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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-26816649-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-94928606-APN-SGASAD#TFN y su acumulado EX-2023-95116423-APN-SGASAD#TFN; PAMPA ENERGÍA S.A. y su acumulado MONIN DANIEL DOMINGO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"PAMPA ENERGÍA S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación", EX-2023-94928606-APN-SGASAD#TFN** y su acumulado "**MONIN DANIEL DOMINGO c/D.G.A. s/recurso de apelación", EX-2023-95116423-APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma PAMPA ENERGÍA S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2022-8494-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 16546-185-2014/92. Mediante tal resolución se la condenó al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA") y se le formuló cargo en concepto de perjuicio fiscal. Explica que la cuestión en debate radica en determinar si ha clasificado correctamente la mercadería exportada –nafta-, atendiendo a su uso y destino o si, por el contrario, corresponde atender exclusivamente a su composición química. Relata los antecedentes del caso, señalando que documentó la exportación de nafta con destino a Brasil y Estados Unidos, clasificando la mercadería en la posición arancelaria (PA) 2710.12.49 correspondiente a las "Naftas. Las demás", la que debió ser sometida al control físico y documental, atento a que le fue asignado el canal naranja de selectividad y se trataba de una carga a granel, pero que luego fue liberada conforme, *sin que existan constancias de extracción de muestra alguna*. Indica que las operaciones se realizaron al amparo del régimen de precios revisables establecido mediante la resolución 2780/92 ex ANA, por determinarse el precio en una fecha posterior al embarque. Refiere que años antes había comenzado una controversia en la Aduana en torno a la correcta clasificación de otras exportaciones de naftas, en base a resultados de análisis solicitados al INTI, y que en esta ocasión el servicio aduanero consideró que la mercadería de autos resultaba ser idéntica a aquella y debía por tanto seguir la misma clasificación (2710.12.41. "Naftas. Para petroquímica"), *pese a que no se extrajeron muestras representativas para proceder a su análisis*. Manifiesta que conforme surge del propio nomenclador *es el uso el que manda para clasificar cada clase de nafta*, razón por la cual no es posible definir a una nafta como para petroquímica solo por alguna de sus especificaciones. Agrega que surge expresamente del contrato suscripto con el importador que la nafta no iba a ser utilizada en la industria para petroquímica. Sostiene que se ha demostrado que la mercadería exportada es una nafta destinada al *blending* para la formulación de gasolinas, con incorporación de cortes de alto valor octánico y

bioetanol, lo que además fue ratificado por la Secretaría de Energía. Se expresa luego sobre las cuestiones procedimentales, indicando en primer lugar que el funcionario actuante liberó la carga sin ningún cuestionamiento y *sin extraer muestras representativas de la mercadería involucrada*. Cita el art. 343 del CA y la resolución general 1582/03, la que detalla el proceder que deben seguir los funcionarios aduaneros, y recuerda que *la propia División Clasificación Arancelaria ha manifestado que no le resultaba posible emitir una opinión técnica sin tener a disposición el producto sobre el cual está debía ser emitida*. Plantea la nulidad del auto de apertura de sumario y la consecuente prescripción de la acción del fisco para imponer penas y percibir tributos, atento a que desde la fecha en que se documentaron las exportaciones hasta la fecha en que se notificó la vista, transcurrieron más de 10 años sin que el servicio aduanero hiciera ninguna gestión, más que aperturar el sumario. Realiza consideraciones preliminares en relación a las naftas, explicando en qué consisten, detallando sus usos y composiciones. Reitera que la Secretaría de Energía, en su carácter de autoridad de aplicación, ha validado la posición arancelaria en la que fue clasificada la mercadería al entregar las especificaciones técnicas detalladas en los contratos presentados, y que de toda la prueba rendida no surgen dudas de que las naftas deben ser clasificadas según su uso. Menciona que *todas las naftas deben tener una destilación de proporción superior o igual a 90% en volumen a 210° C*, por lo que las conclusiones a las que arribó el área técnica en el dictamen 4/14 son erróneas y no conmueven la clasificación propuesta. Explica detalladamente que el informe técnico que sustenta la condena no posee rigor científico y no debe ser aceptado como fundamento valido. Realiza un análisis de la prueba rendida en las actuaciones administrativas, señalando que el primer informe de clasificación arancelaria indicó que no se reunían las condiciones para poder emitir un dictamen técnico; luego la División Minería y Combustible concluyó que *la nota base de la denuncia 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 destinatario final le dio al producto*. Cita y refiere a los informes emitidos por la Secretaría de Energía y el ITBA. Remite a la prueba producida en la causa 34.490-A de este tribunal. Explica cómo funciona el sistema de designación y codificación de mercaderías, para justificar su clasificación arancelaria de la mercadería objeto de la controversia. Reitera que la Secretaría de Energía otorgó la autorización de las exportaciones en trato, validando la posición arancelaria declarada, por lo que se verifica una incongruencia entre los actos del gobierno cuando por un lado autoriza la venta de la mercadería indicada, y por el otro, cuestiona la clasificación arancelaria a través de la Aduana con un evidente fin recaudatorio. Sostiene que el reclamo tributario resulta infundado, con fundamento en la doctrina de la Corte en el caso "Camaronera Patagónica", ya que los derechos de exportación exigidos han sido establecidos por una resolución ministerial -394/07-, que no se encontraba ratificada por una ley del congreso. Posteriormente, se adentra en el análisis de la cuestión infraccional, manifestando que aun para el caso de que no se comparta el criterio clasificatorio sostenido, el reproche resulta absurdo toda vez que se trataría de un yerro técnico carente de culpa, por lo que no existe inexactitud entre lo declarado y lo verificado. Sostiene que *declaró todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate*. Agrega que, si se considerara configurada la declaración inexacta, ella no ha ocasionado la consecuencia tutelada por el inc. a) del art. 954.1, ya que los derechos de exportación exigidos resultan inconstitucionales. Por último, realiza una síntesis de la defensa, manifiesta que el reclamo tributario formulado en dólares y los intereses que eventualmente se exigirían resultan inconstitucionales, hace reserva de caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (IF-2023-135116501-APN-DTD#JGM). Realiza la negativa de rigor y relata los antecedentes del caso. Efectúa en primer lugar un repaso sobre las características de la mercadería en trato, para concluir que en el caso *los exámenes de laboratorio han arrojado un R.O.N. por debajo de los requerimientos para combustibles, siendo que el uso de las naftas dependerá justamente del R.O.N. y la curva de destilación*. Agrega que según el octanaje detectado en los informes del INTI la nafta "physical" no constituye por sí sola una motonafta del ciclo Otto, sino que para ello resulta necesario subir su nivel de octanos (R.O.N.) a través de agregados que no fueron detectados en los exámenes de laboratorio, *mientras que lo que si se detectó fue un alto contenido de parafinas, extremo que condiciona su uso como materia prima para la industria petroquímica*. *Explica el concepto de "nafta para petroquímica" y refiere que necesariamente el uso de una nafta viene dado por sus características, siendo esto último lo que permite clasificar a la nafta en una u otra PA*. Refiere que la posición arancelaria declarada por la actora es incorrecta, ya que efectivamente se trata de nafta para petroquímica,

clasificación a la que se arribó por aplicación de la regla general para la interpretación del Sistema Armonizado (“SA”) 3 a), que tiene además sustento en el dictamen técnico 86/22. Sostiene que, *de ningún modo, el término petroquímico se circunscribe sólo al uso del producto exportado en una planta de crackeo*. Respecto de las manifestaciones de la actora sobre los actos de la Secretaría de Energía, explica que ésta no toma muestras del producto que se pretende exportar, ni clasifica la mercadería de ninguna forma, sino que emite autorizaciones de acuerdo con los datos aportados por el propio interesado, por lo que no existe ninguna incongruencia sobre la unicidad del estado nacional. Posteriormente, se adentra en el análisis de la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, explicando que en el caso se verifican los dos elementos constitutivos del tipo necesarios para la configuración de la infracción, esto es, una declaración que difiera con el resultado de la comprobación y un perjuicio fiscal. Asimismo, agrega que de la compulsa de las constancias de la causa surgen acreditados los elementos subjetivos del tipo imputado. Indica que siendo la propia actora quien reconoce la controversia clasificatoria existente en la materia debió haber recurrido a la declaración con intervención del servicio aduanero, tal como lo prevé el art. 332 del CA, actuar que un buen hombre de negocios hubiera realizado. Sobre el reclamo de intereses, cita lo establecido por los arts. 794, 795 y 796 del CA y jurisprudencia que hace a su derecho. Rechaza la pretendida aplicación de la doctrina emergente del fallo “Camaronera Patagónica” y sostiene que este tribunal tiene prohibido considerar inconstitucionalidades. Por último, contesta el planteo de nulidad esgrimido por la actora, hace reserva de caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Posteriormente, el despachante de aduana Monin Daniel Domingo interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-564-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 16546-185-2014/92. Mediante tal resolución se lo condenó, junto con la firma Pampa Energía S.A., al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero (“CA”) y se le formuló cargo en concepto de perjuicio fiscal. Solicita acumulación a la causa que tramita bajo el EX-2023-94928606—APN-SGASAD#TFN. Relata los antecedentes del caso, indicando que documentó la exportación de la mercadería en trato siguiendo las instrucciones impartidas por Petrobras Argentina S.A., y sin perjuicio de que el propio Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros compartía su postura –conf. resolución 8494/2022-, se dictó la resolución que aquí apela por considerarse que no se encontraba acreditado que hubiera requerido a la firma exportadora la información relativa a la calidad, características o composición de la mercadería en trato, a fin de contar con los datos suficientes que le hubieran permitido realizar una correcta clasificación arancelaria. Explica que formuló la declaración comprometida en un todo de acuerdo a la documentación e instrucciones impartidas por la firma exportadora, por lo que no puede ser condenado en función de lo establecido por los arts. 902 y 908 del CA. Analiza la responsabilidad del despachante de aduana a la luz de lo establecido en los mencionados arts. 902 y 908 del CA. Sostiene que no existió en el caso una declaración que difiera con el resultado de la comprobación, lo que se evidencia a partir de la autorización brindada por la Secretaría de Energía. Refiere que la mercadería ha sido clasificada de manera correcta y detalla los pasos seguidos para clasificarla. Agrega que las cuestiones clasificatorias no son punibles cuando la clasificación errónea es cuanto menos razonable, y que no todas las controversias clasificatorias merecen reproche infracccional. Solicita la aplicación subsidiaria del art. 898 del CA, adhiere a las manifestaciones de derechos desarrollados por el exportador en su escrito de inicio, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

IV.- Mediante el IF-2023-135688708-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por el despachante de aduana. Denuncia la conexidad existente con el expediente EX-2023-94928606—APN-SGASAD#TFN. Realiza la negativa de rigor y relata brevemente los hechos. Se refiere a la responsabilidad directa del despachante de aduanas, recordando la importancia de que suministre, precisa y concretamente, todos los elementos de juicio e informaciones necesarias que le permitan al servicio aduanero ejercer sus facultades de control. Señala que las declaraciones aduaneras efectuadas para dar cumplimiento a las destinaciones u operaciones comprometen la responsabilidad de quienes las formulan, ya que las inexactitudes en las que incurran son punibles, y cita jurisprudencia para respaldar sus dichos. Ofrece argumentos para determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercadería involucrada y realiza una reseña del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías. Luego, analiza la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 del CA, rechaza la pretendida aplicación

del principio *indubio pro-reo*, acompaña como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

V.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** El 24.11.23 se resuelve acumular el expediente EX-2023-95116423-APN-SGASAD#TFN al que lleva el número EX-2023-94928606-APN-SGASAD#TFN. El 17.12.24 se rechaza la prueba ofrecida a efectos de evitar dilaciones innecesarias y se elevan los autos a la Sala "E". El 14.03.25 se llaman los autos a sentencia.

VI.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/92 se inician con el acta de denuncia por cambio de PA, respecto de los PE 12001EC08000009W y 12001EC08000012Z (fs. 1). A fs. 2/6 luce el informe técnico 253/15 (DV MICO), que concluye que se ha declarado una PA distinta a la que correspondía a la mercadería exportada, beneficiándose el exportador con un tratamiento fiscal distinto y, por tanto, provocando un perjuicio fiscal. A fs. 18 se resuelve abrir sumario contencioso contra la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A. y el despachante de aduana Monin Daniel Domingo. A fs. 21 obra la nota 279/22 (DV MICO), por la que se informa la diferencia de derechos reclamada. A fs. 23 obra planilla de liquidación. A fs. 24 se corre vista a la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A. y el despachante de aduana Monin Daniel Domingo, lo que se notifica el 23.06.22 (fs. 27/28). A fs. 29/32 el despachante de aduana contesta la vista, y a fs. 33/206 hace lo propio la firma Pampa Energía S.A., en su carácter de sociedad absorbente de PETROBRAS ARGENTINA S.A. A fs. 207 se tiene por contestada la vista, se remiten las actuaciones a la División Clasificación Arancelaria a los fines de emitir dictamen técnico y se hace saber que no se cuenta con muestra representativa de la mercadería en cuestión. A fs. 208/211 se agrega el dictamen técnico 4/14 y s fs. 213 la nota 2688/13 de la Secretaría de Energía. A fs. 214/217 luce el dictamen técnico 86/20. A fs. 218 se amplía la providencia de fs. 207 no haciéndose lugar a prueba documental e informativa. A fs. 221/222 la firma Pampa Energía S.A. interpone recurso de revocatoria contra el auto de fs. 218, el que se rechaza a fs. 225. A fs. 229/232 obra la resolución RESOL-2022-8494-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, apelada en autos, por la que se condena a la firma Pampa Energía S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y se formula cargo en concepto de perjuicio fiscal. Luego, a fs. 236/237 se dicta la resolución RESOL-2022-325-E-AFIP-SDGTLA que no aprueba el artículo 2 de la resolución 8494/2022, en cuanto absuelve al despachante de aduana Monin Daniel Domingo. Finalmente, a fs. 238 se dicta la resolución RESOL-2023-564-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, también apelada en autos, condenando al mencionado despachante de aduana por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

VII.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas (8494/22 y 564/23), en cuanto condenan a la firma PAMPA ENERGÍA S.A. y al despachante de aduana Monin Daniel Domingo por la comisión de la infracción del art. 954.1 inc. a) del CA, se ajustan a derecho.

La controversia de autos versa sobre la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante los PE 12001EC08000009W (12001ES02000007H) y 12001EC08000012Z (12001ES02000010B), bajo el régimen de precios revisables.

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).

VII.1.- La presente causa tuvo su génesis en el informe técnico 253/15 (fs. 2/6 de las act. adm.). Allí se sostuvo que la discrepancia clasificatoria surge de la lectura de la documentación complementaria que se encuentra adjunta en sobre contendor del documento adjunto. Dicho informe refiere que en el contrato de compraventa se fijó el precio de la mercadería como *nafta física o virgen*, lo que a su criterio se denomina *"nafta petroquímica"* en los términos del Sistema Armonizado.

Luego refiere a la información que "*el INTI explaya en sus informes respecto a este tipo de mercaderías: que poseen un número de octanos inferior al de la nafta común y nafta súper por lo que no sería apropiado para el uso de motores*

nafteros –ciclo Otto-, observándose, que los valores de la curva de destilación de la muestra cumplen con lo normado por el Decreto 1129/2001 para naftas vírgenes" (fs. 2 de las act. adm.).

Como fundamento adicional para sostener su postura la Aduana cita: **(i)** la respuesta de la Secretaría de Energía mediante su nota 2688/13, donde se habría tenido a la vista los análisis de laboratorio y la documentación relevante, para concluir que *"En función de las composiciones y octanos reportados, con alto contenido de parafinas y octano de RON, 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 gasolina comerciales para el mercado en Argentina por su bajo valor octánico, se destina a otros mercados como materia prima petroquímica y para elaborar solventes"*; y **(ii)** la opinión del Instituto Argentino del Petróleo y del Gas (IAPG), que refiere 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 reprocesados en la misma u otra refinería."* (fs. 3 de las act. adm.).

Realizado el detalle de los fundamentos señalados *supra*, el informe concluye que es indudable que se ha declarado una mercadería distinta a la que correspondía; ello es así en razón del análisis de las muestras que fueron tomadas en el expediente enunciado en el primer párrafo (SIGEA 12517-420-2009), agregando 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 *evidentemente son técnicamente idénticos productos*.

Sentado ello, se aclara que de los informes o análisis que la Aduana habría utilizado como fundamento para emitir el informe base de la presente, el *único* que luce agregado a las actuaciones administrativas es la nota 2688/13 de la Secretaría de Energía (ver fs. 213), de la que surge la conclusión transcripta por el informe técnico que puede leerse *supra* en **(i)**. Lo que el informe técnico omitió mencionar, es que tal conclusión se corresponde a los análisis de laboratorio practicados sobre las muestras extraídas de las destinaciones 08057ES02000096X, 08057ES02000101S, 08057ES02000106A y 08057ES02000108C, destacándose que ninguna de ellas es objeto de la presente controversia.

No obstante, a fs. 24 resuelve correr vista a la firma exportadora y su despachante de aduana, imputándoles la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA. Dicha resolución expresamente indica que *"se habría determinado una diferencia de calidad entre la mercadería documentada y la efectivamente exportada, ello conforme antecedente de la Div. Aduana de San Lorenzo Sumario Contencioso SC57-31/2009…Que de acuerdo al referido antecedente, con sustento en el análisis practicado por ante el I.N.T.I. y lo informado por la Div. Clasificación Arancelaria y la Secretaría de Energía, la mercadería declarada bajo la P.A. 2710.12.48.990 H (Nafta – Las demás. Las demás. Las demás…), en función de las composiciones y octanos reportados, con alto contenido de parafinas y octano de RON, se entiende 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 gasolina comerciales para el mercado en Argentina por su bajo valor octánico, se destina a otros mercados como materia prima petroquímica y para elaborar solventes:"* Se reitera aquí que ni el sumario SC57-31/2009, ni el referido antecedente de la División Aduana San Lorenzo, ni el supuesto análisis practicado por el INTI, ni lo informado por la División Clasificación Arancelaria lucen agregados al expediente administrativo.

Luego de contestada la vista, a fs. 207 de las act. adm., la Aduana ordena la remisión de las actuaciones a la División Clasificación Arancelaria a los fines de emitir dictamen técnico, haciendo saber *expresamente* que no se cuenta con muestra representativa de la mercadería en cuestión. Más tarde, a fs. 208/211, se agrega el dictamen técnico 4/14, que se emite en marco de las actuaciones SIGEA 12517-420-2009 –distinta a la presente-, que versa sobre las destinaciones 08057ES02000096X, 08057ES02000101S, 08057ES02000106A y 08057ES02000108C -también distintas a las de autos- y que se realiza a partir de los análisis de laboratorio practicados sobre las muestras extraídas de las referidas destinaciones, los que tampoco se encuentran agregados a las presentes actuaciones, concluyendo que la mercadería en cuestión se trata de *"Nafta liviana, de los tipos utilizados para petroquímica"*.

Posteriormente, se emite sobre las presentes actuaciones el dictamen técnico 86/22, que luce a fs. 214/216. El propio

dictamen vuelve a señalar en el punto 1) de sus considerandos, como paso previo al análisis, que *"no se cuenta con análisis de laboratorio sobre muestras de la mercadería exportada"*, para luego reiterar las inconsistencias ya señaladas respecto al informe técnico 253/15 (DV MICO). Asimismo, procede a indicar en su punto 6), sin ningún tipo de fundamento, que *"la mercadería que dio origen a la presente denuncia se trata –en los términos de la Nomenclatura- de aceites livianos (ligeros)* que destilan, incluidas las perdidas, una proporción superior o igual al 90% en volumen a 210°C, según el método ASTM D86"*. Seguidamente, reproduce un detalle con *"los parámetros más relevantes de ese protocolo"*, en donde puede verse un cuadro con descripción de una mercadería, sin indicarse a que protocolo se estaría refiriendo y sin explicar de dónde surge la información allí volcada. Se recuerda nuevamente que para la mercadería objeto de autos no se han extraído muestras representativas ni se ha practicado análisis de laboratorio alguno.

Bajo este manto de duda la Aduana dictó la resolución DE PRLA 8494/22 y luego la resolución DE PRLA 564/23, reiterando todas las inconsistencias arrastradas desde el informe técnico 253/15, base de la presente, y condenando a la firma exportadora y su despachante de aduana por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y reclamando la diferencia de tributos.

VII.2.- De todo lo hasta aquí expuesto puede detectarse con facilidad que el servicio aduanero basó su condena infraccional en: **(i)** un informe técnico producido sobre la base de informes y análisis de laboratorio que no obran agregados a las actuaciones administrativas; **(ii)** actos producidos en un expediente distinto al presente (SIGEA 12517-420-2009), partiendo del análisis de documentación que no obra agregada a esta causa y tomando como válidas conclusiones de la Secretaría de Energía (Nota 2688/13) respecto a análisis de laboratorio practicados sobre muestras de destinaciones de exportación que no son las de esta causa (ver fs. 208/211 y 213 de las act. adm.); y **(iii)** aun en pleno conocimiento de que no contaba con muestras representativas de la mercadería en cuestión y que no existían análisis de laboratorio de la mercadería exportada (ver fs. 207 y 215 de las act. adm.) avanzó igualmente, emitiendo un dictamen técnico carente de fundamento que reitera los errores ya advertidos y agregando un cuadro con la descripción de mercadería cuyo origen se desconoce. Es decir, resolvió condenar a la exportadora y a su despachante de aduanas por destinaciones en las que no extrajo muestras ni realizó análisis de laboratorio alguno.

Por todo ello, se concluye que tanto los cargos formulados como la infracción imputada no se encuentran debidamente fundados, ni respetan lo establecido por el art. 895 del CA, que establece 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.

VII.3.- Asimismo, las divergencias incurridas entre el informe técnico 253/15 (DV MICO), el dictamen técnico 4/14 y el dictamen técnico 86/22, así 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.- ***Costas:*** 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.

En conclusión, por los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución RESOL-2022-8494-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/92, en cuanto condena a la firma PAMPA ENERGÍA S.A. (absorbente de PETROBRAS ARGENTINA S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y formula cargo en concepto de perjuicio fiscal.

2.- Revocar la resolución RESOL-2023-564-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/92, en cuanto condena al despachante de aduana Monin Daniel Domingo por la

comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

3.- Imponer las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

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

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución RESOL-2022-8494-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/92, en cuanto condena a la firma PAMPA ENERGÍA S.A. (absorbente de PETROBRAS ARGENTINA S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y formula cargo en concepto de perjuicio fiscal.

2.- Revocar la resolución RESOL-2023-564-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/92, en cuanto condena al despachante de aduana Monin Daniel Domingo por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

3.- Imponer las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.14 14:48:10 -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: 2025.03.14 14:55:11 -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: 2025.03.14 14:55:11 -03:00