

Procuración General de la Nación

Suprema Corte :

- I -

A fs. 177/180, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 123/130), mantuvo lo decidido por la Dirección General de Aduanas en la resolución 56/02 (AD RIGA), del 5 de octubre de 2007, en cuanto había condenado a Petrobrás Energía S.A. al pago de una diferencia por tributos adeudados y aplicado una multa en razón de haberla encontrado incurso en lo previsto y reprimido por los incs. a) y c) del art. 954 del código aduanero en una operación de exportación de petróleo crudo por ductos.

La posición del fisco se fundó en la supuesta declaración incorrecta de la base imponible, al no haberse incluido en ella el costo del flete entre el punto en el cual la mercadería fue inyectada y la frontera, en contra de lo dispuesto por los arts. 735, 736 y cc. del citado código -según su texto anterior a la reforma de la ley 25.986-.

Señaló primeramente que al momento en que se produjo la operación, cuyo permiso definitivo se oficializó el 2 de julio de 2002 (confr. sobre obrante a fs. 111), el art. 736 del código citado no preveía expresamente el transporte por oleoductos. Por tal razón, agregó, la Aduana dictó la instrucción general 51/02, del 28 de junio de 2002 (ver copia a fs. 86), para determinar el valor imponible de las operaciones realizadas por tales conductos. Luego, con la sanción de la citada ley 25.986 (B.O. 5/1/05), se introdujo el inc. d) a ese artículo, regulando expresamente lo referido a tal tipo de transporte.

Sin perjuicio de ello, estimó que era correcta la postura asumida por el ente recaudador, ya que tanto el art. 736, inc. c), como dicha instrucción general hacían alusión al lugar en que se cargare la mercadería en el automotor o ferrocarril con destino al exterior.

Por ende, entendió que la discrepancia se suscitaba en torno a determinar cuál es "el lugar de carga" con destino al exterior, es decir si es el sitio en el que se introduce la mercancía en el ducto, o bien el lugar en que el servicio aduanero hace el control de las mediciones en frontera.

Así, adujo que el flete interno o peaje del ducto debía incluirse a los efectos de determinar el derecho de exportación, hasta el momento en que se produjese la salida al exterior.

Por último, consideró que al haberse omitido el costo del flete en la liquidación realizada, se configuró la infracción del art. 954 de la ley 22.415.

- II -

La actora interpuso el recurso extraordinario que obra a fs. 184/197, el cual fue concedido a fs. 211.

Se agravia, en primer lugar, porque la sentencia apelada realiza una interpretación errónea -a su juicio- de los arts. 736 y cc. del código de la materia -con su texto anterior a la reforma de la ley 25.986-, ya que concluye que el lugar de carga con destino al exterior es el punto de control de las mediciones en frontera.

Por otra parte, arguye que, aun admitiendo por hipótesis dicha inteligencia, la falta de inclusión de los gastos de flete entre los tramos señalados no configura, en la especie, una infracción punible de acuerdo con el art. 954, ya que la declaración fue completa y veraz, y la diferencia no pudo haber pasado desapercibida para la Aduana.

- III -

A mi modo de ver, el remedio extraordinario es formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (arts. 736 y cc., y 954 de la ley 22.415, con su texto anterior a la ley 25.986; instrucción general 51/02 de la DGA) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48).

- IV -

El primer agravio de la recurrente remite al estudio de los arts. 735, 736 y cc. de la ley 22.415 según su texto en vigor al momento de realizarse la operación de exportación de hidrocarburos con destino a Chile, aquí en crisis, documentada el 2 de julio de 2002, y efectuada mediante la utilización de un oleoducto.

En efecto, el art. 735 establece que para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería exportada para consumo por vía terrestre es el valor FOT o FOR -dependiendo del medio de transporte empleado-.



Procuración General de la Nación

Por su parte, el texto del citado art. 736 vigente en ese momento contenía sólo tres incisos -cuyos textos han permanecido sin modificación-, y que permitían determinar cuáles eran los gastos que debían incluirse dentro del valor computable como base imponible, distinguiendo según el transporte se efectuase por aire, agua o tierra.

Tengo para mí que resulta de toda evidencia que el empleo del oleoducto de que aquí se trata no podía ser incluido entre los medios de transporte por vía acuática, ni mucho menos entre los de la vía aérea. Por ende, únicamente cabía aplicar a su respecto lo normado por el inc. c), previsto para el transporte por superficie terrestre, en cuanto establecía -si bien mencionando expresamente a los automotores y a los ferrocarriles- que debían incluirse los gastos ocasionados hasta el lugar en que se cargare la mercadería con destino al exterior, sin hacer mención alguna, por cierto, al sitio en el que la Aduana realizare la última medición en frontera, tal como erróneamente pretende hacerle decir el *a quo*.

En tal orden de ideas, tengo para mí que el “lugar donde se cargare la mercadería” es el sitio en el cual ella es colocada en el medio de transporte. En el caso de los ductos, será el lugar en el cual se introduce en su circuito que, en el supuesto de autos corresponde al sitio en el cual el fluido fue inyectado, con independencia del ámbito en el cual se realizara el respectivo control o medición aduanera.

En este punto es prudente recordar que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6º y su cita), y que es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649).

Además, esta tesitura fue la brindada por la propia demandada al dictar la instrucción general 51/02, la que ha pretendido desconocer aquí sin dar fundamento alguno para ello. En dicho acto tuvo en consideración que la legislación aduanera “*no ha definido expresamente el valor imponible para operaciones efectuadas a través de ductos*” y que, “*en virtud a su similitud con la vía terrestre y lo usual que resulta su utilización para la exportación de petróleo, gas y energía eléctrica*”, correspondía instruir a su respecto. Así, ordenó que, para la determinación del valor imponible, debía incluirse la totalidad de los gastos hasta el lugar en que la mercadería se cargase con destino al exterior, aplicando citado inc. c) del art. 736.

Según lo veo, el resultado al que se arribaba era idéntico que el logrado en el caso en que el transporte del fluido se hubiera hecho con camiones o por vía férrea, ya que en

los tres supuestos resultaba anodino el hecho de cuál hubiera sido la Aduana ante la cual se hubiera documentado la operación, como de la distancia a la frontera, o bien del lugar en que el ente recaudador hubiera realizado la última medición en frontera.

Si bien con lo hasta aquí señalado estimo que basta para solucionar la controversia, a mayor abundamiento destaco que fue recién con modificación introducida por la ley 25.986 que se consagró la tesis sostenida aquí por la demandada, al incorporar el inc. d) en el art. 736 del código, el que prevé separadamente el supuesto de utilización de ductos, y obliga a incluir la totalidad de los gastos ocasionados "*hasta el lugar en que practicara la última medición de embarque*" para la mercadería exportada a través de ellos.

Del debate parlamentario de dicha ley se desprende que se trató de la introducción de una norma novedosa, para regular una situación no reglada específicamente con anterioridad, y para que se pudiera fijar el valor imponible de la mercadería exportada, incrementando la base imponible, al obligar a incluir los gastos totales hasta el lugar donde se practica la última medición, que por lo común es un lugar físico desde donde ya no se puede derivar al mercado interno (ver intervención de la diputada Faciel en la sesión de la Cámara de Diputados del 1º de diciembre de 2004; y del senador Capitanich en la sesión del Senado del 16 de diciembre de 2004).


- V -

En último término, resta señalar que, en atención a la forma en que se dictamina, deviene inoficioso el tratamiento del restante agravio de la actora, fincado en la aplicación de una multa con fundamento en el art. 954 de la ley 22.415.

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, opino que se debe hacer lugar al recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, *M* de mayo de 2011
ES COPIA LAURA M. MONTI


ADRIANA V. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Defensoría General de la Nación