



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); EX-2020-73612941-APN-SGASAD#TFN; PAMPA ENERGÍA S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de dictar sentencia en autos caratulados "**PAMPA ENERGÍA S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente EX-2020-73612941-APN-SGASAD#TFN,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. La firma **PAMPA ENERGÍA S.A** se presenta por apoderado e interpone recurso de apelación (RE-2020-73611272-APN-SGASAD#TFN), contra la Resolución N° **236/2020 (AD SALO)** dictada el 02/10/2020 en las actuaciones administrativas **SIGEA 16546-185-2014/102** en cuanto impone una multa de \$ 7.908.389,80 por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art. 954, apartado 1, inc. a) del Código Aduanero y se la íntima a pagar una diferencia de tributación por la suma de U\$S 1.711,803,63 con más intereses.

II. Agravios de la recurrente. Argumenta que el eje de la cuestión en debate consiste en determinar si corresponde clasificar la mercadería exportada -nafta- como lo hizo en los permisos de embarque involucrados, teniendo en cuenta su **uso o destino** o, si debió clasificarse teniendo en cuenta su **composición química**, como lo sostiene el servicio aduanero. Detalla los antecedentes del caso señalando que documentó la exportación de nafta con destino a Paraguay, clasificando la mercadería por la posición arancelaria 2710.12.49 correspondientes a las "Naftas. Las demás". Afirma que fue asignado **canal rojo** de selectividad motivo por el cual la carga fue sometida al correspondiente control físico y documental y que la mercadería fue **liberada conforme**, sin constancia de que el servicio aduanero haya procedido a extraer muestra alguna. Indica que todas las operaciones se realizaron al amparo del régimen de **precios revisables** establecido mediante la Resolución ex ANA N° 2780/92 por determinarse el precio con fecha posterior al embarque. Sostiene que en cada una de las operaciones se aportó la documentación complementaria correspondiente, especialmente el contrato de compraventa, del cual surge, el valor de la transacción, las especificaciones de la "nafta" y que la misma no debía destinarse a la industria petroquímica, entre otros datos. Sostiene que, en la autorización emitida previamente por la Secretaría de Energía, se aclaraba que se trataba de una "Nafta" y que se clasificaba por la posición arancelaria de "Las demás". Relata que años antes había comenzado una **controversia clasificatoria** con la Aduana, en torno a la correcta clasificación de **otras exportaciones de Naftas**, controversia que se había originado a partir de deducciones de la Aduana en base a los resultados de los análisis solicitados al INTI (curva de destilación y octanaje RON) sobre las **muestras extraídas** en aquellos **otros embarques** por considerar, el servicio aduanero, que la mercadería de estos autos resultaba ser **idéntica a aquella** y correspondía, por lo tanto, la misma posición arancelaria 2710.12.41 cuyo texto de partida es "**Naftas. Para Petroquímica**". Sostiene que el servicio aduanero consideró que las mercaderías en estos autos y en aquella

controversia inicial, **eran análogas**, no obstante que, las cargas involucradas en estos actuados fueron liberadas “conforme”, luego de ser sometidas a control físico y documental (canal rojo) y **no se procedió a extraer muestras** representativas para proceder a su análisis. Afirma que sobre la base de aquella controversia y como consecuencia de un **control documental ex post**, varios años después el servicio aduanero formuló denuncia sobre estos embarques, por **presumir y entender** que la mercadería resultaba **idéntica a aquéllas** y que, por lo tanto, debía seguir la misma clasificación que la propuesta en aquel caso. Manifiesta que, en esos términos, se formuló **denuncia** por la presunta comisión de declaraciones inexactas y se dispuso la instrucción del sumario respectivo por considerar el funcionario denunciante que la nafta exportada por las destinaciones aquí denunciadas no debió clasificarse por la posición 2710.12.49 de “Las demás”, sino que debió clasificarse en la posición 2710.12.41, posición específica para las naftas “Para petroquímica”. Refiere que en tiempo y forma formuló el correspondiente descargo aportando prueba documental y ofreciendo informativa. Manifiesta que el servicio aduanero rechazó las pruebas ofrecidas, motivo por el cual planteó recurso de revocatoria. Sostiene que la Aduana incurre en una serie de errores y contradicciones que detalla pormenorizadamente. Refiere que la División Clasificación Arancelaria emitió el **Dictamen Técnico N° 38/20 en esta actuación** (cuando antes, en el Sumario Más Avanzado, había dictaminado que sin muestras no podía emitir dictamen técnico sobre cualidades de una mercadería no analizada). Sostiene que, en ese dictamen, y contrariamente a lo antes indicado en relación con su incapacidad de emitir opinión técnica sin muestra representativa, ratificó la posición de la denuncia, aun reconociendo que no se habían extraído muestras, pero sin justificar tal proceder. Afirma que, en el informe, no se hizo más que repetir los argumentos antes formulados en el dictamen que dio origen al sumario. Considera que **no se trató de un dictamen de contenido científico, sino que resultó un resumen de citas de otras opiniones**. Refiere que, finalmente, el día 2/10/20, se dictó la **Resolución N° 236/2020 (AD SALO)** por la que se la condenó al pago de una multa y de una diferencia de tributos por la comisión de la infracción contenida en el art. 954, ap. 1, inc. a), del CA. Sostiene que la Aduana denuncia la carga partiendo del error de pretender clasificar las naftas por variables (RON y curva de destilación) que admiten varios usos. Explica que el **uso** manda para clasificar las naftas y ello surge del propio Nomenclador. Considera que esa es la única interpretación que admite una correcta lectura del Sistema Armonizado y sus reglas de interpretación, en tanto **el texto de la partida es claro** y, entiende que la preposición “para” predispone su interpretación por el uso. Afirma que no es posible definir a una nafta para petroquímica por algunas pocas de sus especificaciones (RON y curva de destilación) y que, sobre esta cuestión, se aportaron contundentes reportes del Ministerio de Energía, de la Secretaría de Energía, del IAPG, de la Cámara de la Industria del Petróleo, del ITBA y de la División Minería y Combustibles de la propia Aduana. Agrega que surge expresamente del **contrato** que la nafta no iba a ser utilizada para la industria petroquímica, precisamente porque en **Paraguay** (país de destino de la carga) **no hay industria petroquímica** y porque en el contrato, los compradores no le exigieron topes máximos de compuestos indeseables como oxigenados en general y MTBE en particular, olefinas, metales pesados como el mercurio, arsénico y otros contaminantes, lo que implica que **estas naftas no podrían nunca tener un destino para petroquímica**, como exige la partida “Para petroquímica”. Expresa que ha quedado demostrado que la mercadería exportada **es una nafta destinada al blending para la formulación de gasolinas**, con la incorporación de cortes de alto valor octánico y bioetanol, afirmación ratificada por la Secretaría de Energía. Se refiere luego a cuestiones procedimentales indicando que el funcionario actuante en el trámite de los PE aquí involucrados, liberó la carga sin ningún cuestionamiento y **sin extraer muestras** ni denunciar la operación. La denuncia se materializó luego del libramiento de la carga. Cita el art. 343 del C.A. y la Resolución General 1582/03 relativa al proceder que deben seguir los funcionarios aduaneros y recuerda que la propia **División Clasificación Arancelaria** en la **Nota N° 969/17 (DV CLAR)** ha manifestado que **no resulta posible** emitir una opinión técnica sin tener a disposición el producto sobre el cual esta debe ser emitida. Realiza consideraciones preliminares con relación a las naftas, explicando en qué consisten, detallando sus usos y composiciones. Manifiesta que resulta claro que la **especificación de compra/venta** de las naftas exportadas **no corresponde a la de una nafta para petroquímica** ya que no garantiza que no exceda los valores máximos permitidos de olefinas, MTBE y otros contaminantes. Sostiene que la nafta exportada sí muestra aptitud para el uso como corriente de *blending*, destinado a la obtención de gasolinas aptas para motores ciclo Otto, por la especificación de valores mínimos de RON y máximos de gomas y benceno. Reitera que la Secretaría de Energía, en su carácter de autoridad de aplicación, ha validado esta posición a partir de las características técnicas comprometidas en los contratos y visto que el destino final de la mercadería no era la industria petroquímica. Sostiene que lo primero que corresponde tener presente es que, visto los

términos de la Nomenclatura, las Naftas deben ser clasificadas ineludiblemente por su uso o destino, en atención a que **todas podrían tener capacidad para ser utilizada en sus distintos usos**, más allá de su mayor o menor aptitud o la mayor o menor conveniencia de uso, **en función de sus características técnicas**. Afirmo que tal como fuera informado por la Secretaría de Energía, el ITBA, el IAPG, la Cámara de la Industria del Petróleo, el IPA, la CIQyP y el área de fiscalización de la Aduana: **el uso y destino final de la Nafta resulta determinante para su correcta clasificación**. Sostiene que tanto las naftas para petroquímicas, como las demás naftas, deben tener una **destilación** de una proporción superior o igual al 90% en volumen a 210° C. Concluye por ello que no existe distingo sobre tal **cuestión técnica** entre las naftas para petroquímica y las demás. Refiere que la denuncia se sustenta en el **Dictamen N° 04/14** emitido por la División Clasificación Arancelaria en el otro sumario 09-057-SC-031/2009(SIGEA 12517-419-2009). Reitera que se trata de un informe producido en relación con otras cargas distintas de la presente y sin que estuviera acreditada su identidad con la presente y que por tal motivo lo **inhabilita como dictamen técnico apto** para aplicar sus conclusiones técnicas a la carga involucrada en los permisos de embarque denunciados en estos actuados. Realiza un análisis de la prueba producida 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 debido a no contar con muestras representativas de la mercadería exportada, sostiene que posteriormente 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 sólo 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, el ITBA, y las consultas efectuadas a los compradores de la mercadería y al Ministerio de Industria y Comercio de la República del Paraguay. Remite asimismo a la prueba producida en la causa 34.490-A de este Tribunal. Explica cómo funciona el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercaderías para justificar mediante la aplicación de sus reglas interpretativas, su clasificación arancelaria de la mercadería. Reitera que la Secretaría de Energía otorgó la autorización de las exportaciones, validando la posición arancelaria declarada. Considera que se verifica una incongruencia entre los actos de gobierno. Sostiene que el reclamo tributario resulta infundado con fundamento en la doctrina de la Corte en el caso “Camaronera Patagónica” ya que, sostiene que los derechos de exportación han sido establecidos por una Resolución ministerial 394/07, que no se encontraba ratificada por el Congreso. Posteriormente se refiere a la cuestión infraccional, manifestando que aún para el caso que no se comparta el criterio clasificatorio sostenido, no corresponde reproche ya que se trataría de un error 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 exportada. Agrega que, si se considerara configurada la declaración inexacta, ella no ha ocasionado la consecuencia prevista en el inc a del art. 954 C.A. ya que los derechos de exportación 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.

III.- La representación fiscal. De su lado, la representación fiscal, contesta el traslado del recurso (IF-2020-86993941-APN-DTD#JGM) y adjunta las actuaciones administrativas. Luego de relatar los antecedentes del caso y efectuar una negativa genérica, realiza un repaso sobre las **características de la mercadería** en trato. Explica que el 95% del **petróleo crudo** está constituido por hidrocarburos y que, pese al ínfimo porcentaje de impurezas, **debe ser refinado** (no sólo para su debida purificación, sino para extraer distintos compuestos de utilidad para la vida del hombre). Menciona la importancia la **curva de destilación** y agrega que el combustible no pasa de estado líquido a gaseoso a una sola temperatura, puesto que, químicamente hablando, estamos ante una **mezcla de varios componentes**, cada uno de ellos con su propio punto de ebullición. Sostiene que la **nafta apta para el combustible** (gasolina) debe cumplir con una serie de condiciones. Una de ellas es el **índice de octanos u octanaje**, o sea la cantidad de octanos presente en un carburante. Afirmo que el **octanaje** permite calificar el poder antidetonante de los carburantes. Esta capacidad es la que permitirá al combustible evitar una detonación o combustión precoz, circunstancia que reduciría el rendimiento y perjudicaría al motor. Afirmo que, **a mayor octanaje, mejor calidad de combustible**. Relata que el R.O.N. indica la presión y temperatura a la que puede ser sometido un combustible antes de auto detonar. Afirmo 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. Sostiene que el **uso** de la nafta dependerá justamente del R.O.N. y la curva de destilación.

Sostiene que 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 (RON) a través de agregados que no fueron detectados en los exámenes del INTI. Mientras que lo que sí 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”**, clasificación a la que arribó por aplicación de la Regla General para la interpretación del Sistema Armonizado 3 a), que tiene además sustento en el Dictamen Técnico 54/19. Sostiene que, de ningún modo, el término petroquímico se circunscribe sólo al uso del producto exportado en una planta de crakeo. Explica que la Secretaría de Energía no toma muestras del producto que se pretende exportar, ni clasifica la mercadería, sino que emite autorizaciones de acuerdo con los datos aportados por el propio interesado, por lo que, sostiene que no existe ninguna incongruencia sobre la unicidad del estado nacional. Seguidamente realiza el análisis de la comisión de la infracción tipificada en el art. 954. Rechaza la pretendida aplicación de la doctrina emergente del fallo “Camaronera Patagónica” y sostiene que el Tribunal Fiscal tiene prohibido considerar inconstitucionalidades. En relación con el reclamo de los intereses cita lo establecido en los arts. 794, 795 y 796 del C.A. y jurisprudencia que hace a su derecho. Hace reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Cuestión a resolver.

IV.1. Sentado lo anterior, la cuestión central en autos radica en determinar si la Posición Arancelaria **2710.12.49** – “*Las demás. Naftas*”. declarada en los Permisos de Embarque y sostenida por la actora en su recurso de apelación resulta aplicable o, si en virtud de la divergencia en el criterio clasificatorio detectada por el servicio aduanero, se habría configurado la infracción prevista en el art. 954, inc. a) del Código Aduanero debido al perjuicio fiscal (diferencia en la tributación) por corresponder la Posición Arancelaria **2710.12.41** – “*Para petroquímica. Naftas*”.

En prieta síntesis, se debe determinar si la mercadería cuestionada y analizada en autos se trata de “*Las demás. Naftas*” de la Posición Arancelaria 2710.12.49 o si se trata de “*Para petroquímica. Naftas*”, de la Posición Arancelaria 2710.12.41 como lo sostiene el servicio aduanero.

Se aclara que la Posición Arancelaria 2710.11.49 “*Las demás. Naftas*”, se corresponde con la Posición Arancelaria 2710.12.49 “*Las demás. Naftas*”, siendo esta última la versión actualizada del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercaderías (SADCM). Por su parte, la Posición Arancelaria 2710.11.41 “*Para petroquímica. Naftas*”, se corresponde con la Posición Arancelaria 2710.12.41 “*Para petroquímica. Naftas*”, siendo esta última la versión actualizada del SADC.

IV.2.- Para resolver la cuestión central detallada ut supra, sobre la base del contexto de la operatoria planteada, documentación y las pruebas producidas, resulta necesario analizar, en primer lugar, si en este caso, la falta de muestras resulta determinante en la resolución del conflicto planteado. Para ello se deberá: 1º) Examinar si de la declaración comprometida y de la documentación complementaria adjunta a los permisos de embarque, surge una completa descripción de la mercadería exportada y, 2º) En función de las conclusiones a las que se arriben en el punto anterior, corresponderá determinar si la clasificación arancelaria de la nafta exportada está determinada por el uso en destino o por la composición de la mercadería.

V. La denuncia formulada por el servicio aduanero dentro del contexto del sistema de Clasificación arancelaria y Declaración Comprometida aplicable a las destinaciones aduaneras.

V.1.- Sistema de Clasificación Arancelaria. En primer lugar, a los fines propuestos, es necesario analizar y determinar cuáles son las condiciones exigidas por el sistema clasificatorio para ubicar una mercadería en la Posición Arancelaria

2710.12.41. (“Para petroquímica) y, seguidamente, cuáles son las condiciones exigidas para ubicar una mercadería en la Posición Arancelaria **2710.12.49.** (“Los demás”). A tales fines transcribimos la información que surge de la Nomenclatura del Sistema Armonizado y NCM en cuanto Posición Arancelaria, textos de las partidas. Notas Legales y Notas explicativas correspondientes para cada posición arancelaria.

Posición Arancelaria 27.10.11.41.

Para petroquímica. 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 base, excepto las que contengan biodiésel y los desechos de aceites

Posición Arancelaria 2710.12.41.

Para petroquímica. 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 base, excepto las que contengan biodiésel y los desechos de aceites

Posición Arancelaria 2710.11.49.

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 base, excepto las que contengan biodiésel y los desechos de aceites

Posición Arancelaria 2710.12.49.

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 base, excepto las que contengan biodiésel y los desechos de aceites

El sistema de Clasificación Arancelaria es un sistema lógico donde las mercaderías se ordenan en categorías las que a su vez se subdividen en subcategorías hasta, mediante la aplicación de reglas y principios, llegar al producto singular. Todas las mercaderías son susceptibles de ser clasificadas en la nomenclatura, pero no todas las mercaderías se encuentran literalmente mencionadas, de allí la necesidad de entender el sistema clasificatorio para que mediante la aplicación de dichas reglas y principios se pueda ubicar la correcta posición arancelaria de todas las mercaderías susceptibles de ser negociadas a nivel internacional.

Nuestro país, conforme lo dispuesto en la ley 24.206, es parte contratante del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías en cuyos considerandos se refiere, entre otras cuestiones relevantes a la necesidad de disponer de datos exactos y comparables para las negociaciones comerciales internacionales y

a la importancia de mantener al día el Sistema Armonizado siguiendo la evolución de las técnicas y estructuras del comercio internacional. Las partes contratantes de dicho Acuerdo, en virtud de lo establecido en el art. 3º, se encuentran obligadas a utilizar todas las partidas y subpartidas del Sistema Armonizado, sin adición ni modificación, así como los códigos numéricos correspondientes y a aplicar las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Armonizado así como todas las Notas de las Secciones, Capítulos y subpartidas y, a no modificar el alcance de las secciones, capítulos, partidas o subpartidas del Sistema Armonizado debiendo seguir el orden de numeración del Sistema Armonizado. Asimismo, establece que cada Parte contratante podrá introducir las adaptaciones de texto que sean indispensables para dar validez al Sistema Armonizado en relación con su legislación nacional, respetando las referidas obligaciones, permitiendo a cada parte contratante, crear en sus nomenclaturas arancelaria o estadísticas, subdivisiones para la clasificación de mercancías a un nivel más detallado que el del Sistema Armonizado, siempre que tales subdivisiones se añadan y codifiquen a un nivel ulterior al del código numérico de seis cifras que figura en el anexo a este Convenio.

V.2.- Sistema de Declaración Comprometida. Dentro del contexto normativo aplicable a la operatoria de exportación cabe tener presente, que la declaración comprometida contenida en las destinaciones aduaneras se realiza sobre la base de un sistema de codificación, cuya regulación se remonta a la Resolución ANA1394/1997, mediante el cual se describe a la mercadería y a las circunstancias de la operación a través de la posición arancelaria del arancel integrado del Sistema Informático Malvina (SIM). En efecto, la Posición arancelaria SIM, se vincula con los códigos “*subfijos de valor y estadística*” que consisten en códigos alfanuméricos que suministran información adicional con fines de valoración y estadísticos. Asimismo, el código de “*Opciones*” relativo a la información adicional de la mercadería y “*Ventajas*” referido al tratamiento aduanero más ventajoso de la mercadería. En síntesis, los sufijos, integran un código alfanumérico de fácil decodificación asociado a cada posición SIM que permite elevar hasta un número amplísimo la cantidad de los datos propios que diferencian a una mercadería de las demás. Los sufijos permiten disponer no solo del nombre de la mercadería sino también de otras propiedades como calidad, composición química, dimensiones, forma de presentación, capacidad, potencia, volumen y otras características como modelo, raza, especie, año de fabricación, número de serie, versión, tipos de envase, grado de calidad, tamaño, fecha de vencimiento, entre otros datos. Los sufijos de valor y estadística están debidamente establecidos a nivel de capítulo (c), partida (p), subpartida (s), posición (n) y sufijos “z”, llamados estos últimos “parametrizados”. y se representan con datos alfanuméricos que caracterizan a las mercaderías. La declaración de los datos adicionales que exigen los sufijos de valor y estadística, así como también las opciones y las ventajas, se hallan subordinados a la correspondiente posición SIM del arancel integrado aduanero y resultan un complemento descriptivo del bien declarado a través del ajuste a los textos de dicha posición y del pertinente desarrollo del instrumento arancelario. Todo ello se realiza en base a resoluciones aduaneras por lo que depende del servicio aduanero la mayor o menor información que el declarante deba suministrar al momento de oficializar su destinación aduanera quien no podrá aportar más información que la que le permite el sistema de codificación del Sistema Informático Malvina

V.3. La aduana, dentro del plazo de prescripción, está facultada y en su caso, debe denunciar, dentro de los límites de los principios generales aplicables relativos a la razonabilidad, legítima confianza, proporcionalidad, estabilidad del acto administrativo, no incriminación por analogía, legalidad entre otros, especialmente aplicables en cuestiones de naturaleza penal y tributaria.

Por otra parte, el exportador también tiene límites basados en el principio de la inalterabilidad de la declaración aduanera para ejercer su derecho a solicitar la rectificación del permiso de embarque (elemento material y temporal) y por ello, no estará en condiciones de rectificar en los términos previstos en el art. 322 del Código Aduanero, una vez que la mercadería se encuentra embarcada con destino inmediato al exterior en el medio de transporte marítimo. Del mismo modo, en caso de inexistencia de muestras representativas de la mercadería, el análisis de la declaración comprometida se limita al estudio de la declaración comprometida contenida en la destinación aduanera y su documentación complementaria.

VI.- Actuaciones Administrativas.

Las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/102 (1) (IF-2021-09811127-APN-DTD#JGM) se inician el 17/03/2016 mediante la denuncia (fs. 1) por declaración inexacta con relación a la posición arancelaria declarada en los permisos de embarque 12 057 EC08 000056M, 12 057 EC08 000058Y, 12 057 EC08 000059P y 12 057 EC08 000060H, correspondiendo a operaciones bajo la modalidad de precios negociables. La denuncia se basa en el Informe Técnico 041/2016 (DV MICO. A fs. 2, obra la Nota 693/16 (DV MICO) e Informe Técnico 041/2016 (DV MICO) en cuyo primer párrafo del informe se aclara que ...*"el mismo se realizará en función del SIGEA 12517-420-2009 y Sumario Contencioso SC57-31/2009 a fin de realizar un estudio exhaustivo de las operaciones documentadas por la firma PETROBRAS ENERGÍA. S.A durante el período 2012 en todas las Aduanas del país"*. Asimismo, el informe afirma que: "Es indudable que se ha declarado una mercadería distinta a la que correspondía provocando un perjuicio fiscal. Que ello así, en razón del análisis de las muestras que fueron tomadas en el expediente enunciado en el primer párrafo de presente 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 (PA 2710.12.990H- Los Demás. Las Demás. Las Demás Naftas). Sobre tales argumentos, el 10/07/2016, mediante Resolución 586/2016 (AD SALO) se procede a aperturar sumario contra la reucurrente (fs 27) y el 13/07/ 2017 la recurrente presenta ante la Aduana de San Lorenzo la contestación de vista. (IF-2021-09811127-APN-DTD#JGM)

VI.1.-El 02/10/2020 (RE-2020-73611405-APN-SGASAD#TFN) la Aduana de San Lorenzo mediante **Resolución 236/2020 (AD SALO)** condena a PAMPA ENERGÍA S.A. por incurrir en declaración inexacta respecto a la posición arancelaria declarada en los referidos permisos de embarque, en los términos del art. 954 ap 1 a) del Código Aduanero. Del análisis de la resolución surge que para arribar a la condena tuvo en cuenta la **Nota N° 2688/13 de la Secretaría de Energía** que señala que *"En función de las composiciones y octanos reportados, con alto contenido de parafinas (84 al 89%) y octano de RON entre 62,5 y 76, entienden 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 octánico, se destina a otros mercados como materia prima PETROQUIMICA o para elaborar solventes"*.- Asimismo, la condena se basa en que bajo estas circunstancias, el encartado, no ha logrado desvirtuar el aspecto clasificatorio, *"que por tratarse de nafta livianas de los tipos utilizados para petroquímica, se encuentran comprendidas en la partida 2710 "ACEITES DE PETROLEO O DE MINERAL BITUMINOSO, EXCEPTOLOS ACEITES CRUDOS; PREPARACIONES NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE, CON UN CONTENIDO DE ACEITES DE PETROLEO O DE MINERAL BITUMINOSO SUPERIOR O IGUAL AL 70% EN PESO. EN LA QUE ESTOS ACEITES CONSTITUYAN EL ELEMENTO BASE; DESECHOS DE ACEITES," correspondiéndoles la subpartida a un guión sin codificar " 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 los que estos aceites constituyen el elemento base, excepto los desechos de aceite", y dentro de ella. la subpartida a dos guiones 2710.12 " Aceites livianos (ligeros) y preparaciones", ubicándose en la subpartida regional 2710.12.4 " Naftas", resultando clasificables en la P.A.N.C.M 2710.12.41 " Para petroquímica"*

(conforme dictamen de la División de Clasificación Arancelaria). - Respecto a las pruebas aportadas por la actora considera que son ajenas a la discusión del asunto, en razón de que la clasificación que hagan terceros países no resulta oponible a las facultades que tiene el Servicio Aduanero para determinar la verdadera posición arancelaria de la mercadería exportada y que resulta irrelevante, el supuesto uso o destino de la mercadería que se de en el exterior o, que exista o no industria petroquímica en el país de destino, ya 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 (conforme nota complementaria del capítulo 27 de la Sección V).- Concluye sobre la base de lo anterior que las destinaciones en trato, se han visto comprometidas en cuanto a su exactitud y veracidad en razón de que se han declarado una posición arancelaria distinta a la que correspondía a la mercadería exportada, beneficiándose el exportador con un tratamiento fiscal distinto y, por tanto, provocando un perjuicio fiscal considerando que la conducta examinada encuadra y es pasible de la sanción prevista en el artículo 954 inciso a) del C.A y procede a

dictar la respectiva condena fijando los montos correspondientes en concepto de multa y diferencia de tributos.

VI.2. Como prueba documental agregada a estas actuaciones se encuentra la Nota **SE 2912** de la Secretaría de Energía de la Nación, del 28/10/2008 (RE-2020-73612561-APN-SGASAD#TFN). Respecto a la consulta formulada por la Dirección de Técnica de la AFIP, en relación a la exportación de nafta virgen para Blending, de si existen parámetros para identificar inequívocamente las naftas para petroquímica (2710.11.41) respecto a las naftas para otra utilización (2710.11.49), responde que *“no existe un parámetro o conjunto de parámetros que identifiquen inequívocamente las naftas para petroquímica. Afirma que las definiciones del Decreto 74/98 que reglamenta la Ley 23.966, son demasiado amplias. Concluye que “...el producto Nafta Virgen por sus especificaciones técnicas puede clasificarse como nafta virgen para petroquímica y/o como nafta virgen para otra utilización, y sólo se distinguirán por el destino industrial final”.*

Por último agrega que la *“...Secretaría impone por el Decreto N° 645/02 la aprobación previa de toda operación de exportación de hidrocarburos y sus derivados (Capítulo 27 de la NADE) generando una constancia de Registro de Operación de Exportación para la que se requerirá la presentación con carácter de declaración jurada de documentación que avale la posición arancelaria que tipifica el embarque y en caso que esa Administración lo estime pertinente deberá adjuntarse el referido documento a los fines que estimen corresponder”*

VI.3. Por su parte, la Nota **S.S.C. N° 1602**, de la Secretaría de Energía de la Nación. del 5/11/2014 (RE-2020-73611623-APN-SGASAD#TFN), emitida por dicho organismo en respuesta a la solicitud de información realizada por la actora respecto a la **nafta de bajo octano**, también se encuentra incorporada como prueba documental en estas actuaciones. El informe emitido por la Secretaría de Energía, refiere que *“las mercaderías informadas se corresponden con un corte de hidrocarburos apto para formar parte de un “blending” de naftas. Aunque obviamente esto implica que se deben incluir en la formulación productos de mayor valor octánico para alcanzar a los requerimientos de la Resolución SE N° 1.283/2006 o de la legislación de la República del Paraguay informada. b) El Decreto N° 74/1998 que establece que nafta virgen es “Toda mezcla de hidrocarburos livianos obtenida por destilación directa a presión atmosférica del petróleo y cuya curva de destilación método ASTM D86 o IRAM IAP A 6600, tenga un . punto inicial mínimo de VEINTICINCO GRADOS CENTIGRADOS (25°C) y un punto final máximo de DOSCIENTOS VEINTICINCO GRADOS CENTIGRADOS (225°C)”. “El producto informado es el resultado del. procesamiento de un corte de hidrocarburos mediante un proceso en un reformado catalítico y la posterior extracción de los hidrocarburos aromáticos y el hexano, por lo que el mismo no se ajusta a la definición de nafta virgen del Decreto N° 74/1998. Que el corte informado cumpla con los requerimientos de la curva de destilación de la **nafta virgen no implica necesariamente que éste lo sea, ya que no cumple con el resto de la definición. Que el producto no pueda ser usado en forma pura como motonafte no implica que sea un corte para petroquímica. Según lo establecido en el Decreto N° 1.129/2001 los productos a ser usados en alquilación, hidrogenación, nitración, sulfonación, oxidación, etc., son solventes aromáticos, y los usados para el craqueo, polimetización y síntesis química son la nafta virgen, la gasolina natural y los solventes alifáticos/aromáticos, este producto no cumple con estas condiciones ya que se le han extraído los hidrocarburos aromáticos y el hexano, siendo en esencia un corte parafínico”. “Por último, concluye que la “presente respuesta sólo tiene validez para consulta formulada para exportaciones a la república del Paraguay, en las condiciones presentadas y no extrapolable a otras exportaciones similares o del mismo producto con destino a otros países”.***

VI.4.- La Nota **N°2430** S.S.C de la Secretaría de Energía de la Nación, del 16/12/2014 (RE-2020-73612362-APN-SGASAD#TFN), fue emitida en el marco del recurso interpuesto en otro expediente similar a estos actuados en trámite ante la Sala G (TF. 34.490-A) en respuesta a lo requerido por este Tribunal. En la misma informa que : *“1°.- La Posición arancelaria 2710.11.49.990 W. las “demás naftas” contiene todos aquellos productos denominados naftas que no están incluidos específicamente en los puntos anteriores del nomenclador arancelario, en particular los cortes de hidrocarburos livianos que corresponden a naftas sin terminar o sus componentes o que podrían ser utilizados en la formulación de motonafte” “Esta denominación incluye muchas mezclas de hidrocarburos cuya curva de destilación tiene un punto inicial de 25° C o superior y un punto final de 225 °C o inferior” “2° En el nomenclador arancelario no hay ninguna referencia a las curvas de destilación que deben cumplir los productos incluidos en los puntos*

2710.11.41.000G y 2710.12.41.000U para petroquímica” **“Tampoco existe una definición en la Secretaría de Energía de nafta para petroquímica en cuanto a sus propiedades específicas ya que la misma está definida por su uso. “Resulta por ello necesario remitirse al Decreto 1129/2001 en el cual se definen un conjunto de mezclas de hidrocarburos que abarcan desde la nafta virgen y la gasolina natural hasta los solventes alifáticos y aromáticos y se determinan cuáles son los procesos petroquímicos a los que puede destinarse”. ” Naturalmente esta es una definición para uso interno en el Territorio Nacional dado que, por falta de atribuciones, sería de muy difícil fiscalización el uso en el exterior, una vez que el producto fue exportado”:**

VI.5. Secretaría de Energía de la Nación, Nota del 2/08/2012 (IF-2021-09811335-APN-DTD#JGM). En dicha nota la Secretaría de Energía de la Nación indica la constancia de registro N° 911, relativa al Registro de operaciones de exportación en los términos de la Resolución SE 1679/2004 en relación al Producto: “Nafta las demás. No apta para uso automotor. Posición NCM 2710.12.49”. Destino Paraguay.

Asimismo, se encuentra agregado el Acuerdo de Compraventa FOB puerto General San Martín/ San Lorenzo, de NAFHTA a ser entregada entre el 20/25 de agosto de 2012.Producto NAFHTA no apta para uso como materia prima petroquímica (IF-2021-09811335-APN-DTD#JGM)

VI.6. El informe Técnico. ITBA, integra la prueba documental agregada a estas actuaciones. Se trata de un estudio realizado en febrero de 2019 por el Instituto Tecnológico de Buenos Aires sobre aspectos relevantes relativos a los cortes denominados naftas y gasolinas, sus características, su comercialización y su uso", (RE-2020-73612026-APN-SGASAD#TFN). De dicho informe, se transcriben las cuestiones técnicas relevantes en estas actuaciones”

¿Qué es una "Nafta para petroquímica"? “No existe una definición específica de "Nafta para petroquímica" en cuanto a su composición, por lo que se entiende en el mercado que una Nafta para petroquímica es una Nafta que es destinada al uso petroquímico. Cabe mencionar que el uso petroquímico tiene requerimientos específicos de calidad según el proceso al que sea destinado. Típicamente, esos requerimientos se refieren a su composición química (contenido de parafinas, nafténicos y aromáticos) y la ausencia de contaminantes incompatibles con el proceso petroquímico para el que se la quiera utilizar , típicamente metales pesados o compuestos precursores para la formación de coke y gomas que contaminan/desactivan los catalizadores utilizados en el proceso petroquímico. (punto 5)

“¿Qué parámetros utilizaría para clasificar técnicamente una Nafta en "Nafta para petroquímica" o "Nafta para formulación de gasolinas"? “No existe un parámetro específico que determine una clasificación como la del título, sino que la misma se da por su uso o destino. Es más, desde el punto de vista técnico, como se mencionó en el punto anterior, las especificaciones de una Nafta para formulación de gasolinas son usualmente menos restrictivas que las de una Nafta para uso petroquímico, por el requerimiento de ausencia de contaminantes de esta última”. (punto 6.)

“¿Es posible comprobar técnicamente si un producto dado es una "Nafta para petroquímica" o una "Nafta para formulación de Gasolinas" mediante el ensayo de la curva de destilación? No, no es posible. Ambas ubican dentro de un mismo rango de destilación”. (punto 7)

“¿Es posible comprobar técnicamente si un producto dado es una "Nafta para petroquímica" o una "Nafta para formulación de gasolinas" mediante el ensayo de su octanaje RON? No, no es posible. El RON por sí solo no es un parámetro para la determinación del destino. Para mayor claridad, el RON sólo asume relevancia en el caso de la formulación de gasolinas en tanto es totalmente irrelevante en el caso de su uso petroquímico”. (punto 8)

...”¿el uso del indicador de precio "Platts Naphtha Physical Cargoes CIF ARA' determina si el producto objeto del precio es una Nafta para petroquímica o una Nafta para formulación de Gasolinas? No, la utilización del indicador de precio "Naphtha Physical Cargoes CIF ARA" publicada por Platfs no determina su uso en ningún sentido”.... “Ahora bien, los usos y costumbres de la industria petrolera hacen que las Naftas de bajo Octano destinadas a la formulación de gasolina\$ también se comercialicen en su inmensa mayoría bajo el indicador de precio "Naphtha Physical Cargoes CIF

ARA". (punto 10)

“...teniendo a la vista el Nomenclador Común del Mercosur que en su momento contenía una posición arancelaria específica para las "Naftas para petroquímica" {2710.11.41} y otra posición arancelaria para las demás

{2710.11.49}, ¿cómo clasificaría a una Nafta destinada a un mercado no petroquímico como es la formulación de gasolinas. apta para su uso en la formulación? En nuestra opinión, una Nafta destinada a un mercado o a un uso no petroquímico debiera clasificarse bajo la posición arancelaria "Naftas-las demás", siendo su destino el parámetro de caracterización determinante. (punto 11)

“De acuerdo a su conocimiento, en qué países de la región se utiliza la Nafta de manera directa en la formulación de Gasolinas. La Nafta se utiliza de manera directa en la formulación de gasolinas tanto en Argentina como en el resto de los países de la región que producen Gasolinas de uso automotor. En algunos países como la Argentina, existen excedentes comercializables de nafta de bajo octano, excedentes que encuentran como el mercado regional más cercano la República del Paraguay, demandante estructural: de componentes de gasolinas al no contar con capacidad de refinación activa”. (punto 12)

De acuerdo a su conocimiento, ¿existe un mercado de Nafta petroquímica en Paraguay? No. No existen plantas petroquímicas en Paraguay, por lo que su uso para tal destino resulta imposible, las naftas importadas son destinadas a la formulación de gasolinas. (punto 13)

¿Cuáles son las especificaciones técnicas que deben tener las Naftas destinadas a la formulación de gasolinas de uso automotor en la República del Paraguay? Las especificaciones técnicas que deben tener las Naftas que se importan y las Gasolinas comercializables en la República del Paraguay están establecidas en la Resolución 502, y anteriormente la Resolución 1336 que se agregan en el Anexo I. En particular, en ambas normas, se especifica la calidad de la "nafta de bajo octanaje" en donde se destaca entre los parámetros que son admisibles naftas por encima de RON 50. (punto 14)

VI.7.- Cámara de la Industria Química y Petroquímica. (RE-2020-73612655-APN-SGASAD#TFN) Respuesta del 20/08/2019 a consulta técnica realizada por Pampa Energía S.A El informe de la Cámara afirma que el *“el blending es un proceso de mezcla entre corrientes de naftas de diferentes características que se realiza en las refinerías de petróleo. El propósito de dicha mezcla es lograr que la nafta resultante (técnicamente denominada gasolina), para poder ser comercializada para uso en automotores, alcance las especificaciones establecidas en la normativa correspondiente”*. *“La industria petroquímica es el eslabón que sigue a la refinación en la cadena productiva. Las plantas petroquímicas se encuentran, generalmente localizadas en sitios separados de las refinerías”* *“Hecha esta importante diferenciación, podemos afirmar que el blending de naftas es un proceso de las refinerías y que, en consecuencia, no es considerado como un proceso propio de la industria petroquímica. “Es erróneo inferir, por el solo hecho de que a través del blending se busque obtener una gasolina cierta especificación física, química o de performance, que el blending sea un proceso propio industria petroquímica”* .

VI.8.- Subsecretaría de Estado de Comercio. Dirección General de Combustibles. Ministerio de Industria y Comercio de Paraguay. DGC NOTAS N° 339/2016 DEL 18/10/2016 (RE-2020-73612259-APN-SGASAD#TFN) Se transcribe el contenido de la nota: *“Con relación a los solicitado a través del oficio de fecha 5/08/2016 en el cual se solicita informar si en el país existen crackers de nafta, es decir, una planta industrial en donde por acción de las altas temperaturas se produce la ruptura (cracking) de moléculas para producir productos petroquímicos”* *“Al respecto, cumpliendo en informar, que según registros de de la Dirección General de Combustibles dependiente del Viceministro de Comercio a la fecha no se cuenta con ninguna habilitación de una planta industrial dedicada a realizar el cracker de naftas para la obtención de productos petroquímicos”* .

VI.9. Nota N° 53/19 (DV MINC), actuación 16546-185-2014/14.(RE 2020-73612431-APN-SGASAD#TFN) Mediante

la referida Nota de fecha 1/2/19, la División Minería y Combustibles, dependiente del Departamento Valoración y Comprobación Documental de Exportación, señaló que en la denuncia se había omitido considerar que el uso de este tipo de naftas para la industria petroquímica es solo uno de los posibles usos y que la nafta virgen podría tener diferentes usos, entre ellos el petroquímico; pero dado que **el análisis químico no lo define**, resultaba necesario obtener el dato referido al efectivo uso que el destinatario final le dio al producto.

VI.10. Por su parte el Decreto 1129/01 referido al Régimen de Registro de Operadores de productos gravados, exentos por destino. Hidrocarburos y derivados de hidrocarburos comprendidos. Dicho decreto contiene definiciones de cada derivado de hidrocarburos al solo efecto fiscal y también exime del impuesto a los mismos teniendo en cuenta su destino final.

VII. Proceso ante el Tribunal Fiscal.

VII.1. Respuesta del jefe de División RILO perteneciente al Departamento de Análisis y Gestión Riesgos de la Dirección de Fiscalización, de la Dirección Nacional de Aduanas del Paraguay (IF 2023-31269216-APN-SGASAD# APN), en relación con el oficio librado librado el 13/10/2022. La respuesta contiene los despachos 12004IC04003168L, 12019IC04006856B, 12019IC09000184R, 2019IDA3000115A registrados por el importador ante el servicio aduanero de Paraguay, correspondientes a las exportaciones que aquí se cuestionan. Del análisis de todas las destinaciones surge que el importador de Paraguay consignó la posición arancelaria 2710.12.49.100K Nafta de bajo octanaje (nafta virgen), a granel.

VII.2. Certificación por parte de esta Sala que la copia acompañada mediante RE 2020 73612561- APN-SGASAD# TFN es copia fiel de la original que se encuentra agregada en la causa N° 34.490 A-PETROBRAS ARGENTINA S.A., en trámite ante la Sala G, Vocalía de la 20° Nominación. (PV 2021-124077330-APN-VOCXIXTFN).

VIII.- Corresponde decidir: 1º) si de la declaración comprometida y de la documentación complementaria adjunta a los permisos de embarque, surge una completa descripción de la mercadería exportada y 2º) en su caso, determinar si la clasificación arancelaria de la nafta exportada está determinada por el uso en destino o por la composición de la mercadería o, por ambos.

A mi juicio, del análisis de la operatoria de exportación planteada, del sistema de clasificación arancelaria aplicable y de las pruebas acompañadas y producidas tanto en las actuaciones administrativas, como en esta instancia, detalladas ut supra, me permiten afirmar que:

1. Se trata de destinaciones de exportación de nafta a Paraguay, correspondiendo canal de selectividad rojo, liberándose la mercadería conforme, en los términos del art. 347 del Código Aduanero y Resolución General AFIP 1921/05, sin extracción de muestras por parte del servicio aduanero.
2. La DGA sostuvo que la nafta debió declararse por la posición arancelaria “*Para petroquímica*” Para ello se basó en la documentación complementaria y especialmente en una controversia clasificatoria de otras operaciones de naftas investigadas en otro expediente ante la Aduana, respecto a las cuales sí se extrajeron muestras.
3. De la declaración comprometida de las destinaciones de exportación y de su documentación complementaria (contrato de compraventa) surge que se trata de “*nafta para blending*” el cual, conforme surge del análisis de la prueba producida, no forma parte de la petroquímica.
4. De la prueba producida surge que los compradores de la mercadería manifestaron que las naftas exportadas no tuvieron destino petroquímico.
5. Del contrato de compraventa internacional surge que las naftas exportadas son destinadas a Blending cuyo proceso es necesario para que resulten aptas para hacer gasolina.
6. El gobierno de Paraguay informó que en dicho país no existen establecimientos de industria petroquímica
7. De las pruebas producidas surge que no existe un tipo de nafta producida especialmente para cada uso.
8. El servicio aduanero contaba con la herramienta prevista en la Resolución General AFIP 1618/2003 para el caso en que hubiera considerado necesario dar precisiones respecto a cantidades, procesos productivos, componentes que

correspondan a una posición arancelaria. En este caso la descripción de la mercadería declarada en los permisos de embarque 12 057 EC08 000056M, 12 057 EC08 000058Y, 12 057 EC08 000059P y 12 057 EC08 000060H resulta concordante a las reglas y principios del sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías.

9. Las cuestiones relativas a las cantidades de composición del producto y otras cuestiones técnico clasificatorias, deben estar previamente determinadas por el servicio aduanero y, en caso de que estime corresponder, deberá proceder a actualizar o modificar los criterios clasificatorios vigentes, o a proponer aperturas en el arancel integrado del Sistema Informático Malvina, mientras ello no ocurra, corresponde aplicar los que estén vigentes al momento de la oficialización de la destinación aduanera en cuestión, ello en concordancia con los principios aplicables de seguridad jurídica, razonabilidad, proporcionalidad y limitación a la discrecionalidad de la autoridad administrativa.
10. La Resolución 236/2020 (AD SALO) contiene contradicciones que dificultan respaldar sus conclusiones y se basa en informes correspondientes a otros expedientes de mercaderías similares en los que si se extrajeron muestras, no correspondiendo la incriminación por analogía.
11. En lo que se refiere a la aplicación de las Reglas Generales de Interpretación del Sistema Armonizado, discrepo tanto con la DGA como con la actora. La DGA sostiene que debe aplicarse la regla 3 a), (corresponde la partida más específica sobre la genérica), Por su parte la actora manifiesta que corresponde aplicar la regla 3 c), (corresponde la última en orden de numeración). Sin embargo, en este caso resultan aplicables las Reglas 1 y 6 ya que la clasificación está determinada por los textos de las partidas debiendo comparar subpartidas del mismo nivel. En efecto, con la prueba producida, ha quedado debidamente acreditado que la nafta para blending no pertenece a la industria petroquímica. Por lo tanto, no aplica el texto de la partida de la posición “*Nafta. Para petroquímica*”, corresponde entonces el texto de partida “*Naftas. Las demás*” Consecuentemente, en este caso se aplica la Regla 1 por cuanto el texto de la partida así lo indica, aplicando asimismo la regla 6 ya que se compararon subpartidas del mismo nivel 2710.12.41.000 (Nafta “Para Petroquímica”) y 2710.12.49.990H (“Nafta. las demás”)
12. Cabe tener presente que la Regla General 1, en cuanto dispone que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas, por los textos de las Notas de Sección, y por lo textos de las Notas de Capítulo, agrega que sólo se puede acudir a las demás Reglas generales, cuando la clasificación no es posible por aplicación de la Regla General 1.
13. Lo cierto es que, en este caso, el análisis de una muestra de la mercadería nada aporta porque, según surge de la declaración comprometida, se trata de nafta y, su posición arancelaria depende del destino o uso que se le dé a dicha nafta en Paraguay.
14. En estas condiciones la prueba conducente es que el exportador demuestre que la mercadería fue utilizada para otros fines distintos de la industria petroquímica. y de las pruebas producidas en estos actuados surge que la mercadería ingresó en Paraguay y que, en ese país, no existe la industria petroquímica.
15. En virtud del principio de la inalterabilidad de la declaración aduanera, para modificarla es necesario constatar previamente el producto declarado, embarcado y exportado, lo cual resulta de cumplimiento imposible por la inexistencia de muestras.
16. La Operatoria de exportación se encuentra regulada tanto para el exportador como para el servicio aduanero en el art. 343 del Código Aduanero, entre otros y en la Resolución General 1921/05 que establece que el registro informático del cambio de estado implica, por parte del agente aduanero interviniente, la “...conformidad con todos y cada uno de los controles anteriormente descriptos”. (Anexo II – Procedimientos generales y operativos del trámite para las destinaciones de exportación). En las destinaciones cuestionadas correspondió canal rojo, el servicio aduanero liberó conforme, y decidió no extraer muestras, motivo por el cual resulta posible acreditar la materialidad del hecho (declaración inexacta) que el mismo pretende castigar. En otras palabras, la omisión de extracción de muestras implica una imposibilidad de reconstruir los hechos y, por ende, cambiar la declaración comprometida. En este contexto, si bien el servicio aduanero, dentro del plazo de prescripción, tiene amplias facultades de control, las mismas se ejercen bajo los límites impuestos por los principios generales de razonabilidad, proporcionalidad, legítima confianza, estabilidad de los actos administrativos, legalidad, no incriminación por analogía, especialmente cuando se debaten cuestiones tributarias y penales.

El Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante la aduana. Según dicha protección al bien jurídico tutelado, el art. 954 de ese Código reprime y sanciona al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta. La cual, en caso de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: a) un perjuicio fiscal.

Atento el análisis de las actuaciones y fundamentos antes expuestos, corresponde concluir que la mercadería exportada mediante las destinaciones 12 057 EC08 000056M, 12 057 EC08 000058Y, 12 057 EC08 000059P y 12 057 EC08 000060H fue declarada correctamente en la posición arancelaria SIM 2710.11.49.990 H. "*Los demás. Las demás. Las demás Naftas*" por lo que no se ha incurrido en la infracción de declaración inexacta endilgada por el servicio aduanero.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución 236/2020 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/102

2) Costas a la demandada.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I. Que, en honor a la brevedad, me remito a lo expuesto en los considerandos I a III inclusive del voto del Dr. Licht.

II.- Que si bien comparto-en lo sustancial - los argumentos esgrimidos por el vocal preopinante, cabe resaltar 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, formula el reproche infraccional.

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

III.- Que esta circunstancia surge del cotejo de los antecedentes de la causa, en especial del Dictamen Técnico N° 41/20 (fs. 119/123) del cual se desprende que "...**no se cuenta con análisis de laboratorio sobre muestra de la mercadería exportada...**razón por la cual el presente Dictámen Técnico se efectúa teniendo en cuenta la documentación obrante en autos. En este punto corresponde mencionar los antecedentes obrantes en el área relacionados con la temática que se trata en autos. En ocasión de la confección del Dictámen Técnico N° 04/2014, cuyas fotocopias lucen a fs. 113/116 este servicio aduanero efectuó oportunamente una consulta a la Secretaría de Energía...**para conocer si una mercadería de similares características a la exportada correspondía a una nafta para petroquímica...**" (el resaltado es propio)

En efecto, el Dictamen Técnico N° 4/2014 refiere a operaciones que no son las del caso de autos.

Consecuentemente, **VOTO POR:**

1).- Revocar la Resolución N° 236/2020 (AD SALO), dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones SIGEA N° 16546-185-2014/102.

2).- Costas a cargo del Fisco.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la Resolución 236/2020 (AD SALO) dictada por la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/102

2) Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.