República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-25831676-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2020-73590165-APN-SGASAD#TFN; PAMPA ENERGÍA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª Nominación–-, y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2020-73590165-APN-SGASAD#TFN (PAMPA ENERGÍA S.A.).**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma PAMPA ENERGÍA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución nro. 232/2020 (AD SALO), dictada en el expediente nro. 16546-185-2014/95, por medio de la cual se la condenó, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., al pago de $ 12.086.660,10 en concepto de multa y al pago de U$S 2.195.636,41 en concepto de derechos de exportación en relación a las destinaciones de exportación nros. 11 057 ES02 000101 M -y definitiva 12 057 EC08 000003 E-, 11 057 ES02 000102 N -y definitiva 12 057 EC08 000004 F-, 11 057 ES02 000103 Y -y definitiva 12 057 EC08 000005 G-, 12 057 ES02 000002 N -y definitiva 12 057 EC08 000007 X-, 12 057 ES02 000001 N -y definitiva 12 057 EC08 000008 J-, y 12 057 ES02 000004 P -y definitiva 12 057 EC08 000009 K-. Indica que en la misma resolución se la tuvo por allanada, y se le hizo lugar a la adhesión al régimen de la Ley 27.260, condonando la multa impuesta respecto del PE 12 057 ES02 000004 P -definitiva 12 057 EC08 000009 K-, por lo que debió imponer, entonces, una multa de $9.402.272,30, por ascender el valor de la multa condonada a la suma de $2.684.387,80. Relata que mediante los referidos permisos de embarque documentó la exportación de “Nafta” con destino a la República del Paraguay, clasificando la misma por la PA 2710.12.49 correspondiente a las “Naftas. Las demás”, bajo el régimen de precios revisables establecido mediante la Resolución ex ANA nro. 2780/92. Destaca que durante el trámite de la operación aportó el contrato de compraventa que detallaba no sólo que se trataba de una “nafta”, sino también que no debía destinarse a la industria petroquímica, y que a su vez en la autorización emitida previamente por la Secretaria de Energía se aclaraba que se trataba de una “Nafta” y que clasificaba por la PA de “Las demás”. Señala que en el curso del PE involucrado, el funcionario verificador no

extrajo muestras ni exigió la constitución de una garantía como lo prevé el art. 323 del CA, liberando la carga sin observaciones y que, luego de transcurridos 4 años la Aduana concluyó que la mercadería debía clasificarse por la partida “Para Petroquímica”. Manifiesta que el servicio aduanero cuestionó la clasificación propuesta a partir de las conclusiones a las que arribó la División Clasificación arancelaria en otro sumario en el que sí se extrajeron muestras, sin acreditar que la nafta exportada en aquel sumario resultaban idénticas en su composición a la aquí involucrada. Cita el art. 343 del CA y la Resolución General AFIP nro. 1582/03 que regulan el proceder que deben seguir los funcionarios aduaneros si tienen alguna duda respecto de la calidad del producto en cuestión, por lo que debió proceder a la extracción de muestras representativas para la realización del análisis de composición del producto que permitiera definir el mismo y, eventualmente, cuestionar la posición arancelaria. Cita jurisprudencia. Explica en que consiste la expresión nafta, sus usos comunes y composición. Indica que en materia clasificatoria existe una posición específica para la nafta para petroquímica (2710.12.41) y luego, otra posición que es residual para todas las demás naftas (2710.12.49), por lo que si un productor quiere exportar una nafta debe clasificarla conforme su uso y únicamente debe proponer la partida “Para Petroquímica”, cuando se exporta para ser utilizada con ese fin, por lo que el destino final de la nafta resulta determinante a la hora de clasificarla en el Nomenclador. Señala que clasificó la mercadería por la PA “Las demás” naftas porque la misma no iba a ser utilizada –ni fueron- en la industria petroquímica, dado que así se consignó en el contrato que justificó la venta y, a su vez, las especificaciones no garantizaban las aptitudes técnicas para ser utilizadas con ese fin, demostrándose claramente las aptitudes para ser utilizadas como corrientes de *blending* destinado a la producción de gasolinas aptas para motores tipo ciclo Otto. Entiende que tanto para la Secretaría de Energía –autoridad de aplicación–, como para el Instituto Tecnológico de Buenos Aires (ITBA) y la propia División Minería y Combustibles de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental de Exportación de la Aduana, las naftas se clasifican por su uso, conforme los diferentes informes emitidos por los mismos a los cuales hace referencia. Advierte que la denuncia se sustenta en el Dictamen nro. 04/14 emitido por la División Clasificación Arancelaria en relación con otras cargas distintas a la presente y sin estar acreditada su identidad con la misma, sin perjuicio de ello señala que todas las naftas deben tener una destilación de una proporción superior o igual al 90% en volumen a 210°, por lo que la conclusión del área técnica no conmueve la clasificación propuesta. Se refiere al Dictamen nro. 37/20 efectuado por la División Clasificación arancelaria que sustenta la condena, concluyendo que el mismo no posee rigor científico, al inferir calidades químicas y técnicas de una mercadería sin analizarla, por carecer de muestras, tratándose de una suerte de resumen de opiniones vertidas por otros organismos, del cual se extraen partes y opiniones equivocadas, por lo que no puede ser aceptado como un fundamento válido de la condena. Manifiesta que para garantizar que una nafta sea apta para petroquímica se requiere necesariamente que la especificación de compra-venta contemple valores máximos de contenido de olefinas, MTBE u otros oxigenados y metales pesados como mercurio y arsénico, en tanto que las especificaciones para la formulación de gasolinas son menos estrictas y restrictivas, que incluyen otros parámetros más valiosos para el *blending*, como el octanaje (RON). Hace un análisis de la prueba producida en las actuaciones administrativas señalando que en el informe de la División Clasificación Arancelaria se indicó que no estaban dadas las condiciones para poder emitir un dictamen técnico, ordenando que la Aduana de San Lorenzo debiera completar los protocolos, posteriormente la División Minería y Combustible concluyó que en la nota que sustenta la denuncia se omitió considerar que el uso de este tipo de naftas para la industria petroquímica es solo uno de los posibles usos, pero dado que el análisis químico no lo define, resulta necesario obtener el dato referido al efectivo uso que el destino final le dio al producto. Efectúa un breve relato de los informes emitidos por la Secretaría de Energía, el ITBA, las consultas efectuadas al comprador de la mercadería y al Ministerio de Industria y Comercio de la República de Paraguay, como así también sobre la prueba producida en el TFN en la causa nro. 34.490-A, concluyendo que lo único relevante es el destino que se le da al producto, siendo determinante el hecho de que en la República de Paraguay no se encuentran habilitadas plantas industriales dedicadas a realizar craqueo de naftas para la obtención de productos químicos. Explica cómo funciona el

Sistema de Designación y Codificación de Mercaderías, a fin de justificar los pasos que siguió para clasificar la mercadería aquí cuestionada. Hace alusión al debate en el ámbito clasificatorio del Mercosur para formular la definición de la PA 2710.11.41 con sustento en la composición intrínseca de la mercadería y no por el uso a que puede ser destinada, aclarando que ha existido –a propuesta de Brasil- un intento de modificar el nomenclador para definir distintas posiciones para las naftas en función de sus propiedades particulares, lo que no ha prosperado por la dificultad que existe en encontrar un patrón diferenciador distinto de su uso. Plantea la existencia de una inexplicable incongruencia entre los actos de gobierno cuando, por un lado, a través de la Secretaría de Energía, revisa los contratos, autorizando la venta, con las especificaciones detalladas y la posición arancelaria propuesta y por el otro, a través de la Aduana, cuestiona esa clasificación con un evidente fin recaudatorio, lo que resulta violatorio al principio de unicidad que debe regir en la actividad administrativa. Manifiesta que ha declarado que ha exportado una "Nafta" y el servicio aduanero ha verificado la exportación de ese producto, por lo tanto no se ha verificado inexactitud alguna, por no encontrarse configurados los elementos del tipo infraccional, citando jurisprudencia al respecto. Sostiene que de considerarse que corresponde una posición arancelaria distinta a la declarada, la conducta no puede ser encuadrada en la figura infraccional del art. 954 del CA, en tanto declaró todos los elementos necesarios que permitían al servicio aduanero proceder a la correcta clasificación arancelaria de la mercadería en trato, lo que eventualmente se produjo es un error en la clasificación y en la liquidación tributaria, ello en los términos del art. 332 del CA. Indica que la declaración de la posición arancelaria se formula a título de "colaboración" dado que el servicio aduanero tiene asignada por ley la función clasificatoria, por lo tanto el eventual yerro no debería ser punible. En subsidio solicita la aplicación del art. 898 del CA por existir una duda razonable en cuanto a los hechos planteados que habilita su aplicación. Solicita la revisión de la multa impuesta, en tanto una porción de aquella (en concreto $2.687.387,80) debió ser condonada con los efectos extintivos de los arts. 930 y 932, de conformidad con lo normado por los arts. 54 y 55 de la Ley 27.260, por lo que en la resolución aquí recurrida el Señor Administrador debió condenarla sólo por las operaciones que aún se mantenía la discusión ($ 9.402.272,30). Indica que el reclamo tributario formulado en dólares estadounidenses y los intereses resarcitorios que eventualmente se exigirían resultan inconstitucionales, en tanto arrojan resultados abusivos y contrarios a los principios de buena fe, equidad y justicia, e implican la repotenciación o actualización de la deuda prohibida por las Leyes 23.928 y 25.561, como así también en atención a que la normativa en que se sustenta fue dictada por órganos distintos al titular del Poder Ejecutivo o del Jefe de Gabinete de Ministros, en violación al art. 1 de la Ley 26.519. Hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Por imperativo legal, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento o surjan de las actuaciones administrativas, sosteniendo íntegramente los argumentos obrantes en los informes técnicos y el acto administrativo aquí atacado. Realiza un breve relato de las actuaciones administrativas. Efectúa un repaso sobre las características de la mercadería en trato, indicando que los estudios efectuados por el INTI, que fueron tomados como antecedentes por el área fiscalizadora, arrojaron un R.O.N. por debajo de los requerimientos para combustibles, en tanto el uso de la nafta dependerá justamente del R.O.N. y de la curva de destilación. Añade que el octanaje detectado en los referidos informes la nafta "physical" no constituye por sí sola una motonafta del ciclo Otto, resultando necesario subir su nivel de octanos (RON) a través de agregados que no fueron detectados en los exámenes del INTI, en tanto sí se detectó un alto contenido de parafinas, extremo que condiciona su uso como materia prima de la industria petroquímica. Explica el alcance del concepto "nafta para petroquímica" y, a su vez, manifiesta que el uso de una nafta viene dado por las características de la misma, siendo esto último lo que permite clasificar a la misma en una u otra P.A. Señala que la posición arancelaria declarada es incorrecta ya que se trata de "Nafta para petroquímica", siendo la correcta PA 2710.11.41, ello por aplicación de la Regla General para la interpretación del SA 3 a), que establece que "La

partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico", postura que se encuentra complementada con la opinión del área especializada emitida en el Dictamen Técnico 54/19. Manifiesta que de ningún modo el término petroquímico se circunscribe sólo al uso de estos productos en una planta de crakeo, por lo que el argumento de carencia de industria petroquímica en Paraguay debe ser rechazado. Explica que la Secretaría de Energía no toma muestras del producto que se pretende exportar ni clasifica en consecuencia, en tanto es Pampa Energía quien le informa a la misma el tipo de producto en base a lo cual se emite la autorización, por lo que se trata de un trámite meramente administrativo, por ello no existe ninguna incongruencia respecto a la unicidad del Estado Nacional. Recuerda que el contenido de un contrato entre privados no resulta oponible al Fisco, más si se tiene fundadas sospechas sobre las operaciones derivadas de él. Indica que de la simple compulsa de las constancias de autos surge que se ha acreditado fehacientemente la concurrencia de los elementos del tipo mencionados en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA para concluir que es correcta la imputación efectuada a la actora. Expresa que la propia encartada reconoce la controversia clasificatoria existente en la materia por lo que debió recurrir a la declaración con intervención del servicio aduanero como lo prevé el art. 332 del CA. Rechaza la invocación de la doctrina emergente del fallo "Camaronera Patagónica", cuya aplicación no fue solicitada por la recurrente. Manifiesta que la pretendida conversión por parte de la actora al tipo de cambio histórico contraría la naturaleza de los tributos aduaneros, concebidos como un porcentaje del valor de la mercadería por la que se paga moneda extranjera, así como el texto del art. 20 de la ley 23.905 y lo concluido en el precedente jurisprudencial "Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.179-A)". Indica que de los arts. 794 a 796 del CA se desprende que una vez vencido el plazo de diez días desde la notificación del acto por el cual se liquidaron los tributos el deudor debe pagar, junto con aquellos, un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo, y dicha tasa de interés resarcitorio es la que ha fijado la Secretaría de Hacienda. Cita jurisprudencia. Solicita se rechace la aplicación del art. 898 del CA en tanto se encuentra configurada la infracción imputada respecto de la mercadería documentada en el permiso de embarque en cuestión. Hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones, ofrece prueba, desconoce la prueba documental aportada por la contraria y solicita se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que con fecha 01/03/21 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Con fecha 10/03/22 se abre la causa a prueba y con fecha 19/12/24 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". Con fecha 06/02/25 se ponen para alegar. Con fecha. 18/02/25 alega la parte actora y con fecha 21/02/25 la demandada. Con fecha 10/03/25 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 16546-185-2014/95 se inician a fs. 1 con el Acta de Denuncia sin numerar de fecha 19/01/2016, por presunta declaración inexacta tipificada en el art. 954 del CA, respecto de las destinaciones de exportación 11 057 ES02 000101 M (definitiva 12 057 EC08 000003 E), 11 057 ES02 000102 N (definitiva 12 057 EC08 000004 F), 11 057 ES02 000103 Y (definitiva 12 057 EC08 000005 G), 12 057 ES02 000002 N (definitiva 12 057 EC08 000007 X), 12 057 ES02 000001 N (12 057 EC08 000008 J), y 12 057 ES02 000004 P (definitiva 12 057 EC08 000009 K) –cuyos sobres contenedores obran agregados a fs. 26/27, 28/29, 30/31, 32/33, 34/35 y 36/37, respectivamente–, con fundamento en la Nota nro. 056/2016 (DV MICO) e Informe Técnico nro. 10/2016 (DV MICO), glosada a fs. 2/8, junto a la documentación complementaria agregada como Anexo a fs. 9/25. A fs. 38 se remiten las actuaciones a la Sección Inspección Simultanea mediante Nota nro. 5/2015 "SUMARIOS", a fin de establecer el importe de la multa mínima, lo que se da cumplimiento a fs. 39/40 por Nota nro. 200/16 (SIS). A fs. 41/43 se agregan constancias de registro de denuncia al SIM. A fs. 44/47 por Resolución nro. 420/16 (AD SALO) se ordena la apertura de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del CA y, a su vez, correr vista de todo lo actuado a la firma "Petrobras Energía S.A." –actualmente Pampa Energía S.A. – (notificada el 22/04/16 cfr. constancia de fs. 49). Se acumula el Alcance nro.

16546-185-2014/114. A fs. 50/76 (refoliado) presenta su descargo la firma actora y a fs. 79/95 (refoliado) se agrega la documental por ella acompañada. A fs. 96 se tiene por presenta a la firma exportadora, por contestada la vista en tiempo y forma, por agregada la documentación y se rechaza la demás pruebas ofrecidas por inconducentes. Se acumula el Alcance nro. 16546-185-2014/130. A fs. 101/103 (refoliado) la firma actora interpone recurso de revocatoria. A fs. 104/105 se emite el Dictamen nro. 380/2016 el que concluye que debe rechazarse la revocatoria interpuesta. A fs. 106/107 mediante Resolución nro. 825/2016 (AD SALO) se rechaza el recurso de revocatoria interpuesto. A fs. 112 por Nota nro. 11/2017 "SUMARIOS" se remiten los actuados a la Sección "Inspección Simultanea" a fin de emitir el informe técnico correspondiente. Se acumula el Alcance nro. 16546-185-2014/166. A fs. 113/114 y vta. (refoliado), la actora informa la adhesión al Régimen de Regularización de Deudas de la Ley 27.260, acompañando el Formulario F. 1003 a fs. 121/122 (refoliado), constancias de pago a fs. 123/124 (refoliado) y plan de facilidades nro. J359294 a fs. 125/130 (refoliado). A fs. 131 mediante Nota nro. 96/17 (SIS) el Jefe de Sección Aduanera informa a la Sección Sumarios que comparte en su totalidad los términos emitidos mediante el Informe Técnico nro. 10/2016 (DV MICO). A fs. 132 por Nota nro. 331/2017 (AD SALO) se remiten los actuados al Dpto. Técnica de la Nomenclatura y Clasificación Arancelaria en los términos de la RG AFIP nro. 1618/2003. A fs. 133 se informa que para que dicha área pueda emitir el Dictamen Técnico se debe contar con los análisis de la mercadería documentada en las destinaciones en trato, criterio que es compartido por el Jefe del área mediante Nota nro. 968/17 (DV CLAR). A 134/140 y vta. se agrega impresiones del plan de facilidades nro. J359294, informando que a través del mismo la firma canceló los tributos correspondientes a la destinación 12057EC08000009K. Se acumula el Alcance nro. 16546-185-2014/189. A fs. 141 y vta. (refoliado) la firma actora aclara que el allanamiento y el pedido de condonación, oportunamente solicitado, está limitado al reclamo formulado en relación al PE 12057EC08000009K. A fs. 142 por Nota nro. 063/19 (SIS) se informa a la Sección Inspección Simultanea que lo cuestionado en el sumario es la clasificación arancelaria declarada y su nivel tributario, no la composición química que resulte de un análisis del producto exportado. A fs. 143 se remiten las actuaciones a la Sección Sumarios. A fs. 143 por Nota nro. 792/19 (AD SALO) se remiten nuevamente las actuaciones al Departamento Técnica de la Nomenclatura y Clasificación Arancelaria. A fs. 145/148, 149 y 150 se agregan copias del Dictamen Técnico nro. 04/14, de la Nota nro. 1675/12 (DI TECN) y de lo informado por la Secretaría de Energía mediante Nota 2688/13. A 1151/156 luce el Dictamen Técnico nro. 37/20. A fs. 157/158 se emite la Nota nro. 97/20 (DV ARIN) solicitando a la División Minería y Combustibles que informe el precio internacional de la PA SIM 2710.12.41.000 a la fecha de oficialización de cada una de las destinaciones en trato, a lo que se da cumplimiento a fs. 159/163 mediante Nota nro. 126/2020 (DV MINC). A fs. 164/172 se dicta la Resolución nro. 232/2020 (AD SALO) apelada en la especie.

V.- Que, sentado lo que antecede, corresponde determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución nro. 232/20 (AD SALO), que condenó a la firma PETROBRAS ENERGÍA S.A. (actualmente PAMPA ENERGÍA S.A.), al pago de una multa y tributos en los términos del art. 954 ap. 1, inc. a), del C.A.

Que, en primer lugar, corresponde indicar que respecto a la operación documentada por el PE nro. 12 057 ES02 000004 P, registrada el 24/01/12 (y definitiva 12 057 EC08 000009 K), a fs. 113 y vta. (refoliado) de las act. adm., la actora informó el acogimiento al régimen de regularización excepcional de deudas aduaneras instituido por la Ley 27.260, y a tales fines, se allanó y renunció a toda acción y derecho respecto de los tributos intimados en la mencionada destinación, acompañando a fs. 121/130, las constancias de pago y adhesión al plan de facilidades y a fs. 114 y vta el Formulario 408/NM, solicitando, a su vez, la condonación de la multa en virtud de lo normado por el art. 56 de la mencionada ley y el art. 6 de la Resol. Gral. AFIP nro. 4007/17. En relación a ello, en el art. 2 de la Resol nro. 232/20 (AD SALO) aquí apelada, se resolvió hacer lugar a la adhesión al régimen previsto en la Ley 27.260 y tener por condonada la multa interpuesta en relación a la mencionada destinación, por

lo que corresponde expedirse respecto del resto de las operaciones objeto de la presente Litis.

Que no se encuentra controvertido en autos que por medio de las destinaciones –registradas bajo el régimen de precios revisables– 11 057 ES02 000101 M registrada el 28/12/11 (y definitiva 12 057 EC08 000003 E), 11 057 ES02 000102 N registrada el 28/12/11 (y definitiva 12 057 EC08 000004 F), 11 057 ES02 000103 Y registrada el 28/12/11 (y definitiva 12 057 EC08 000005 G), 12 057 ES02 000002 N registrada el 05/01/12 (y definitiva 12 057 EC08 000007 X), y 12 057 ES02 000001 M registrada el 05/01/12 (y definitiva 12 057 EC08 000008 J), la actora documentó, con destino a -Paraguay- la exportación de 959,98; 1.575,23; 1.612,90; 1.808,24 y 1.817,60 toneladas, respectivamente, de la mercadería correspondiente a la PA SIM 2710.11.49.990W: *"Los demás Las demás Las demás Naftas –Aceites livianos (ligeros)* y preparaciones -Aceites de petróleo o de mineral bituminoso (excepto los aceites crudos) y preparaciones no expresadas ni comprendidas en otra parte, con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70% en peso, en las que estos aceites constituyan el elemento de base, excepto los desechos de aceites: ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO, EXCEPTO LOS ACEITES CRUDOS; PREPARACIONES NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE, CON UN CONTENIDO DE ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO SUPERIOR O IGUAL AL 70% EN PESO, EN LAS QUE ESTOS ACEIT ..."*.

Que la actora sostiene que la mercadería debe clasificarse en las PA 2710.11.49.990W (Las demás – Naftas - Aceites livianos (ligeros)* y preparaciones). Por su parte, la Aduana entendió que por sus características técnicas debió clasificarse en la PA 2710.11.41.000G (Para petroquímica – Naftas - Aceites livianos (ligeros)* y preparaciones), conforme surge del Informe Técnico nro. 10/2016 (DE MICO) de fs. 2/8 de las act. adm.

Que sobre la base de dicha denuncia se ordenó la apertura del sumario por presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. y la posterior condena al pago de multa y tributos confirmada por la aduana de San Lorenzo.

VI.- El art. 954 del Código Aduanero en su ap.1 establece que.: *"EI que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjera o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio..."*.

Que para que se configure la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que, como se expuso, la denuncia y posterior apertura de sumario tiene su fundamento en el Informe Técnico nro. 10/2016 (DV MICO) –obrante a fs. 2/8, en el que se sostuvo que al realizarse un estudio exhaustivo de las destinaciones en trato, *"…se advirtió que en el contrato de compraventa presentado se fija el precio de la mercadería como NAFTA FISICA O VIRGEN que en los términos del Sistema Armonizado se denomina NAFTA PETROQUIMICA, cuya PA 2710.12.41.000U…"*, agregando que *"…la encartada expresa que la calidad de su NAFTA es TIPICA PESA, con estos dichos se procedió al control físico del resto de los documentos registrados y se detectó que los análisis de las dos posiciones arancelarias citadas no hay una diferencia tangible y que los valores expresados se encuentran dentro de los parámetros establecidas en el DTO. 1129/2001 para las naftas vírgenes, no teniendo implicancia alguna el destino final de la mercadería…"*, informando que del antecedente creado por el INTI surge que *"De acuerdo a los resultados obtenidos y a los que figuran en el expediente, el producto corresponde a una gasolina natural o nafta virgen dependiendo de su origen, observándose, que los valores de la curva de destilación de la muestra*

cumple con lo normado por el Decreto 1129/2001 para naftas vírgenes…”, por lo que se *“…toma como valido los casos que, fueron elevados por la Aduana en consulta a la División Clasificación Arancelaria quien se expidió, en el siguiente sentido, que de acuerdo con la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.), las naftas que se utilizan generalmente en petroquímica o como disolventes no deben confundirse con las gasolinas denominadas “naftas” en Argentina que comprenden las mezclas de hidrocarburos livianos aptas para su utilización en motores de explosión…”*

Por otra parte menciona que se realizó una consulta a la Secretaría de Energía adjuntando copias de los resultados del laboratorio y la documentación relevante a través de la Nota nro. 1675/12 (DI TECN), caratulada por expediente 1-256368-2012, quien informó que *“En función de las composiciones y octanos reportados, con alto contenido de parafinas y octano de RON entre 62,5 y 76, entendemos que se trata de refinado parafínico que es un subproducto de la extracción de aromáticos de la nafta reformada. Dicho subproducto, que no puede utilizarse en las formulaciones de gasolinas comerciales para el mercado en Argentina por su bajo valor octanico, se destina a otros mercados como materia prima petroquímica y para elaborar solventes”*. Por otro lado cita la opinión del Instituto Argentino del Petróleo y del Gas (IAPG) en cuanto a que *“Los cortes que no se usen para elaborar las gasolinas aptas para motores –ciclo Otto– pueden destinarse a otros usos, como el petroquímico, la elaboración de solventes, o para ser procesados en la misma u otra refinería.”*

Por los mencionados fundamentos llega a la conclusión que se ha declarado una mercadería distinta a la que correspondía, provocando un perjuicio fiscal. Ello en razón del análisis de las muestras que fueron tomadas en el marco del expediente SIGEA 12517-420-2009 –las que se adelanta, no guardan relación con la presente causa–.

A su vez a fs. 127 de las act. adm. 12517-420-2009, agregadas por la representación fiscal como prueba documental mediante IF-2022-24373359-APN-DTD#JGM, y a fs. 149/150 de las act. adm. pertenecientes a la presente causa, obran agregadas copias de la opinión del IAPG y de la Nota nro. 1675/12 (DI TECN) emitida por la Secretaría de Energía, de cuya lectura se desprende, además de lo ya citado en el informe referido *supra*, que *“no es correcto afirmar que el hecho de que la nafta o gasolina no sea apropiada para motores –ciclo Otto- implique que tenga que ser utilizada para la industria petroquímica. Este es uno de los usos posibles, pero no el único. Asimismo, no es correcto afirmar que el hecho de que la nafta o gasolina no sea apta para motores –ciclo Otto- implique que tenga que ser nafta virgen”*, a su vez se constata que la conclusión arribada por la Secretaría de Energía corresponde a los análisis de laboratorio practicados sobre muestras extraídas respecto a las mercaderías documentadas por medio de las destinaciones 08057ES02000096X, 08057ES02000101S, 08057ES02000106A y 08057ES02000108C, que no se encuentran aquí controvertidas (ver fs. 150).

Asimismo, a fs. 145/148 luce agregada copia del Dictamen Técnico nro. 4/14, efectuado respecto de las destinaciones mencionadas precedentemente, las que se reitera no son objeto de la presente Litis.

Que con fundamento a lo precedentemente expuesto se resuelve instruir sumario por la presunta comisión de la infracción al art. 954 ap. 1, inc. a) del CA y, asimismo correr vista de todo lo actuado a la aquí actora, indicando expresamente que *“el área fiscalizadora inicia la actuación tomando en consideración los antecedentes habidos en el SIGEA 12517-420-2009 (Sumario Contencioso SC57-31/2009), registrados en esa dependencia, por lo que se procedió a realizar un estudio exhaustivo de la documentación de la destinación del asunto…* agregando que oportunamente la Aduana San Lorenzo elevó los casos en consulta a la División Clasificación Arancelaria, quien se expidió indicando que *“En el aspecto clasificatorio, las mercaderías en trato, por tratarse de naftas livianas de los tipos utilizados para petroquímica, se encuentran comprendidas en la partida 27.10 y dentro de ella, la subpartida regional 2710.11.4. NAFTAS, resultando clasificables en la P.A. 2710.11.41 “Para petroquímica”*, por lo que entiende que *“…es indudable que se ha declarado una mercadería distinta a la que correspondería, ya*

que del informe se desprende que el resultado de la mercadería exportada se trata de aceites ligeros no aptos para su utilización en motores de explosión, cuya clasificación no corresponde a la posición arancelaria dada por la encartada (P.A. 2710.12.49.990W –Los Demás. Las demás. Las Demás Naftas)", añadiendo que "*…de acuerdo a los antecedentes aportados por la encartada en ningún momento se citan datos que puedan diferenciar una nafta de otra, con lo cual son técnicamente idénticos productos."*

En este punto corresponde indicar que ni el sumario SC57-31/2009, ni los antecedentes de la División Aduana San Lorenzo, ni los supuestos análisis practicados por el INTI, ni lo informado por la División Clasificación Arancelaria lucen agregados al expediente administrativo.

Que una vez contestada la vista por parte de la encartada, a fs. 151/156 la Sección Clasificación Arancelaria emite el Dictamen Técnico nro. 37/20 señalando, en el punto 1 de sus considerandos, que *"…como paso previo al análisis de competencia, debe mencionarse que no se cuenta con análisis de laboratorio sobre muestra de la mercadería exportada, razón por la cual, el presente Dictamen Técnico se efectúa teniendo en cuenta la documentación obrante en autos…"*, asimismo, reitera los fundamentos expuestos en el Informe Técnico nro. 10/2016, sobre todo lo referido a la Nota nro. 1675/12 (DI TECN) –caratulada por Expediente 1-256368-2012-, y a la opinión del Instituto Argentino del Petróleo y del Gas (IAPG), oportunamente referenciadas, para después indicar nuevamente que *"la mercadería que diera origen a la presente denuncia, se trata –en términos de la Nomenclatura- de aceites livianos (ligeros)* que destilan, incluidas las pérdidas, una proporción superior o igual al 90% en volumen a 210°, según método ASTM D 86"*, reproduciendo a continuación "*los parámetros más importantes de ese protocolo"* por medio de un cuadro descriptivo, cuando se recuerda, no se extrajeron muestras representativas ni se ha practicado análisis de laboratorio alguno respecto de la mercadería documentada por la destinación aquí involucrada.

Que a pesar de todas las inconsistencias señaladas la aduana de San Lorenzo dictó la Resolución nro. 232/2020 (AD SALO), condenando a la firma exportadora por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, y reclamando la diferencia de tributos.

VII.- De todo lo hasta aquí expuesto puede concluirse que el servicio aduanero basó su condena infraccional en un informe técnico producido sobre la base de informes y análisis de laboratorio, que no sólo no obran agregados a las actuaciones administrativas, sino que también los mismos fueron producidos en un expediente distinto al presente (SIGEA 12517-420-2009), y sobre destinaciones ajenas a la presente causa. Sumado a ello la tergiversación de la información brindada por el IAPG, emitiendo un dictamen técnico aún en pleno conocimiento de que no contaba con muestras representativas y la inexistencia de análisis de laboratorio efectuado sobre la mercadería documentada por la destinación aquí cuestionada. En resumen, la condena se basó en una investigación incompleta y con errores, sin pruebas sólidas y verificables.

Por todo ello, se concluye que la infracción imputada, así como la diferencia tributaria reclamada, no se encuentran debidamente fundadas, ni respetan lo establecido por el art. 895 del CA, que dispone que en materia de infracciones no cabe la incriminación por analogía. Menos aún corresponde realizar aplicaciones analógicas extensivas en materia de determinaciones tributarias, considerando al resultado de la composición química de una mercadería aplicable directamente a otras sobre la que no se extrajo muestra alguna ni obran análisis químicos.

Asimismo, las divergencias incurridas entre el informe técnico 10/16 (DV MICO), el dictamen técnico 4/14 y el dictamen técnico 37/20, como la falta de muestras y de los análisis de laboratorio, conducen en autos a la razonable aplicación del principio jurídico del art. 898 del CA. Esta norma dispone que, en materia infraccional, en caso de duda, deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado, correspondiendo también por ello

revocar la resolución apelada.

VIII.- Atento a la aplicación del principio el art. 898 del CA, las costas deben imponerse en el orden causado, en tanto la Aduana pudo tener motivos para actuar como lo hizo.

IX.- Que en igual sentido se resolvió el 22/10/24 en el Expte. nro. EX-2019-102341052-APN-SGASAD#TFN, de igual carátula que el presente y en trámite ante esta Sala "E", Vocalía de la 13ª Nominación, cuyo caso es idéntico al presente.

Que, por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución 239/20 (AD SALO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/97, en cuanto condena a la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A. (actualmente PAMPA ENERGÍA S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap.1, inc. a) del CA, en relación a las destinaciones de exportación nros. 11 057 ES02 000101 M -y definitiva 12 057 EC08 000003 E-, 11 057 ES02 000102 N -y definitiva 12 057 EC08 000004 F-, 11 057 ES02 000103 Y -y definitiva 12 057 EC08 000005 G-, 12 057 ES02 000002 N -y definitiva 12 057 EC08 000007 X-, 12 057 ES02 000001 N -y definitiva 12 057 EC08 000008 J-, y 12 057 ES02 000004 P -y definitiva 12 057 EC08 000009 K-, y en cuanto le exige el pago de tributos.

2.- Imponer las costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Revocar la resolución 239/20 (AD SALO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/97, en cuanto condena a la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A. (actualmente PAMPA ENERGÍA S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap.1, inc. a) del CA, en relación a las destinaciones de exportación nros. 11 057 ES02 000101 M -y definitiva 12 057 EC08 000003 E-, 11 057 ES02 000102 N -y definitiva 12 057 EC08 000004 F-, 11 057 ES02 000103 Y -y definitiva 12 057 EC08 000005 G-, 12 057 ES02 000002 N -y definitiva 12 057 EC08 000007 X-, 12 057 ES02 000001 N -y definitiva 12 057 EC08 000008 J-, y 12 057 ES02 000004 P -y definitiva 12 057 EC08 000009 K-, y en cuanto le exige el pago de tributos.

2.- Imponer las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª. Nominación (cfr. art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.12 14:39:27 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.12 17:09:43 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.12 17:09:43 -03:00