Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

33499/2025 **PAMPA ENERGIA SA (TF 102329167-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de octubre de 2025.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 11 de febrero de 2025, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la Resolución n° 920/2019 dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo. En ese acto se había condenado a la parte actora al pago de una multa de $118.076,44 y de U$S 31.007,47 por la diferencia de tributos liquidada en relación con la destinación de exportación nro. 09 057 ES02 000038 F -y definitiva 09 057 EC08 000045 Z-, por la comisión de la infracción de declaración inexacta prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso a), del Código Aduanero (cfr. páginas 2143/2151 del DEO 19855540 incorporado digitalmente a la causa el 3 de septiembre de 2025).

Puso de manifiesto que la controversia se hallaba circunscripta a determinar cuál era la posición arancelaria de la mercadería que se había exportado mediante los permisos de embarque n° 09 057 EC08 000045 Z (09 057 ES02 000038 F), bajo el régimen de precios revisables.

En tal sentido, expresó que la firma actora había declarado que aquella debía ser clasificada en la posición arancelaria 2710.11.49.990 W, descripta como “Las demás – Naftas - Aceites livianos (ligeros)* y preparaciones”; mientras que el servicio aduanero había considerado que a aquella le correspondía la posición arancelaria 2710.11.41.000G, descripta como “Para petroquímica – Naftas - Aceites livianos (ligeros)* y preparaciones”.

Indicó que las actuaciones administrativas habían tenido su origen en el Informe n° 254/14 con base en el cual habían sido formulados los cargos por diferencia de tributos y; posteriormente, al haberse interpretado que esas diferencias eran consecuencia de una inexactitud en la declaración, se había abierto el sumario que culminó con la condena por la comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 954, apartado 1), inciso a) del Código Aduanero.

Explicó que en el referido informe se había tenido en consideración que la discrepancia clasificatoria surgía de la lectura de la documentación complementaria y de los análisis de laboratorio efectuados por el INTI (en otro expediente administrativo, relativo a destinaciones diferentes a la analizada en autos). Al respecto, se expresó que de esa documentación (que no fue agregada a las actuaciones y cuya carga pesaba sobre el servicio aduanero) surgía que en el contrato de compraventa mediante el cual se había fijado el precio de la mercadería se había indicado que se trataba de “nafta física o virgen”, que a entender de ese organismo constituía “nafta petroquímica”.

Luego puso de manifiesto que fueron incorporadas las notas remitidas por la Secretaría de Energía y por el Instituto Argentino del Petróleo y del Gas (IAPG) de las que resulta con claridad que fueron producidas en el marco de una consulta que se dio en una actuación administrativa diversa a la que se examina en los presentes autos. Destacó que en los informes técnicos remitidos por esos organismos en el marco de otras actuaciones se expresó que “…no es correcto afirmar que el hecho de que la nafta o gasolina no sea apropiada para motores -ciclo Otto- implique que tenga que ser utilizada para la industria petroquímica. Este es uno de los usos posibles, pero no el único. Asimismo, no es correcto afirmar que el hecho de que la nafta o gasolina no sea apta para motores -ciclo Otto- implique que tenga que ser nafta virgen” y; además, puso en evidencia que las conclusiones utilizadas como fundamento en el Informe n° 254/14 se relacionaron con los resultados de los análisis de laboratorio practicados sobre las muestras extraídas en destinaciones distintas a la de autos.

Y, en síntesis, fundó su decisión anulatoria en el hecho de que “el servicio aduanero basó su condena infraccional en un informe técnico producido sobre la base de informes y análisis de laboratorio, que no sólo no obran agregados a las actuaciones administrativas, sino que también los mismos fueron producidos en un expediente distinto al presente (SIGEA 12517-420-2009), y sobre destinaciones ajenas a la presente causa”. A lo cual añadió que “la tergiversación de la información brindada por el IAPG, emitiendo un dictamen técnico aún en pleno conocimiento de que no contaba con muestras representativas y la inexistencia de análisis de laboratorio efectuado sobre la mercadería documentada por la destinación aquí cuestionada”. En suma -concluyó- “la condena se basó en una investigación incompleta y con errores, sin pruebas sólidas y verificables”.

Luego de recordar la prohibición de la incriminación por analogía en materia infraccional (art. 895, CA) -pero también 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”-, así como también el principio que manda resolver en favor del administrado en caso de duda (art. 898), dispuso la revocación del acto cuestionado.

Finalmente, estimó que las costas debían ser impuestas en el orden causado ya que la decisión se había adoptado por aplicación del principio contenido en el artículo 898 del Código Aduanero.

II.- Que contra la referida sentencia la parte actora apeló y expresó agravios el 13/03/2025, los que fueron replicados por el Fisco el 14/05/2025.

La parte actora circunscribe sus agravios a la manera en que fueron impuestas las costas.

Recuerda que la cuestión controvertida en los presentes autos se centró en la dilucidación de la posición arancelaria que le correspondía declarar a su parte en las destinaciones a las que se hizo referencia en el primer considerando de este pronunciamiento.

Reitera que su parte señaló tanto en sede administrativa como en el recurso que oportunamente presentó ante el Tribunal Fiscal que en la mayoría de los casos involucrados el servicio aduanero no había tomado muestras de la mercadería comprometida, de modo que tampoco había analizado los componentes y resultaba arbitrario que hubiese tomado en consideración las conclusiones a las que se había llegado en otro sumario relativo a otras destinaciones.

Agrega que también indicó las razones por las cuales estimaba que la posición arancelaria pretendida por el servicio aduanero resultaba incorrecta, teniendo en consideración que en el caso se había tratado de exportaciones dirigidas a la República del Paraguay, país en el que no se desarrolla la industria petroquímica, y; además, porque de los términos del contrato de compraventa resultaba de manera expresa que no sería utilizada en esa industria. Refirió que en ese contexto produjo prueba tendiente a justificar la posición arancelaria declarada, que fue convalidada por las conclusiones aportadas por la Secretaría de Energía y que, asimismo, del propio informe de la División Clasificación Arancelaria resultaba “…la imposibilidad de emitir un dictamen clasificatorio, ante la falta de muestras y análisis de las mercaderías involucradas”.

Destaca que la absolución dispuesta por el Tribunal Fiscal lo fueron fundamento en que la Aduana no había tomado muestras

del producto ni analizado sus componentes, por lo que mal podía la Aduana re-clasificar la mercadería basando sus conclusiones en la composición de la nafta que se había determinado en otro sumario y para otras operaciones. En tales condiciones, aquel Tribunal estimó inapropiado recurrir a los análisis e informes producidos en sumarios diversos y respecto de mercaderías que no eran las de esta causa. Refiere que el informe tenido en consideración por el servicio aduanero no contiene un examen que pueda ser asemejado al resultado que se obtuvo mediante los protocolos de análisis realizados respecto de algunas de las destinaciones involucradas en la causa.

Señala que el Tribunal Fiscal tuvo en consideración la imposibilidad de acudir a la analogía para resolver las cuestiones infraccionales y; menos aún, para examinar la procedencia de la determinación tributaria.

Cuestiona que, sin perjuicio de "[…]la claridad conceptual de los fundamentos en orden a desestimar la posición aduanera que sustenta la condena propiciada, que incluso habla de la falta de debida fundamentación, al ocuparse de la distribución de las costas y sin aportar elementos que permitan un apartamiento del principio de la derrota, sostiene que esas reflexiones *'conducen también en autos a la razonable aplicación del principio jurídico del art. 898 del C.A. 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'".*

Insiste en que lo decidido implicó la validación de los planteos efectuados por su parte desde el momento que ofreció sus defensas en sede administrativa, ya que el requerimiento tributario y la imputación infraccional fueron efectuados con fundamento en operaciones diversas a las involucradas en autos, lo que no puede ser admitido.

Afirma que no resulta fundamento suficiente para imponer las costas por su orden la referencia contenida en la sentencia en orden a que existieron divergencias en los informes técnicos incorporados en la causa.

Al respecto, destaca que la carga de la prueba pesaba exclusivamente sobre el servicio aduanero que cuestionó la posición arancelaria propuesta por su parte y afirmó que aquellas debieron ser clasificadas de manera diversa habiendo tomado como referencia los protocolos de análisis de otra carga exportada años antes.

Sostiene que el justificativo no sólo se advierte insuficiente sino que además prescinde de tener en consideración las

deficiencias en el trámite llevado adelante por el servicio aduanero y; asimismo, a las 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 declaraciones realizadas por el Instituto en el párrafo siguiente”.*

Refiere concretamente que su parte aportó en sede administrativa informes que descalificaban los reportes originales sobre los que se pretendió sostener la denuncia, no obstante lo cual el servicio aduanero prosiguió en su accionar, condenó a su parte y la obligó a recurrir ante el Tribunal Fiscal, viéndose obligada a pagar la tasa de actuación que, en el caso, superó los 7 millones de pesos, para que le fueran finalmente reconocidos sus planteos.

Finalmente, y con cita de diversos precedentes, afirma que la circunstancia de que la demandada se hubiera considerado con razones fundadas para litigar no es suficiente, por sí misma, para justificar la imposición de costas por su orden. Hace referencia a lo resuelto por esta Sala V en la causa n° 234/24 caratulada “Bayer S.A. (TF 28288-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 2 de julio de 2024 en la que se consideró razonable que el Fisco asumiera el pago de las costas teniendo en consideración que en ese caso se había pretendido efectuar un ajuste de valor con fundamento en un informe técnico que no fue incorporado a la causa -pese a habérsele cursado reiterados requerimientos al Fisco- extremo que fue oportunamente cuestionado por la firma actora.

III.- Que cabe señalar que el artículo 1163 del Código Aduanero, en su primera parte, dispone que “[l]a parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo, la Sala respectiva 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”.

En tales condiciones, y tal como expone la parte actora en su recurso, de la sentencia apelada resulta que el Tribunal Fiscal fundó su decisión tomando en consideración las diversas circunstancias que se verificaron en autos. Fundamentalmente, las notables irregularidades sobre las que se construyó la imputación, vinculadas con la falta de toma de muestras de todas las destinaciones y la realización de análisis respecto de las mercaderías involucradas en estos autos; la utilización de conclusiones fragmentadas resultantes de exámenes

realizados en otras actuaciones administrativas respecto de otras mercaderías; la referencia a protocolos de análisis practicados respecto de algunas destinaciones que le fueron cuestionadas; y la transcripción de conclusiones parciales efectuadas por organismos especializados en otras causas, respecto de otras mercaderías.

Por lo demás, también se hizo referencia a que las falencias del caso fueron planteadas por la parte actora desde el inicio del trámite del sumario, pese a lo cual el servicio aduanero insistió en avanzar con el procedimiento y culminó condenando a la firma exportadora.

En tales condiciones, la imposición de las costas por su orden establecida en la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal resulta irrazonable considerando las circunstancias en las que se dispuso la revocación de la resolución apelada. Tal como expresa la apelante, la solución adoptada en el caso por el Tribunal Fiscal no resulta consecuencia estricta ni directa de la aplicación del beneficio de la duda en favor de la firma exportadora, previsto en el artículo 898 del Código Aduanero, más allá de haber sido invocado en la sentencia apelada. En todo caso, y tal como resulta de la lectura de ese pronunciamiento, pudo tratarse de un argumento adicional, no determinante para la toma de la decisión final que, como se explicó precedentemente, se fundó en la sucesión de irregularidades en el procedimiento; en la inexistencia de los debidos análisis respecto de las mercaderías involucradas en el caso; en la impertinencia de considerar las conclusiones efectuadas en otro sumario, respecto de otras destinaciones, otras muestras y otros análisis que, por lo demás, y en cuanto a su resultado no eran siquiera equiparables a los que se produjeron en relación con algunas de las destinaciones involucradas en el caso, los cuales, además, tampoco fueron completados pese a que se indicó la necesidad de que se adoptaran otras medidas sobre las muestras y; además, a la parcialidad con la que fueron utilizadas las respuestas de los organismos especializados al tiempo de ser consultados respecto de otras destinaciones, con el único -aparente- sentido que validar la posición del servicio aduanero (conf. en igual sentido, esta Sala, causa n° 18852/2025 “Pampa Energía SA (TF 71440469-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 21/08/2025).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios e imponer las costas de ambas instancias al Fisco que resultó vencido (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); **2)** Diferir la

regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Se deja constancia de que la Vocalía n° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 14/10/2025
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#40428807#475517645#20251009125804194