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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-93028974-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA;EX-2019-102203777- -APN-SGASAD#TFN;PAMPA ENERGÍA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"PAMPA ENERGÍA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expediente EX-2019-102203777- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 923/2019 (AD SALO), dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en fecha 22/10/2019, en la actuación SC 57-180/2014/K, en cuanto dispone condenar a la actora al pago de una multa equivalente a $ 480.987,77 por encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 954 apartado 1 inciso a) del C.A. Asimismo, le reclama el pago de tributos por la suma de U$S 126.475,88, más los intereses del art. 974 del C.A.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> En fecha 14/11/2019 se presenta por apoderado PAMPA ENERGÍA S.A. e interpone recurso de apelación (RE-2019-102201618-APN-SGASAD#TFN) contra la resolución aduanera. A continuación, relata los hechos del caso y desarrolla sus agravios. Inicialmente, entiende que la Aduana no extrajo muestras de la mercadería involucrada y que ello la inhabilita a cuestionar la posición arancelaria propuesta. Agrega que el destino final de la nafta es clave a la hora de la clasificación en el nomenclador. Adiciona que en el país de destino de la exportación no existe industria petroquímica. Explica que el funcionario actuante liberó la carga, previa verificación y que pretender cuestionar las calidades técnicas de la mercadería luego del libramiento y sin extracción de muestras resulta un contrasentido y violenta el procedimiento reglado en el C.A. Asevera que la especificación de la compra/venta de las naftas exportadas no corresponde a una nafta para petroquímica. Relata que existe una posición arancelaria para la nafta para petroquímica (2710.12.41) y otra posición residual para todas las

demás naftas (2710.12.49). Manifiesta que el destino de la nafta resulta determinante a la hora de clasificarla en el nomenclador y que ese criterio se ve reflejado en el nomenclador (“Naftas para petroquímica”). Agrega que, para la Secretaría de Energía, así como para para el 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 el uso. Sostiene que la denuncia se sustenta en el Dictamen N° 4/14 emitido por la División Clasificación Arancelaria en el sumario 09-057-SC031-/2009, que fue emitido en una causa diferente, en relación a cargas distintas, sin que estuviera acreditada su identidad con la causa. En cuanto a la curva de destilación, asevera que no constituye un parámetro idóneo para distinguir las naftas que resultan para petroquímica, resultando común a todas ellas. Puntualiza que el Dictamen N° 49/19 de la División Clasificación Arancelaria carece de rigor técnico, al limitarse a citar opiniones de otros organismos. Asevera que la Aduana pretende asimilar el “blending” con un proceso petroquímico. Cita la Nota N° NO-2018-36070769-APN-DNRC-#MEN en tanto aclara que la destilación del producto no la permite clasificar como “para petroquímica” o “para la formulación de gasolinas”. Adiciona que, en virtud del principio de unidad del Estado resulta contradictorio que la Secretaría de Energía autorice operaciones que luego son cuestionadas por la Aduana. En lo que hace a la cuestión infraccional, afirma que el reproche resulta infundado, dado que no exista una diferencia entre la mercadería declarada y el resultado de la comprobación. De igual manera, explica que se produjo la vulneración al principio de legalidad que debe regir la actividad del Estado. Especifica que no se ha probado inexactitud alguna que sea punible, existiendo únicamente una divergencia clasificatoria. Cita jurisprudencia. En cuanto a los pretendidos derechos de exportación, aclara que no existió perjuicio fiscal, resultando inconstitucionales por aplicación del precedente “Camaronera Patagónica”. Cita los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica. Afirma que no existe la pretendida antijuridicidad que el servicio aduanero replica, ya que no desplegó ninguna conducta contraria al ordenamiento jurídico. Agrega que el elemento subjetivo tampoco se configuró en la causa. Cuestiona la liquidación efectuada en dólares, así como la tasa de interés. Para concluir, solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> La representación fiscal contesta el traslado del recurso (archivo embebido al IF-2020-53282369-APN-DTD#JGM) y, posteriormente, acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Relata que la nafta ligera es uno de los componentes de la gasolina, con 70 octanos aproximadamente, mientras que la pesada carece de calidad para tal fin. Agrega que el R.O.N. que arrojaron los estudios del INTI efectuados en el SIGEA 12517-420-2009 (Sumario Contencioso Nro. SC57- 31-2009)- antecedentes tomados por el área fiscalizadora y que dieron lugar a un estudio exhaustivo de la documentación de la destinación objeto de autos- fue inferior al umbral citado. Manifiesta que el R.O.N. indica la presión y temperatura a la que puede ser sometido un combustible antes de auto detonar, siendo que un R.O.N. bajo implica necesariamente una baja tolerancia a la auto detonación, extremo que indefectiblemente tacha al carburante analizado de inadecuado para su uso en motores (por su poco poder antidetonante, rasgo medular bajo la óptica de la compresión, concepto inescindible de los motores nafteros – ciclo Otto). Aduce que la denominada “nafta para petroquímica”, de la P.A. NCM 2710.11.41, se repele clasificatoriamente de la “nafta excluidas para petroquímica”, de la P.A. NCM 2710.11.49. Estima como contradictorio que la actora insista en que la mercadería deba ser clasificada según su uso, y para fundamentar ese “uso” se refiera a “aptitudes técnicas”. Sostiene que la

actora insiste con que el producto exportado no tiene uso petroquímico atento a que en Paraguay no existe una planta de refinación, sin considerar que-en ningún modo- el término petroquímico se circunscribe sólo al uso de estos productos en una planta de crakeo. Argumenta que no se afectó el principio de unidad del Estado, ya que la Secretaría de Energía emite la autorización de acuerdo con los datos aportados por el propio interesado, siendo que la Aduana puede cambiar un canal de selectividad ante sospechas fundadas. Considera que el contrato entre privados no resulta ser oponible al Fisco, especialmente si tiene fundadas sospechas de sobre las operaciones derivadas de aquel. En lo que hace al reproche infraccional, entiende que la infracción del 954 del C.A. se encuentra plenamente configurada, resultando un verdadero deber jurídico del declarante para con el Fisco que lo manifestado goce de veracidad. Puntualiza que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas, como también de todos los demás datos relevantes que puedan ser requeridos en la destinación u operación de que se trate. Rechaza los fundamentos esgrimidos por la recurrente, en lo que hace al precedente de la CSJN en autos “Camaronera Patagónica”. Defiende la liquidación tributaria, así como la tasa de interés aplicable. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas N° 17501-4-2019 (archivos embebidos a los IF-2021-12829126-APN-DTD#JGM, IF-2021-12829245-APN-DTD#JGM y IF-2021-12830743-APN-DTD#JGM) se inician con la Nota N° 224/14 (DV MICO) (fs. 1/9). A fs. 10/11 se encuentra el acta de denuncia, sin numerar, de fecha 30/09/2014. A fs. 18 luce la Nota N° 380/13 (DV CLAR). A fs. 20/23 luce el Dictamen Técnico N° 4/14. A fs. 30 se agrega la Nota N° 2688. A fs. 31/34 se agregan copias de la destinación N° 09057ES02000077X. A fs. 82/87 se adjuntan copias de la operación N° 09057EC08000074S. A fs. 140 se efectúa el aforo de la mercadería y la liquidación de tributos. A fs. 141/144, en fecha 14/11/2014 se dispone la apertura de sumario y corrida de vista (Resolución N° 714/14 AD SALO). A fs. 145/153 vta./244 la actora formula descargo y acompaña documental. A fs. 256/259 se emite el Dictamen Técnico N° 49/19. A fs. 272 se informan los resultados del Registro de Infractores, en sentido negativo. A fs. 285/289 vta. obra el acto apelado, notificado a fs. 292. A fs. 293/294 vta. la actora da cuenta del recurso interpuesto y adjunta formulario F4.

V.- Que, en fecha 24/02/2021, por PV-2021-16349248-APN-VOCXXI#TFN se abrió la causa a prueba. Por PV-2025-75291785-APN-VOCXXI#TFN se certificó la prueba producida y por PV-2025-75342806-APN-VOCXXI#TFN se declaró cerrado el período probatorio. En fecha 14/07/2025 (PV-2025-76098399-APN-VOCXXI#TFN) se elevó la causa a la Sala “G”. Por IF-2025-76154528-APN-VOCXXI#TFN se pusieron para alegar y, finalmente, en fecha 21/08/2025, pasaron a sentencia (IF-2025-92373244-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- Que no se encuentra controvertido que, mediante la operación denunciada en autos N° 09057ES02000077X-bajo el régimen de precios revisables- y su definitiva N° 09057EC08000074S la firma actora exportó (con destino a Paraguay) 1.399,59 metros cúbicos de mercadería bajo la P.A. 2710.11.49.990W (Las demás, las demás naftas - Aceites livianos ligeros), oficializada en fecha 14/12/2009 (Aduana de San Lorenzo).

Que, de su lado, el servicio aduanero entendió que la mercadería debió haber sido clasificada en una P.A.

diferente 2710.11.41.000G (“nafta para petroquímica”).

Que, en virtud de ello, el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo emitió la Resolución N° 923/2019 (AD SALO), condenando a la actora al pago de una multa equivalente a $ 480.987,77 por encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 954 apartado 1 inciso a) del C.A. y reclamándole el pago de tributos por las diferencias en cuanto a los derechos de exportación.

VII.- Que el art. 954 del C.A. señala que: “1. El 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, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio.”

Que la CSJN tuvo oportunidad de delimitar que “El bien jurídico tutelado por el art. 954 del Código Aduanero -que sanciona las declaraciones inexactas-, es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Voto de los jueces Maqueda y Lorenzetti). -Del dictamen de la Procuración General al que el voto remite- (Fallos 347:247, 347:83, 325:830, 316:1588, 315:942, entre otros).

VIII.- Que en relación al devenir del procedimiento infraccional, corresponde efectuar las siguientes consideraciones, que surgen de las actuaciones administrativas antecedentes de la causa:

-En el auto de apertura de sumario obrante a fs. 141/144 (Resolución N° 714/2014-AD SALO) consta que el área fiscalizadora inicia las actuaciones tomando en consideración los antecedentes del SIGEA N° 12517-420-2009 (SC 57-31/2009) y que se efectuaron consultas a la Dirección Técnica de la DGA en el marco de ese mismo sumario.

-En el Dictamen Técnico N° 49/19, adjunto a fs. 256/258, se reconoce expresamente que *“…debe mencionarse que no se cuenta con el análisis de laboratorio sobre muestra de la mercaderías exportada razón por la cual el presente Dictamen Técnico se efectúa con la documentación obrante en autos.”*

De igual forma, remite al Dictamen Técnico N° 4/2014 emitido en la actuación SIGEA y sumario contencioso antes citado.

Que no cabe más que concluir que resulta a todas luces **inadmisible** el accionar del servicio aduanero que, **valiéndose de la prueba producida en un SIGEA ajeno al de la causa**, vinculado a **operaciones diferentes** de las que se analizan en el caso y remitiendo a análisis de laboratorio e intervenciones de áreas (por ejemplo, el INTI) que no obran agregadas en las actuaciones administrativas, sustente y formule el reproche infraccional.

El referido accionar resulta **diametralmente opuesto a principios fundamentales que deben reinar en el debido procedimiento, tales como los de juridicidad, buena fe y tutela administrativa efectiva**, al

valerse el servicio aduanero de elementos de prueba de cargo extraños a las constancias de la causa, lo que resulta aún más grave-como ya se dijo- en materia infraccional.

Que la actora incluyó esta circunstancia dentro del elenco de agravios, al advertir dentro del recurso que se aplicaron a las operaciones de autos, las conclusiones de otras cargas no analizadas, promoviendo una denuncia-y posterior condena-con una extensión al caso de conclusiones técnicas relacionadas con otra mercadería. Esta cuestión, como explica la recurrente, violenta el debido derecho de defensa que debe primar en el marco del procedimiento.

Que en igual sentido emití mi voto en un caso análogo al presente, en el expediente EX-2020-73612941-APN-SGASAD#TFN.

IX.- Que es claro que la resolución aduanera, con la que finalizó el procedimiento infraccional adolece de vicios de entidad en sus elementos causa- que se refleja en el objeto-, en el procedimiento y en la motivación.

Particularmente, un acto administrativo-concretización de la sanción administrativa-que se sustenta en informes técnicos, referencias y análisis pertenecientes **a un sumario contencioso distinto, involucrando operaciones diferentes, no puede prosperar.**

La LNPA vigente al momento de los hechos establecía que la causa, el objeto, la motivación, el procedimiento-entre otros- eran elementos esenciales del acto administrativo. Esa misma inteligencia fue mantenida por la reforma impulsada por la Ley N° 27.742, ampliando su significación a la luz del principio de la tutela administrativa efectiva, el debido procedimiento y la buena administración.

La doctrina explicó el contenido y la correlación de los elementos causa y objeto de la siguiente forma: *"En efecto: la validez de este elemento está legalmente condicionada a la efectiva concurrencia de las situaciones fácticas concretas seleccionadas como tales por la norma aplicable en cada caso (…)"* Asimismo, en cuanto al objeto precisó que "*debe guardar adecuada concordancia con el supuesto de hecho fáctico. De consiguiente, aquél no debe estar en discordancia con la situación de hecho reglada por el sistema normativo. En estos supuestos, la Administración verifica que los hechos se subsuman en el antecedente fáctico establecido por la norma y aplica la consecuencia jurídica concretamente prevista en la norma."* (Sammartino, Patricio M., "La causa y el objeto del acto administrativo en el Estado constitucional", en Cuestiones de Acto Administrativo, Reglamento y otras fuentes del Derecho Administrativo, Ed. RAP, 2009, pág. 68).

Asimismo, explica Cassagne que la motivación del acto administrativo es la exteriorización de las razones que justifican y fundamentan su emisión, vinculadas a las circunstancias de hecho y de derecho (elemento causa) como en el interés público que se persigue con su dictado (finalidad) (Cfr. Cassagne, Juan Carlos, *El Acto Administrativo, Teoría y Régimen Jurídico*, 1ª Ed. Ed. Porrúa, México, 2014).

X.- Que, insisto en que el procedimiento administrativo en general y, en este caso, el procedimiento regulado en el propio C.A. para la aplicación de una sanción como sucede en el caso bajo análisis (Art. 954 del C.A.) debe respetar de forma irrestricta los principios cardinales que resultan imperativos.

En efecto, el procedimiento administrativo “en tanto sistema ordenador de la actividad administrativa, opera como presupuesto necesario para asegurar la satisfacción inmediata del interés público, protegiendo las diferentes relaciones de disponibilidad que éste ampara. Demás está señalar que es connatural a la realización del interés público la vinculación de la autoridad administrativa al principio de juridicidad. El sometimiento a la legitimidad se traduce tanto en el producto o resultado final que deriva del iter procedimental, como en la observancia de las formas específicas que, interconectadamente, le precedieron”. (Sammartino, Patricio M., “Procedimiento administrativo, juridicidad e interés público”, en Cuestiones de Procedimiento Administrativo, Revista RAP N° 337, 2006, pág. 55).

Que, por todo lo expuesto, no cabe más que revocar la resolución aduanera apelada, con costas a cargo de la vencida.

Consecuentemente, **VOTO POR**:

1).- REVOCAR la Resolución N° 923/2019 (AD SALO), dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en fecha 22/10/2019, en la actuación SC 57-180/2014/K.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

En virtud del criterio sentado en el precedente "PAMPA ENERGÍA SA C/DGA s/recurso de apelación" (Expediente Electrónico N° EX-2020-73612941-APN-SGASAD#TFN), cuya cuestión resulta sustancialmente análoga a la aquí planteada,

VOTO POR:

1).- REVOCAR la Resolución N° 923/2019 (AD SALO), dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en fecha 22/10/2019, en la actuación SC 57-180/2014/K.

2).- Costas a cargo del Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del De. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1).- REVOCAR la Resolución N° 923/2019 (AD SALO), dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en fecha 22/10/2019, en la actuación SC 57-180/2014/K.

2).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.22 14:06:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Presidente
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.22 14:33:08 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: 2025.08.22 18:42:22 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: 2025.08.22 18:43:09 -03:00