 13289-36099-2007, 13289-36788-2007, 13289-34042-2006, 13289-36793-2007, 13289-18307-2007, 13289-18308-2007 y 13289-36097-2007, mediante las cuales se confirmaron –respectivamente- los cargos Nros. 118 y 120/2007; 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22/2006; 126 y 128/2007; 136, 137 y 138/2007; 52, 53 y 54/2006; 142/2007; 102/2007; 101/2007 y 127/2007.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: Que a fs. 187/208vta. se presenta la actora por apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra las referidas resoluciones. En primer lugar efectúa un breve relato de los antecedentes de la cuestión y prosigue con los fundamentos. Sostiene que la aduana valoró incorrectamente las mercaderías exportadas, determinando valores arbitrarios y ficticios como base de cálculo de los derechos de exportación. Manifiesta que los precios declarados son consistentes con los declarados por otros exportadores en las ventas de gas natural y superiores a los precios de venta del mismo en el mercado doméstico. Alude a la falta de demostración por parte de la aduana de la existencia de ventas de ninguna otra empresa exportadora de gas natural, con destino a Uruguay o Chile, a precios superiores a los declarados por PAN AMERICAN SUR. Señala que los precios declarados son el resultado de la fórmula de cálculo del precio de venta estipulada en el Contrato de Venta de Gas Natural firmado con GASEBA URUGUAY SA como comprador. Agrega que dicha fórmula fija el precio de venta del gas natural para exportación a Uruguay en base a los precios promedio mensuales del gas natural de las Cuencas Neuquina y Austral establecido por el ENARGAS,

y no se relaciona con el precio de otros combustibles o commodities. Manifiesta que el contrato y la fórmula fueron aprobados por la Secretaría de Energía de la Nación. Sostiene que la aduana no ha presentado evidencias de la existencia de fluctuaciones sensibles de precios del gas natural entre el momento de fijación de precio de venta a GASEBA y el momento de registro de las destinaciones involucradas. Agrega que tampoco las presentó respecto de los precios del petróleo, del gas oil y demás productos considerados como sustitutos del precio del gas natural, aplicados para ajustar el valor imponible. Efectúa un pormenorizado análisis del régimen de valoración en exportación y del marco regulatorio para las exportaciones de gas natural. Cita el art. 6 de la Ley 17.319, el art. 3 de la ley 24.076, el Decreto 1738/92, la Resolución SE 299/98, Decreto 180/2004, y la Res. MPFIPyS 208/04, a la vez que alude a los principios de transparencia y de no discriminación. Hace referencia a la intervención del Estado en los contratos de exportación y analiza especialmente el contrato de venta de PAN AMERICAN SUR y GASEBA, señalando que el precio pactado incluía todos los impuestos, gravámenes, tributos, tasas y regalías vigentes, sin contar con pisos ni techos, ni incluyendo en su fórmula índices de precios de combustibles alternativos o de commodities. Procede a cuestionar los argumentos de la aduana a los fines de justificar los ajustes del valor declarado. Afirma que los precios de venta declarados en cada uno de los permisos de embarque constituyen base idónea y suficiente de valoración en los términos del art. 735 del C.A. Sostiene que la aduana determinó un valor arbitrario o ficticio al gas natural en tanto asignó a las mercaderías el precio resultante de la cotización internacional de combustibles alternativos para uso de centrales eléctricas o calefacción domiciliaria, combinando así métodos de valoración sin encontrarse permitido en el C.A. Finalmente hace la reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Que a fs. 257/264 se presenta la representante del fisco, contesta el traslado del recurso y ofrece como prueba las actuaciones administrativas, las cuales son acompañadas a fs. 268. En primer lugar, cumple con la negativa genérica de todas y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias invocadas por la contraria que no fueran expresamente reconocidas o que surgieran de las constancias de las actuaciones. Seguidamente efectúa un breve relato de los hechos y prosigue con la contestación del traslado. Manifiesta que de conformidad con lo dispuesto en el art. 747 del C.A., contando el servicio aduanero con antecedentes que difieren del precio pagado o por pagar por el exportador, éste no justificó el precio de transacción. Refiere a la noción teórica del valor adoptada por el código en materia de exportación y al Acuerdo de Valor del GATT. Afirma que la aplicación, percepción y fiscalización del derecho de exportación y la determinación de la base imponible son funciones indelegables de la AFIP y DGA. Cita el art. 735 del C.A. en cuanto define el valor imponible. Hace referencia a las fórmulas aplicadas para la fijación de precios en operaciones de gas natural. Alude al informe técnico donde se establece que el gas natural no puede ser considerado un commodity en nuestro país. Sostiene que las normas de valoración contenidas en el C.A. se basan en una noción teórica y que deben interpretarse y aplicarse en forma sistemática, señalando que los elementos esenciales son el momento, la cantidad, el nivel comercial, el lugar y el precio. Hace especial referencia al momento y al precio. En cuanto al momento señala que el mismo lo determina el art. 726 del C.A. y que es la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo. En relación al precio afirma que el art. 735 del C.A. contempla un precio de contado al momento de la valoración y no uno anticipado y otro diferido. Considera que en el caso de las exportaciones de gas natural por ductos, el precio pagado o por pagar no constituye una base idónea de valoración por cuanto no reuniría los requisitos exigidos en cuanto a los elementos “momento” y “precio”, para lo cual entiende que sería necesario considerar el valor obtenido a partir de las cotizaciones internacionales de la mercadería teniendo en cuenta las modalidades inherentes a la exportación y al mercado al cual se destina. Alude al ajuste de valor efectuado en el caso por aplicación del art. 748 inc. b) del C.A. y a los parámetros fijados. Hace referencia a la Res. 620/99 y cita jurisprudencia. Manifiesta que la intervención de la Secretaría de Energía y de otros organismos no afectaría las facultades de la DGA de establecer una base de valoración acorde a la real situación fáctica de la mercadería en

cuestión, a la fecha de oficialización del PE y en el marco de la noción teórica de valor. Cita jurisprudencia de Cámara que considera aplicable especialmente al caso de autos (Causa N° 17324/2012 “YPF SA (TF 27.508-A) c/DGA). Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita se confirmen las resoluciones aduaneras con expresa imposición de costas.

IV.- Que cada una de las actuaciones administrativas antecedentes de estos autos se inician con el trámite correspondiente a las diversas impugnaciones de los distintos cargos, conteniendo en cada caso –y en cuanto aquí interesa- el escrito de la respectiva impugnación, el informe técnico de Fiscalización y Valoración de Exportación, las destinaciones de exportación involucradas, la Nota proveyendo la prueba ofrecida y la producción de la misma, el dictamen jurídico y la resolución aduanera. Teniendo en cuenta la voluminosidad de las actuaciones administrativas y a los fines de una mejor apreciación y análisis de las mismas, se indican a continuación los siguientes datos:

Actuación	Cargo	Fecha impug-nación	Informe Técnico	Destinación	Res. aduanera
13289-18306-2007	118/07 (U$S 21.681,16) 120/07 (U$S 13.142,43)	04/07/07	127/07 128/07	06 033 EC01 001612 B (ofic. 05/07/06) 06 033 EC01 000998 R (ofic. 05/05/06)	789/12
13289-33014-2006	011/06 (U$S 4.446,60) 012/06 (U$S 7.172,07) 014/06 (U$S 10.215,11) 015/06 (U$S 11.163,81) 016/06 (U$S 12.434,11) 017/06 (U$S 8.102,45) 018/06 (U$S 8.909,96) 019/06 (U$S 9.721,22) 020/06 (U$S 5.781,16) 021/06 (U$S 8.491,82) 022/06 (U$S 4.599,93)	31/10/06	294/06 291/06 286/06 285/06 298/06 296/06 287/06 289/06 290/06 292/06 291/06	04 033 EC01 001860 E (ofic. 28/07/04) 04 033 EC01 003347 G (ofic. 11/02/05) 05 033 EC01 001880 H (ofic. 30/06/05) 05 033 EC01 002167 G (ofic. 28/07/05) 04 033 EC01 002742 E (ofic. 28/10/04) 04 033 EC01 002463 E (ofic.30/09/04) 05 033 EC01 001607 E (ofic. 05/07/05) 05 033 EC01 000684 X (ofic. 28/02/05) 05 033 EC01 000335 B (ofic. 03/03/05) 04 033 EC01 003067 F (ofic. 07/01/05) 04 033 EC01 002198 J (ofic. 31/08/04)	790/12
13289-36099-2007	126/07 (U$S 22.208,99) 128/07 (U$S 16.064,18)	14/12/07	278/07 277/07	06 033 EC01 001930 E (ofic. 29/06/06) 06 033 EC01 001258 H (ofic. 26/04/06)	791/12
13289-36788-2007	136/07 (U$S 9.469,69) 137/07 (U$S 11.251,05) 138/07 (U$S 9.670,90)	21/12/07	347/06 328/06 327/06	06 033 EC01 000338 F (ofic. 30/01/06) 05 033 EC01 003757 M (ofic. 05/01/06) 05 033 EC01 004272 F (ofic. 03/02/06)	792/12

13289-34042-2006	052/06 (U$S 5.693,27) 053/06 (U$S 7,21) 054/06 (U$S 4.599,93)	08/11/06	288/06 297/06 293/06	05 033 EC01 000990 X (ofic. 30/03/05) 04 033 EC01 002547 H (ofic. 12/10/04) 04 033 EC01 001601 U (ofic. 04/08/04)	793/12
13289-36793-2007	142/07 (U$S 7.593,55)	21/12/07	349/06	05 033 EC01 001295 H (ofic. 24/04/05)	794/12
13289-18307-2007	102/07 (U$S 13.987,10)	04/07/07	328/06	06 033 EC01 0000622 B (ofic. 06/04/06)	795/12
13289-18308-2007	101/07 (U$S 11.451,59)	04/07/07	318/06	05 033 EC01 002521 A (ofic. 06/10/05)	796/12
13289-36097-2007	127/07 (U$S 11.938,50)	14/12/07	309/07	05 033 EC01 002867 N (ofic. 29/09/05)	797/12

V.- Que la valoración de mercaderías en Aduana, en materia de exportación, debe realizarse exclusivamente con sujeción a lo dispuesto en el Código Aduanero, y no bajo el marco de lo normado en el Acuerdo de Valoración del GATT como lo pretende en este caso –adicionalmente- la actora.

En tal sentido, el art. 735 determina que para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 o 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

Que el legislador, para los casos de operaciones de exportación, ha adoptado la noción teórica del valor imponible, en base a un precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare -art. 745-, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro -arts. 735 y 742-. En los artículos subsiguientes -hasta el art. 750- se precisan los elementos o condiciones que integran el concepto o noción teórica de valor imponible, como son el precio, la cantidad, el tiempo, el lugar y el nivel comercial.

Que la facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del C.A., que dispone que *"Se aceptará el precio pagado o por pagar, y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el art. 746, ap. 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultante de tomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable"*.

Que surge de lo hasta aquí expuesto que las facultades de desestimación del valor imponible documentado, se dan legalmente en materia de exportación principalmente en los supuestos de vinculación -art. 746- y, en un sentido mucho más amplio, cuando por las posibilidades de valor comparable que resultan de los métodos previstos en el art. 748 del C.A., el precio documentado presentara ostensibles diferencias con el precio comparable, que será el resultante de los precios corrientes o en su caso de determinados precios de venta de la mercadería que se exporte,

o del costo de producción. Dichos precios corrientes son básicamente los valores que resultan de los parámetros de los incisos a), b) y c) del aludido art. 748, los señalados precios de venta son los previstos en los incisos d) y f) del mismo artículo y el valor a partir del costo de producción está previsto en el inc. e).

Que, en aquellos casos en que existieren razones fundadas que habilitan a la Aduana a apartarse del valor declarado, se exige la previa citación al exportador a justificarlos, conforme surge del Anexo I, art. 2.1.2.1, de la Resolución General AFIP N° 620/99. A tal efecto prevé que las áreas de valoración *"… confeccionarán un listado de los ajustes de valor que en principio estime aplicables, indicando el fundamento de los mismos. …"*, que debe ser publicado por un día en el Boletín Oficial, para conocimiento de los exportadores y/o despachantes de aduana intervinientes, estipulando que dentro del plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la publicación aludida, 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. Adelanto que dichos requerimientos exigidos en la referida RG han sido cumplidos, tanto en lo que hace a la publicidad de los ajustes en el B.O. como en lo relativo a la presentación de la exportadora aportando información y documentación, conforme ella misma lo indica en oportunidad de impugnar los cargos y en virtud de las constancias obrantes en el SIGEA N° 13289-33170-2006, que fuera acompañado en autos junto a las restantes actuaciones administrativas.

Que, conforme surge de cada uno de los informes técnicos que proponen la formulación de los cargos, el servicio aduanero descarta el precio declarado como base de valoración estableciendo que debe determinarse *"… el valor imponible de conformidad con una de las bases supletorias previstas en el art. 748 del C.A.; estimándose conveniente tomar como base al inc. b) de la precitada norma."*.

Que el art. 748, en lo que aquí interesa, dispone: *"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 adecuare 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; …"*.

Que cabe reiterar que los ajustes previstos en el art. 748 incs. a), b) y c) del C.A. corresponden cuando, conforme al art. 747 de ese Código, el servicio aduanero dispusiere de antecedentes *"que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar"*, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción *"bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable"*.

Que la valoración en exportación es teórica y no implica impugnar los importes facturados, sino establecer una base imponible razonable cuando se demostrare que los antecedentes con que cuenta la D.G.A. difieren –como se dijo- notoriamente del precio pagado o por pagar.

VI.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas, la firma PAN AMERICAN SUR S.A. documentó entre los años 2004 y 2006 distintas operaciones de exportación de gas natural –vía ductos- con destino a Uruguay, las cuales fueron objeto de fiscalización por parte del servicio aduanero en virtud de estudios realizados en el marco de los Talleres de Valoración relativos a exportaciones de gas por ductos, cuyas conclusiones fueran recopiladas en el Informe Técnico N° 213/06 (SE FVEX), al cual se alude expresamente en cada uno de los informes técnicos agregados a las actuaciones administrativas, y luego en el dictamen jurídico respectivo. Según da cuenta cada uno de dichos informes, del análisis de la documentación obrante junto a las destinaciones involucradas (Declaración de Elementos Relativos al Valor de Exportación y contrato de compra venta) el servicio aduanero entiende que *"… estamos en presencia de una mercadería que por sus características, la*

comercialización difiere sustancialmente de las usuales, por lo que no resultaría de aplicación definir el precio normal de esta mercadería a partir de los antecedentes de valor documentados, toda vez que el gas natural que se exporta por ductos –por las características del mercado- NO se trata de una mercadería objeto de transacción por parte de "cualquier vendedor y de cualquier comprador", según lo establecido en los Art. 743° a 749° del C.A.; Esto es, la adopción de un "Valor Normal" obtenido de los registros estadísticos no se estima pertinente, toda vez que los antecedentes con que se cuenta, si bien son cercanos entre sí, en todos los casos se desvían considerablemente de los basados en cotizaciones internacionales. …". En base a ello, el servicio aduanero considera que *"… el precio pagado o por pagar no constituye una base idónea de valoración a los fines de la determinación del valor imponible, para lo cual es necesario considerar el valor obtenido a partir de las cotizaciones internacionales de las mercaderías flexibilizándolo para tener en cuenta las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma ha de destinarse. …"* y de este modo, se propone descartar el valor declarado y determinar el valor imponible de conformidad con el art. 748 inc. b) del C.A., estableciendo en cada caso un valor unitario en base al cual se calcularan los respectivos cargos por la diferencia de tributos resultante del nuevo valor establecido por la Aduana, cuya impugnación fuera rechazada por las resoluciones aduaneras aquí apeladas.

Que las resoluciones aduaneras, objeto del recurso de apelación interpuesto en autos, transcriben y adhieren a los dictámenes jurídicos respectivos, que continúan con el argumento delineado en los informes técnicos a los fines de rechazar el valor declarado por la aquí recurrente y determinar el valor imponible de conformidad con el art. 748 inc. b).

Que la recurrente objeta el ajuste efectuado por la aduana por diversos motivos, entre los cuales –principalmente- sostiene que los contratos de exportación convenidos con la firma de Uruguay (así como las formulas allí estipuladas para fijar los precios) fueron aprobados por la autoridad de aplicación y que los precios declarados son consistentes con los precios declarados por otros exportadores en las ventas de gas natural en el mercado doméstico, no habiendo –a su entender- demostrado la Aduana ninguna evidencia de fluctuaciones sensibles de precios del gas natural entre el momento de fijación de precio contractual y el momento del registro de las destinaciones. Asimismo, destaca que la fórmula de cálculo del precio de exportación no prevé "techos" ni "pisos", o componentes relacionados por el precio de otros combustibles alternativos o commodities.

Que, por su parte, el fisco considera que en el caso de la mercadería que nos ocupa los elementos esenciales de la norma de valoración son el momento y el precio. Respecto del primero entiende que las fluctuaciones sensibles de precios en el mercado internacional, producidas entre el momento de concretarse la venta del gas natural y la fecha de registro de la destinación de exportación, autorizan a descartar el precio de transacción. En relación al precio, sostiene que del análisis realizado 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 (1,50 U$S/MMBTU), ello producto de las cláusulas contractuales, ya sea explícitas (que fijan un precio único e inamovible o por el predominio de los precios establecidos como "techo") o implícitas (mediante mayor ponderación de ciertos factores contenidos en los polinomios que tienden a atenuar la evolución de los precios). Afirma entonces que, en el caso de las exportaciones de gas natural por ductos, sobre la base de la evolución de las cotizaciones, 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 norma de valor en cuanto a los elementos "momento" y "precio", para lo cual entiende 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 al mercado de destino, detallando específicamente las pautas tenidas en cuenta para formar el precio en virtud de la base supletoria establecida por el art. 748 inc. b) del C.A. En relación a la

participación de la autoridad de aplicación, manifiesta que los organismos intervinientes, en el marco de sus respectivas competencias, intervinieron con el objeto de condicionar las exportaciones de gas a la prioridad de mantener el abastecimiento del consumo interno, asegurando que pueda obtenerse en el mercado interno a ciertos valores, pero sin afectar las facultades de la DGA de establecer una base de valoración acorde a la real situación fáctica de la mercadería a la fecha de oficialización de los permisos de embarque.

VII.- Que, sentado lo antes expuesto, resulta aplicable al caso de autos la doctrina sentada por nuestro Máximo Tribunal en el caso *"YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA"* (Sentencia del 01/10/2013), donde se revocó la sentencia de Cámara, convalidándose así el pronunciamiento originariamente emitido por este Tribunal, en un caso análogo al de autos, donde se revocaba la resolución aduanera y se dejaban sin efecto los cargos formulados. Cabe señalar, que la CSJN remitió en misma fecha a lo resuelto en el referido caso "YPF" en el fallo "ENAP Sipetrol Argentina SA (TF 26.204-A) c/ DGA".

Que, el ajuste previsto -en este caso- en el art. 748 inc. b) del C.A. corresponde cuando conforme el art. 747 del mismo cuerpo legal, el servicio aduanero dispusiere de antecedentes que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar, sin embargo, la Aduana no ha demostrado en la especie que los precios documentados por la aquí recurrente difieren notoriamente de los precios pagados o por pagar. Ello, en contraposición a la documentación aportada por PAN AMERICAN SUR S.A., tanto en sede aduanera como ante esta instancia, consistente en las planillas obtenidas como resultado de la consulta al sistema informático NOSIS en relación a los valores de gas natural declarados por distintos exportadores. De la compulsa de dichos listados de ítems de exportación de gas natural por los periodos 01/06/04 a 30/06/06, resulta que a los precios unitarios FOB por metro a los cuales exportó la actora, también lo hicieron otras exportadoras, sin que difieran notoriamente de los declarados en las destinaciones aquí involucradas.

Que, en cada uno de los informes técnicos emitidos en las actuaciones aquí involucradas, se establece específicamente el valor unitario ajustado (u$s/m3), aunque no se hace referencia a los antecedentes tenidos en cuenta y que diferirían a su entender del precio pagado o por pagar declarado por la exportadora. Como tampoco obra agregado el Informe Técnico N° 213/06 (SE FVEX), al cual se alude expresamente en cada uno de los informes técnicos para fundar el ajuste, y que luego es referido en los respectivos dictámenes jurídicos que finalmente forman parte integrante del texto de las resoluciones aduaneras aquí apeladas. Que, asimismo, y más allá de que en este caso la Aduana hace expresa referencia a que las liquidaciones suplementarias no se fundaron en la aplicación de la cotización del indicador Henry Hub, propio del mercado de gas natural de América del Norte, ni en la consideración del gas como un commodity, el método de valoración elegido por la Aduana para apartarse del precio pagado o por pagar consiste en *" el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación."*(art. 748 inc. b) del C.A.). En este punto aporta un valioso análisis el voto del Dr. Fayt en el fallo de la Corte antes referido al establecer 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. (…) la propia Aduana admite en los informes técnicos (…) que el gas natural argentino no puede ser considerado un commodity. (…). 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."*

Que, asimismo, y en consonancia con los fundamentos de la mayoría de los miembros de la CSJN, se señala que *"… 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. (…) 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… "*. Y añade, *"… 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. …".*

Que, en relación a la intervención de la autoridad de aplicación, considero nuevamente atinado lo expuesto en el voto del Dr. Fayt donde se determina que la circunstancia de que el organismo de control –Secretaria de Energía- haya autorizado las exportaciones implica que verificó previamente los aspectos de mayor relevancia de las operaciones comerciales y que el precio y su fórmula de ajuste resultaban comercialmente razonables y no discriminatorios.

Que en virtud de lo antes expuesto, no resulta aceptable el ajuste realizado por la Aduana respecto de cada una de las destinaciones de exportación aquí involucradas. En consecuencia, corresponde revocar las resoluciones aduaneras apeladas y por ende los cargos formulados.

VIII.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la parte vencida. (conf. Art. 1163 del C.A.)

Por ello, voto por:

1.- Revocar las Resoluciones AD LAPL Nros. 789/12, 790/12, 791/12, 792/12, 793/12, 794/12, 795/12, 796/12 y 797/12 dictadas en las actuaciones Nros. 13289-18306-2007, 13289-33014-2006, 13289-36099-2007, 13289-36788-2007, 13289-34042-2006, 13289-36793-2007, 13289-18307-2007, 13289-18308-2007 y 13289-36097-2007; y por ende los cargos Nros. 118 y 120/2007; 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22/2006; 126 y 128/2007; 136, 137 y 138/2007; 52, 53 y 54/2006; 142/2007; 102/2007; 101/2007 y 127/2007.

2.- Costas al fisco.

El Mg. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Revocar las Resoluciones AD LAPL Nros. 789/12, 790/12, 791/12, 792/12, 793/12, 794/12, 795/12, 796/12 y

797/12 dictadas en las actuaciones Nros. 13289-18306-2007, 13289-33014-2006, 13289-36099-2007, 13289-36788-2007, 13289-34042-2006, 13289-36793-2007, 13289-18307-2007, 13289-18308-2007 y 13289-36097-2007; y por ende los cargos Nros. 118 y 120/2007; 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22/2006; 126 y 128/2007; 136, 137 y 138/2007; 52, 53 y 54/2006; 142/2007; 102/2007; 101/2007 y 127/2007.

2.- Costas al fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.03.25 17:58:01 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.03.25 19:34:41 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: 2024.03.25 22:53:38 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.25 22:53:57 -03:00