18851/2025

“Pampa Energía S.A. (TF 102341052-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 9 de septiembre de 2025.-

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.-Que mediante el pronunciamiento de fecha 22/10/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución 921/19 (AD SALO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 16546-185-2014/12, en cuanto condenó a la firma Petrobras Argentina S.A. (actualmente Pampa Energía S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del C.A. y formuló cargo en concepto de perjuicio fiscal. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver, sostuvo que, correspondía resolver en autos si la resolución apelada -921/19-, en cuanto condenaba a la firma actora por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA, se ajustaba a derecho.

Precisó que, la controversia de autos versaba sobre la correcta clasificación de la mercadería exportada mediante el PE 090057EC08000053P (09057ES02000056F), bajo el régimen de precios revisables. Adujo que, la actora sostenía que la mercadería debía 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).

Luego, efectuó una reseña de la prueba rendida ante la sede de ese Tribunal y de las constancias obrantes en el expediente administrativo.

En dicho contexto, alegó que, de todo lo expuesto podía 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 obraban 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 obraba 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 eran las de esta causa (ver fs. 25 de las act. adm.); (iii) tergiversar la información brindada por el IAPG en su respuesta al oficio de fs. 21/22 de las act. adm., transcribiendo solo la parte que le resultaba útil y omitiendo las aclaraciones realizadas por el Instituto en el párrafo siguiente; y (iv) 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. 129 y 133 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.

En tales condiciones, consideró que la Aduana resolvió condenar a la exportadora por una destinación en la que no extrajo muestras ni realizó análisis de laboratorio alguno.

Por todo ello, concluyó que la infracción imputada, así como la diferencia tributaria reclamada, no se encontraban debidamente fundadas, ni respetaban lo establecido por el art. 895 del CA, que establecía que en materia de infracciones no cabía la incriminación por analogía. Menos aún correspondía 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 obraban análisis químicos.

Añadió que, asimismo, las divergencias incurridas entre el informe técnico 305/14 (DV MICO), el dictamen técnico 4/14 y el dictamen técnico 62/19, como la falta de muestras y de los análisis de laboratorio, conducían también en autos a la razonable aplicación del principio jurídico del art. 898 del CA.

Ponderó que, esa norma disponía 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.

En cuanto a las costas, entendió que, atento a la aplicación del principio del art. 898 del CA, las costas debían imponerse en el orden causado, en tanto la Aduana pudo tener motivos para actuar como lo hizo.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 2/12/2024, la actora apeló, expresando agravios el 10/12/2024, los que no fueron replicados por la contraria.

Se agravia la recurrente respecto de la imposición de las costas en el orden causado, en transgresión al principio de la derrota contenido en el art. 68 del CPCCN y en el art. 1163 del CA.

Apunta que no existe ni se ha expresado motivo alguno suficiente para establecer en el caso una excepción a tal principio.

Aduce que, no puede validarse la distribución de costas en el orden causado, pues no se han expresado ni existen motivos suficientes para apartarse del principio general de la derrota, en cumplimiento del requisito legal que el nuevo art. 1163 establece en cuanto menciona que la Sala interviniente podrá "...eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición".

Advierte que, en efecto, el Tribunal formula un acabado análisis de la causa y concluye, validando lo planteado por su parte, que tanto la imputación infraccional como el reclamo de tributos de la Aduana son insustentados, no pudiéndose aplicar a la operación involucrada, conclusiones expresadas para otras operaciones de otros casos por analogía (tanto en materia infraccional como tributaria). Por tales motivos, resuelve revocar la condena apelada y el cargo tributario involucrado. Sin embargo, al ocuparse de la distribución de costas señala que *"las divergencias incurridas entre el informe técnico 305/14 (DV MICO), el dictamen técnico 4/14 y el dictamen técnico 62/19, como la falta de muestras y de los análisis de laboratorio, conducen también 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".*

Considera que, evidentemente, esas consideraciones no pueden considerarse como argumentos válidos para apartarse del principio general sostenido en el art. 68 del CPCCN y del art. 1163 del CA. No puede entenderse que la falta de extracción de muestras –que invalida todo el proceso- resulte considerada a favor del Fisco, siendo que en sus manos estaba someterse al procedimiento de extracción de muestras sobre las cargas, visto que se encontraba en controversia la clasificación de esta mercadería. Voluntariamente eligió no extraer muestras y formular un cargo y reclamo represivo, sobre los protocolos de análisis de una carga exportada años antes.

En tal sentido, considera que la aplicación del principio de la duda no podría justificar la eximición de costas a la demandada en cuanto a la multa revocada, desde que tal principio resulta también disponible a dicha parte y pudo aplicarlo ya en sede administrativa al tratar la cuestión debatida.

Agrega que, la aplicación del principio de la duda, restringido al aspecto infraccional de la cuestión tal como la propia sentencia lo destaca, nunca podría justificar la eximición de las costas en el aspecto tributario también revocado.

Por otra parte, observa que, la sentencia señala como supuesto justificativo de la distribución de costas que resuelve, que la demandada vencida “pudo tener motivos para actuar como lo hizo”.

Postula que, el justificativo, incluso así expresado en forma potencial, aparece como absolutamente insuficiente para eximir a la demandada de las costas del proceso. Máxime, cuando relata en la sentencia en forma pormenorizada las distintas deficiencias de la Aduana en el tratamiento de la cuestión litigiosa llevada a su conocimiento, destacando, incluso, omisiones tendenciosas como de hecho ocurre cuando relata que la Aduana tergiversó la información brindada por el IAPG en su respuesta al *oficio “transcribiendo solo la parte que le resultaba útil y omitiendo las aclaraciones realizadas por el Instituto en el párrafo siguiente”.*

Puntualiza que, en concreto, no existe ni ha sido expresado, ningún motivo razonable que permita eximir a la demandada vencida de las costas de este proceso. No puede perderse de vista que, incluso las

dificultades de la cuestión litigiosa que pudieran resultar, no constituyen una causal válida de eximición de las costas.

Destaca que, debe tenerse presente que, siguiendo las disposiciones del Código Procesal, los jueces solamente podrán apartarse de este principio rector de costas al vencido si existen motivos suficientes que lo justifiquen.

Pone de relieve que, en el caso, el Fisco resultó vencido y, por lo tanto, debe cargar con las costas del proceso. La calidad de "vencedor" se convierte en una categoría procesal que requiere tener al victorioso como parte en el proceso y que hayan prosperado sus pretensiones o defensas, total o parcialmente.

Expone que, en resumidas cuentas, su parte se vio obligada a recurrir ante el Tribunal *a quo* por una decisión que debió tomarse en instancia administrativa. De manera que las costas deben imponerse a la demandada vencida por aplicación del principio rector, y porque no existen fundamentos para apartarse de tal principio y establecer en el caso una excepción que, como tal, ha de apreciarse restrictivamente.

III.- Que así contextualizado el caso, cuadra señalar que tras la modificación introducida por el artículo 273 de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), el artículo 1163 del Código Aduanero consagra como principio general que la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiera solicitado. Sin embargo, dicho precepto habilita a la Sala aduanera del Tribunal Fiscal de la Nación interviniente a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrara mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición.

Asimismo, en caso de verificarse una recalificación de la conducta o bien una reducción de la sanción a aplicar en los términos del artículo 1143 del Código Aduanero, las costas han de imponerse en el orden causado; no obstante lo cual el mentado organismo ha de cargar las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demostrase temeraria o carente de justificación. Cabe destacar que la modificación introducida por ley 27.430 es de neto corte procesal, por lo que resulta de aplicación inmediata, aún a procesos en trámite (conf. CSJN, *Fallos* 323:1285, y Sala IV del Fuero, en autos

3424/2020 “Sancor Cul c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 5/3/2020 y su cita).

IV.- Que, sentado ello, evaluados los antecedentes del caso, el Tribunal considera que la decisión de distribuir por su orden las costas relacionadas con la actuación desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación no se ajusta a derecho y, conforme se explicará a continuación, debe ser modificada.

Es que, al adentrarse en la solución del caso, el *a quo* propicia la absolución de la actora al afirmar que no existen muestras y análisis concretos para la nafta exportada mediante el permiso involucrado en la causa, que permitan analizar y eventualmente reclasificar la mercadería exportada.

Asimismo, destaca que el servicio aduanero pretende la reclasificación de la carga, con base en análisis e informes producidos en otras actuaciones y respecto de otras operaciones, documentadas incluso años antes. Puntualiza así, expresamente, que la Aduana *“resolvió condenar a la exportadora por una destinación en la que no extrajo muestras ni realizó análisis de laboratorio alguno”.*

Seguidamente concluye que “*la infracción imputada, así como la diferencia tributaria reclamada, no se encuentran debidamente fundadas, ni respetan lo establecido por el art. 895 del CA, que 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”*.

Las circunstancias, revelan la inadecuación de la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación en lo concerniente a la distribución de las costas, correspondiendo ajustar dicho aspecto, dando plena vigencia al principio objetivo de la derrota, consagrado en el artículo 1143 del Código Aduanero.

V.- Que así las cosas, por aplicación del principio general rector en la materia (conf. artículo 1163 del Código Aduanero) y a falta de razones valederas que justifiquen apartarse del mismo, corresponde admitir el recurso interpuesto y, consecuentemente, modificar la distribución de costas dispuesta por la resolución apelada, debiendo -por

tanto- la exportadora cargar con los accesorios relativos a la actuación desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

VI.- Que, en consonancia con lo que se acaba de decidir, en atención a la forma en que se resuelve y al no advertirse tampoco en esta oportunidad motivos valederos para apartarse del principio objetivo de la derrota, las costas de esta instancia judicial, respecto del recurso intentado por la actora, también quedan a cargo del Fisco Nacional, vencido (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE:** admitir la apelación deducida por la actora, revocar en cuanto fue motivo de agravio el pronunciamiento recurrido, y, en consecuencia, disponer que las costas relativas a la actuación desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación sean soportadas, al igual que las de esta instancia judicial, por el Fisco Nacional (arts. 68, primera parte, del CPCCN y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 09/09/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#40074434#465902869#20250908195205876