Informe firma conjunta

Número: IF-2023-123438918-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 18 de Octubre de 2023

Referencia: Sentencia expediente “YPF SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte Nro 30.435-A El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal subrogante), Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados “YPF SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte Nro 30.435-A

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 149/171, se presenta, mediante apoderado, la firma YPF S.A e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros 158, 198, 157, 107, 104, 156, 105, 199, 182, 203, 159, 161, 155 y 108, del año 2011, dictadas por el Administrador de la Aduana de Puerto Deseado, en el marco de los expedientes administrativos Nros 12762-340-2006, 12762-355-2006, 12762-342-2006, 12762-338-2006, 12762-346-2006, 12762-345-2006, 12762-344-2006, 12762-354-2006, 12762-339-2006, 12762-353-2006, 12762-349-2006, 12762-343-2006, 12762-341-2006 y 12762-348-2006, mediante los cuales fue condenada al pago de multas, cuyos montos ascienden a las sumas de $1.550.393,37, $1.553.647,50, $1.945.875,03, $2.180.332,40, $1.332.789,84, $736.664,50, $1.677.529,68, $632.507,96, $1.909.241,01, $1.757.696,64, $216.749,43, $1.850.469,22, $2.004.876,97 y $741.891,33 por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, inc. c), del C.A., en relación a una serie de Permisos de Embarque documentados en el año 2001 y 2002.

En primer lugar, manifiesta que el precio declarado en dichas destinaciones, fue el precio efectivamente percibido por YPF y concertado en el contrato (FOS). Sostiene que el precio de venta formulado en los PE fue el único precio percibido y facturado por el comprador por la venta de la mercadería exportada y que la discrepancia en cuanto al valor de la mercadería no puede dar lugar a una declaración inexacta, es decir, que el hecho de que el precio de venta no resulte un precio de “mercado” no lo transforma en un precio inexacto. Por otro lado, explica, que para cubrir los riesgos de la operación de largo plazo concertada en los contratos FOS, concertó un contrato de cobertura de riesgo (SWAP) con Morgan Guaranty Trust Company of New York. Entiende que el SWAP constituye un reaseguro financiero ajeno a la operación comercial, que no forma parte de la contraprestación debida por el comprador. Plantea la inexistencia de antijuridicidad de la conducta y la falta de culpabilidad y responsabilidad de la firma, atento a haber puesto en conocimiento a la DGA acerca de la forma de proceder con anterioridad al registro de las operaciones. Cita jurisprudencia. Alude que a partir de que se establecieron los derechos de exportación, siguió declarando el precio de venta pero en ajustes a incluir y llevó el precio y la base imponible al valor de mercado. Subsidiariamente, solicita que en caso de que se considere que debía declarar el SWAP, por entender que es parte del precio, se aplique la doctrina del “error excusable”. En cuanto al cálculo de

las multas, entiende que las multas impuestas resultan desproporcionadas e irrazonables y que deberían calcularse teniendo en cuenta la diferencia entre el valor declarado por la firma con el valor ajustado por la Aduana. Por último, solicita la absolución en los términos del art. 898 del C.A. y hace reserva de Caso Federal. Ofrece prueba y solicita que se revoquen las resoluciones aduaneras, con costas.

II.- Que, a fs. 186/195, la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas atinentes a la causa. Realiza una síntesis de lo acontecido en sede aduanera. Explica, que la firma documentó los permisos de embarque objeto de autos por un valor inferior al valor del mercado, durante el período en el que fueron documentadas las operaciones, que difería sustancialmente con la cotización internacional de la mercadería. En primer lugar, afirma, que no puede entenderse al SWAP como reaseguro financiero, toda vez que los contratos SWAP y reaseguro no son sinónimos e indica que a través de la celebración de estos contratos, YPF se aseguraba siempre la percepción de los montos de las exportaciones a valor de mercado y que las sumas percibidas por YPF producto del contrato SWAP, integran el precio de la operación. Explica, que las empresas compradoras del crudo (OIL TRADING CORP. Y OIL ENTERPRISES LTD.) celebraron un contrato de venta futura del mismo petróleo con la Morgan Guaranty Trust y que, a su vez, a los fines de financiar la compra, éstas emitieron obligaciones negociables a YPF. Agrega, que las obligaciones negociables estaban respaldadas por la obligación de YPF de proveer el petróleo a OTC y OEL, quienes a su vez lo revendían a MORGAN, quien debía abonar el precio de esta última venta al Royal Bank of Canadá Trust Co., que pagaría finalmente a los inversores. Por otro lado, explica, que OEL y OTC no se encuentran registradas fiscalmente y que no puede probarse que OEL y OTC hayan sido las genuinas consignatarias de los envíos, ya que no cuenta con los manifiestos internacionales de carga. Aduce que los contratos FOS y SWAP en cuestión fueron celebrados casi en simultáneo y que los fondos provenientes de los contratos FOS fueron registrados contablemente en la cuenta anticipos de clientes y, aquellos percibidos por swap, fueron ingresados como ventas de petróleo al exterior. Finalmente, sostiene, que no existe registro alguno de los pagos que la firma debió realizar a MORGAN, por la diferencia existente entre el precio pactado en el FOS y la menor cotización internacional del producto. Sostiene que, en ningún caso, fueron declarados los cobros indirectos recibidos por SWAP. Detalla que el cobro de importes percibidos indirectamente y la vinculación existente, debieron ser puestas en conocimiento de la DGA al momento de la integración de la "declaración de elementos relativos al valor de exportación" (OM 1993/2 SIM]) y que, su omisión, configura el tipo infraccional del art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A. Hace referencia a la pericia glosada en las act adm, ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita que se rechace la apelación interpuesta, con costas a la actora.

III.- Que a fs. 196 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 205/212, 224/561 y 562/626. A fs. 640 se declara cerrado el periodo probatorio y a fs. 650/658 se presenta nuevamente la recurrente y solicita que se le otorgue el beneficio de la condonación de las multas en los términos de la ley 27.260 y R.G. AFIP n° 3920/2016 y 4007/2017. A fs. 659 se corre traslado al fisco de la presentación efectuada por la recurrente, que es contestado a fs. 661/662. Posteriormente se elevan los autos a la Sala "E" y pasan para alegar. A fs. 672/675 y 676/681 se glosan los alegatos del fisco y de la actora y a fs. 683 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12762-340-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 000572E, oficializado el 29/03/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 27/45 y vta la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 66/67 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 74/79. Finalmente a fs. 131/141 se emite el Dictamen 65/2011 (AD PDES) y a fs. 142/151 y vta se dicta la Resolución Nro 158/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

Que las actuaciones administrativas Nro. 12762-355-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 02 019 EC01 000532B, oficializado el 28/02/2002, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota

057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 27/44 y vta la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 65/66 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 73/78. Finalmente a fs. 133/143 se emite el Dictamen 87/2011 (AD PDES) y a fs. 144/153 y vta se dicta la Resolución Nro 198/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

Que las actuaciones administrativas Nro. 12762-342-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 000871G, oficializado el 07/05/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 26/44 y vta la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 70/71 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 73/78. Finalmente a fs. 130/140 se emite el Dictamen 64/2011 (AD PDES) y a fs. 141/150 y vta se dicta la Resolución Nro 157/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

Que las actuaciones administrativas Nro. 12762-338-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 000090W, oficializado el 25/01/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 16 y vta se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 32/51 y vta la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 75/76 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 83/88. Finalmente a fs. 138/148 se emite el Dictamen 41/2011 (AD PDES) y a fs. 149/158 y vta se dicta la Resolución Nro 107/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

Que las actuaciones administrativas Nro. 12762-346-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 001640B, oficializado el 13/09/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 27/46 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 67/68 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 75/80. Finalmente a fs. 132/142 se emite el Dictamen 39/2011 (AD PDES) y a fs. 143/152 y vta se dicta la Resolución Nro 104/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

Que las actuaciones administrativas Nro.12762-345-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 001608F, oficializado el 07/09/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 27/45 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 66/67 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 74/79. Finalmente a fs. 131/141 se emite el Dictamen 63/2011 (AD PDES) y a fs. 142/151 y vta se dicta la Resolución Nro 156/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

Que las actuaciones administrativas Nro.12762-344-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 001484H, oficializado el 21/08/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 26/44 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 60/61 se amplia la corrida

de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 68/78. Finalmente a fs. 131/141 se emite el Dictamen 40/2011 (AD PDES) y a fs. 142/151 y vta se dicta la Resolución Nro 105/2011 (AD PDES) apelada en la causa.
Que las actuaciones administrativas Nro.12762-354-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 02 019 EC01 000533C, oficializado el 28/02/2002, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 28/45 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 66/67 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 74/83. Finalmente a fs. 134/144 se emite el Dictamen 88/2011 (AD PDES) y a fs. 145/158 y vta se dicta la Resolución Nro 199/2011 (AD PDES) apelada en la causa.
Que las actuaciones administrativas Nro.12762-339-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 000317B, oficializado el 22/02/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 26/44 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 190/19 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 198/203. Finalmente a fs. 255/265 se emite el Dictamen 81/2011 (AD PDES) y a fs. 266/275 y vta se dicta la Resolución Nro 182/2011 (AD PDES) apelada en la causa.
Que las actuaciones administrativas Nro.12762-353-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 02 019 EC01 000383F, oficializado el 21/02/2002, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 28/45 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 66/67 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 74/79. Finalmente a fs. 135/145 se emite el Dictamen 34/2011 (AD PDES) y a fs. 146/155 y vta se dicta la Resolución Nro 203/2011 (AD PDES) apelada en la causa.
Que las actuaciones administrativas Nro.12762-349-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 002272D, oficializado el 20/12/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 27/45 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 66/67 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 73/78. Finalmente a fs. 130/140 se emite el Dictamen 66/2011 (AD PDES) y a fs. 144/150 y vta se dicta la Resolución Nro 159/2011 (AD PDES) apelada en la causa.
Que las actuaciones administrativas Nro.12762-343-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 001159G, oficializado el 23/06/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 27/45 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 68/69 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 70/75. Finalmente a fs. 129/139 se emite el Dictamen 68/2011 (AD PDES) y a fs. 140/149 y vta se dicta la Resolución Nro 161/2011 (AD PDES) apelada en la causa.
Que las actuaciones administrativas Nro. 12762-341-2006, se inician con la carpeta del PE Nro 01 019 EC01 000695K, oficializado el 17/04/2001, documentado por la firma YPF SA. A fs. 2/5 se agrega una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de

lo actuado a la firma imputada y fs. 27/45 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 66/67 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 74/79. Finalmente a fs. 131/139 se emite el Dictamen 62/2011 (AD PDES) y a fs. 142/151 y vta se dicta la Resolución Nro 155/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

Que las actuaciones administrativas Nro. 12762-348-2006, se inician con una copia de la Nota 057/2006 (SE FVEX) y a fs. 7/8 como consecuencia de la diferencia detectada entre el importe declarado y el que presuntamente correspondía declarar en el PE Nro 01 019 EC01 001861G, se dispone instruir sumario contencioso en los términos del art. 1090 inc c) del CA por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del CA. A fs 9/10 se corre vista de lo actuado a la firma imputada y fs. 27/45 la firma YPF SA realiza su descargo. A fs. 66/67 se amplia la corrida de vista formulada en la causa, que es contestada a fs. 73/78. Finalmente a fs. 131/139 se emite el Dictamen 42/2011 (AD PDES) y a fs. 141/150 se dicta la Resolución Nro 108/2011 (AD PDES) apelada en la causa.

V.- Que en primer lugar, corresponde expedirse acerca del pedido de condonación de las multas cuestionadas en autos, impuestas a la recurrente por la presunta comisión de la conducta prevista en el art 954 inc c) del CA, al haberse detectado el ingreso desde el exterior de un importe en concepto de divisas diferente al que correspondía.

Que al respecto con fecha 30/08/2022, la CSJN se ha expedido en la causa CAF 42372/2018/CA1-CS1 caratulada "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", en la que sostuvo que: *"5°) Que la circunstancia de que la conducta sancionada, en el caso concreto, no resultó apta para generar una obligación de naturaleza tributaria (conf. resolución AD CAMP 17/09) determina que resultan aplicables a su respecto los fundamentos y conclusiones expuestos, en el día de la fecha, en la causa FSA 8622/2013/CS1 "Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/impugnación de acto administrativo", sentencia a la que corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad".*

"6°) Que, asimismo, y tal como se puso de resalto en la mencionada causa "Chehadi", la multa aplicada a la actora tampoco resulta susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el primer párrafo del art. 56 de la ley 27.260, en la medida en que no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal. En el caso, ninguna obligación formal resultó omitida. En efecto, la sanción deriva de la presentación de una declaración inexacta que difiere de lo comprobado y que, en caso de pasar inadvertida, hubiera podido producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, vulnerando de manera directa el control aduanero. En este sentido, cabe recordar que esta Corte ha afirmado que la función primordial del organismo aduanero consiste en "ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías", para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Se puntualizó que el inc. c, del ap. 1 del art. 954 del código de la materia debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (Fallos: 321:1614 y 322:355)".

En la causa **FSA 8622/2013/CS1** caratulada "**Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/impugnación de acto administrativo",** el más alto Tribunal sostuvo que para acceder al beneficio de la condonocación de multas, en los términos previstos en la Ley 27.260 "... debe existir previamente una obligación tributaria que se encuentre regularizada o cancelada antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260", situación que no se presenta en el sub lite en la medida en que la conducta sancionada no se encuentra relacionada con el incumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria.

Que por lo expuesto corresponde rechazar el pedido de condonación formulado por la recurrente.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver si las Resoluciones Nros **158, 198, 157, 107, 104, 156, 105, 199, 182, 203, 159, 161, 155 y 108** del año 2011 aquí apeladas, se ajustan a derecho y determinar si se encuentra configurada en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

Que es presupuesto necesario de la figura en trato la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que por medio de los permisos de embarque involucrados en autos, oficializados en el año 2001 y 2002, la firma

YPF S.A. documentó la exportación para consumo de petróleo y a raíz del control ex-post, y en el marco de una investigación de exportaciones de crudo a precios excesivamente bajos, el servicio aduanero consideró que el valor documentado en las destinaciones en trato era inexacto, por no reflejar la realidad de las operaciones concertadas.

Que, por su parte la actora niega haber incurrido en declaración inexacta; alegando que lo que está obligada a declarar es el precio y no el valor en aduana de la mercadería, y que el declarado resulta ser el precio de transacción único y veraz.

VII.- Que resulta aplicable en estos autos lo oportunamente resuelto, en las causas de igual caratula que la presente, en las que intervine en mi carácter de Vocal Titular de la Vocalía de la 17° Nominación, que tramitaron por ante la Sala "F", **Exptes Nros. 29.023-A**, sent del 30/12/2016 **(https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/03/29023-A-30-12-16.pd f), 29.419-A**, sent de fecha 30/12/2016 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/03/29419-A-30-12-16.pd f), **32.819-A**, sent de fecha 10/11/2017 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/03/32819-A-10-11-17.pd f), **33.350-A**, sent. de fecha 22/02/2018 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/10/33350-A-22-02-18-1. pdf), **33.347-A**, sent. de fecha 05/07/2018 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/10/33347-A-05-07-18.pd f) y por ante la Sala "E" **30.478-A**, sent de fecha 19/05/2023 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/07/EXPTE-N%C2%B030.478 -A.pdf), en la que intervine en mi carácter de Vocal Subrogante.

Que en la causa "YPF S.A. c/ D.G.A. s/ apelación", expte. 29.023-A, en el voto de mi autoría, sostuve que si bien no podemos aseverar que la operación en trato fue delictiva, tampoco podemos descartar que estamos frente a una maniobra constituida por un andamiaje presumiblemente espurio de consecuencias nocivas para el erario público, máxime si tenemos en cuenta los diferentes estadios que la empresa YPF ha transitado desde la celebración de los contratos antes referidos y la estatización de la firma. En la mencionada causa, compartí lo propuesto en tal sentido por el Dr. Garbarino, en cuanto a poner en conocimiento a la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos dependiente de la Procuración General de la Nación, para que entienda en la cuestión y eventualmente determine si las conductas desplegadas por los distintos directivos y los funcionarios públicos que debieron controlar la acción de aquellos pudieren incurrir -por su acción u omisión, según el caso- en algún delito de acción pública, cuestión que omito en estos autos considerando el criterio mayoritario de esta Sala que integro como Vocal subrogante.

Como expresé en dicho precedente, estimo que existen también en este caso elementos que persuaden que nos encontramos frente a una maniobra que -al menos- despierta la sospecha de que ha acaecido en un marco de ilegalidad a cuya determinación deberían expedirse las autoridades competentes respectivas.

Que por razones de brevedad, corresponde remitirme al mencionado precedente.

VIII.- Que respecto de las costas del proceso y confome lo previsto en los artículos 73 del C.P.C.C.N y 53 de la Ley 27.260, las mismas deben ser soportadas, en su totalidad, por la parte recurrente.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- No hacer lugar a la condonación de las multas solicitada por la recurrente en el marco de la ley 27.260 y su reglamentación, conforme lo dispuesto en el considerando V.

2.- Confirmar las Resoluciones Nros **158, 198, 157, 107, 104, 156, 105, 199, 182, 203, 159, 161, 155** y **108** del año 2011, dictadas en el marco de los expedientes administrativos **Nros 12762-340-2006, 12762-355-2006, 12762-342-2006, 12762-338-2006, 12762-346-2006, 12762-345-2006, 12762-344-2006, 12762-354-2006, 12762-339-2006, 12762-353-2006, 12762-349-2006, 12762-343-2006, 12762-341-2006 y 12762-348-2006**, en cuanto condenan a la actora por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, y el monto impuesto en concepto de multa, con costas a la recurrente.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. González Palazzo en virtud de los argumentos expuestos en mi voto en el expediente 30.478-A de igual carátula al presente, en trámite por ante esta Sala E, sentencia del 19/05/2023.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. González Palazzo en sus considerandos I a IV, continuando el considerando V conforme lo siguiente:

V.- Decisión del caso: Atento el estado procesal de la causa, corresponde expedirse respecto de la condonación solicitada por la actora en los términos del art. 56 de la ley 27.260.

La ley 27.260 (BO: 22.07.16) en su art. 56 establece que: *Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. En esta línea, la Resolución General (AFIP) 4007-E/2017 (BO: 06.03.17) en su art. 4º reza: Están alcanzados por el beneficio de condonación las sanciones previstas en la Ley Nº 22.415 y sus modificaciones, correspondientes a infracciones – formales o sustanciales/materiales- cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, inclusive, que no se encuentren firmes ni abonadas. Asimismo, el art. 6 de dicha Resolución establece que: Cuando se trate de sanciones, que no se encuentren firmes ni abonadas, correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria, el beneficio de condonación se aplicará cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) la obligación sustancial se encuentre íntegramente cancelada al 23 de julio de 2016, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni abonada dicha fecha (…) Se consideran como infracciones sustanciales/materiales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 954, inciso a), (…) de la Ley Nº 22.415 y sus modificaciones.*

En relación al alcance de la condonación de sanciones de la ley 27.260 respecto al art. 954.1 incisos a), b) y c) del CA -eminente cuestión federal- la Corte Suprema ha dictado tres fallos relevantes en el año 2022:

(i) “Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo” del 30.08.22 (https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.htmlidDocumento=7738651&cache=1678115832376) estableciendo que la condonación de la ley 27.260 no comprende a las sanciones del inc. b) del art. 954.1 del CA;

(ii) “Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” de fecha 30.08.22 (https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7776821) estableciendo que la condonación de la ley 27.260 no comprende a las sanciones del inc. **c)** del art. **954.1.** del CA y, finalmente;

(iii) “YPF SA C/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo” (Fallos: 345:1249, que puede verse en https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7796401&cache=1677543671151) estableciendo que la condonación de la ley 27.260 comprende, en un caso sustancialmente análogo al presente y cuya parte actora es la misma (YPF S.A.), a la sanción impuesta bajo el inciso **c)** del art. **954.1.** del CA -conforme el apartado 2 de ese artículo- en la medida en que se haya regularizado, en el marco de la misma ley 27.260, la obligación tributaria asociada por la que se impuso la sanción del inc. **a)** del art. 954.1. Aplicando este último precedente, se dictaron por esta Sala E, sentencias en las causas de igual carátula (“YPF S.A.”) condonando las sanciones impuestas por la Aduana con base en los incs. **a) y c)** del art. 954.1. del CA, causas en las que se había regularizado la obligación aduanera asociada (ver exptes. 32.673-A, sentencia del 26.12.22, IF-2022-138505098-APN-VOCXIV#TFN; 33.158-A, sentencia del 26.12.22, IF-2022-138507152-APN-VOCXIV#TFN y 33.304-A, sentencia del 13.02.23, IF-2023-16358690-APN-VOCXIV#TFN).

Tanto en la referida causa “YPF S.A.” de la Corte Suprema, en la que se decidió condonar la sanción del art. 954.1 inc. c) del CA impuesta bajo la previsión de su apartado 2 -por haberse regularizado la diferencia tributaria emergente de la infracción del inciso a)- como en la presente -donde se impuso exclusivamente la sanción del inc. c) del art. 954.1 por no existir, conforme el régimen tributario aplicable a la operación, diferencias tributarias del inciso a)- la discusión sustancial es única: finca sobre la veracidad de los precios FOB declarados por la actora en sus operaciones de exportación. Vale señalar que, a una diferencia de precios -art. 954.1. inc. c) del CA- imputada

por la Aduana sigue, en la generalidad de los casos, la determinación de una diferencia tributaria -art. 954.1. inc. a) del CA- si se trata de una exportación gravada con derechos de exportación. Las excepciones a tal "regla" se presentan cuando existen valores aduaneros oficiales (independientes del precio declarado), un derecho fijo, etc.; o cuando, como es obvio, la exportación no está gravada, con lo que la declaración inexacta del precio -inc. c) del art. 954.1- carece de su correlato tributario –inc. a) del art. 954.1-. Esta última situación es la que se presenta en este caso.

La discusión de autos es una más de la familia de controversias originadas por la imputación del fisco a la actora por la presunta declaración inexacta de sus precios de exportación, fijados a partir de los contratos FOS/SWAP celebrados por ella con su vinculada Repsol-YPF S.A quien los transfirió, el 31.12.01, a Hydrocarbons Traders Corps quien, a su vez, el 23.12.02, lo reasignó en sus derechos y obligaciones contractuales a Oil International Ltd. La Aduana, en su momento, entendió que la empresa actora al declarar tales precios –en el marco de dichos contratos- excluyó de ellos, disminuyéndolos y con la finalidad de ingresar menos divisas, una porción variable que debía integrarlos, que era la porción del precio gobernada por los contratos FOS/SWAP (ver en las act. adm. 12762-340-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 114/06, fs. 7/8; informe de fs. 49/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 93/124; finalmente, el dictamen jurídico 65/11 (AD PDES) obrante a fs. 131/141. En las act. adm. 12762-355-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 129/06, fs. 7/8; informe de fs. 48/54; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 91/122; finalmente, el dictamen jurídico 87/11 (AD PDES) obrante a fs. 133/143. En las act. adm. 12762-342-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 116/06, fs. 7/8; informe de fs. 48/54; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 92/123; finalmente, el dictamen jurídico 64/11 (AD PDES) obrante a fs. 130/140. En las act. adm. 12762-338-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 153/06, fs. 7/8; informe de fs. 55/61; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 100/131; finalmente, el dictamen jurídico 41/11 (AD PDES) obrante a fs. 138/148. En las act. adm. 12762-346-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 120/06, fs. 7/8; informe de fs. 50/56; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 94/125; finalmente, el dictamen jurídico 39/11 (AD PDES) obrante a fs. 132/142. En las act. adm. 12762-345-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 119/06, fs. 7/8; informe de fs. 50/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 93/124; finalmente, el dictamen jurídico 63/11 (AD PDES) obrante a fs. 131/141. En las act. adm. 12762-344-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 118/06, fs. 7/8; informe de fs. 48/54; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 93/124; finalmente, el dictamen jurídico 40/11 (AD PDES) obrante a fs. 131/141. En las act. adm. 12762-354-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 128/06, fs. 7/8; informe de fs. 49/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 91/122; finalmente, el dictamen jurídico 88/11 (AD PDES) obrante a fs. 134/144. En las act. adm. 12762-339-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 113/06, fs. 7/8; informe de fs. 48/54; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 217/248; finalmente, el dictamen jurídico 81/11 (AD PDES) obrante a fs. 255/265. En las act. adm. 12762-353-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 127/06, fs. 7/8; informe de fs. 49/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 93/124; finalmente, el dictamen jurídico 34/11 (AD PDES) obrante a fs. 135/145. En las act. adm. 12762-349-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 123/06, fs. 7/8; informe de fs. 49/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 92/123; finalmente, el dictamen jurídico 66/11 (AD PDES) obrante a fs. 130/140. En las act. adm. 12762-343-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 117/06, fs. 7/8; informe de fs. 49/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 89/120; finalmente, el dictamen jurídico 68/11 (AD PDES) obrante a fs. 129/139. En las act. adm. 12762-341-2006, la Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 115/06, fs. 7/8; informe de fs. 49/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 93/124; finalmente, el dictamen jurídico 62/11 (AD PDES) obrante a fs. 131/141. En las act. adm. 12762-348-2006, la

Nota 057/2006, fs. 2/5; Resolución 122/06, fs. 7/8; informe de fs. 49/55; copia de la Nota 174/07 (DV VEXP) correspondiente al SIGEA 12832-90-2005 agregada a fs. 92/123; finalmente, el dictamen jurídico 42/11 (AD PDES) obrante a fs. 130/140.)

En el caso de autos, referido a los PE 01019EC01000572E, 02019EC01000532B, 01019EC01000871G, 01019EC01000090W, 01019EC01001640B, 01019EC01001608F, 01019EC01001484H, 02019EC01000533C, 01019EC01000317B, 02019EC01000383F, 01019EC01002272D, 01019EC01001159G, 01019EC01000695K y 01019EC01001861G, tal diferencia entre el precio declarado y el que la Aduana consideró debía declarase, no implicó la determinación de diferencias tributarias atento a que, a la fecha de la oficialización de los mentados PE –entre enero del 2001 y febrero del 2002- la posición arancelaria ("PA") aplicable a la mercadería exportada (2709.00.10.900N, Los demás – De petróleo- ACEITES CRUDOS DE PETRÓLEO O MINERAL BUTIMINOSO) no se encontraba gravada con derechos de exportación. Bajo tal presupuesto, la Aduana impuso a la actora, exclusivamente, la sanción del art. 954.1. inc. c) del CA. Siendo tal sanción la única aquí debatida, podría considerarse aplicable para resolver la petición de condonación de la actora -fs. 654/658- bajo el régimen de la ley 27.260, el precedente de la Corte referido supra, "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" de fecha 30.08.22, correspondiendo su rechazo.

Entiendo, sin embargo, que tal conclusión no resulta ajustada a derecho si se examinan: (i) los hechos de la causa; específicamente que la actora desarrolló un única conducta -pasible de sanción- en todas sus múltiples operaciones de exportación a lo largo de 10 años, comprensivas de operaciones gravadas y no gravadas con derechos de exportación; (ii) el precedente de la Corte Suprema -referido supra- que versa sobre un caso sustancialmente análogo al presente "YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo" (Fallos: 345:1249) y; (iii) la jurisprudencia de la Corte que establece que son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal (Fallos: 287:76 del 18.10.1973 "Guillermo Mirás S.A.C.I.F. c/ Aduana – Expte. Nº 414.028/64"; 290:202, 5º considerando y sus citas; 311:2779; 303:1548 y 297:215) algunas de las cuales tuvieron recepción expresa en el CA (arts. 898, 899, 900, 961, 976, etc.).

En relación a los hechos, no puede soslayarse que la conducta de la actora fue siempre una. Tal conducta se concretó mediante la celebración de los contratos FOS/SWAP cuya vigencia era de 7 a 10 años. En cumplimiento de tales contratos se declararon los precios objetados por la Aduana como inexactos en esta causa, en la del precedente "YPF" de la Corte Suprema referido y en muchas otras similares. Es, precisamente, por dicha extensa vigencia temporal de los contratos FOS/SWAP que la infracción imputada en estos autos fue, en rigor, parte de una única conducta de la empresa actora en cumplimiento de dichos contratos; conducta que se proyectó sobre sus exportaciones durante todos los años de vigencia de los contratos FOS/SWAP. Tal conducta única, que implicó la declaración sistemática de los precios imputados como inexactos por la Aduana durante un largo periodo, comprendió las exportaciones concretadas durante: (i) el período en que la PA de la mercadería exportada mediante los PE de autos no estaba alcanzada por derechos de exportación como, (ii) el período en que dicha PA sí estaba alcanzada (a partir del decreto 310/2002, BO: 14.02.02) y en el cual, como es natural, el ajuste del precio declarado incidió directamente sobre el valor aduanero imponible. En este último supuesto, tal incidencia del precio declarado sobre el valor en aduana generó una concomitante diferencia de derechos de exportación que la Aduana reclamó, y que se encuentra castigada por el inciso a) del art. 954.1 del CA, sin perjuicio de la previsión de su apartado 2 que dispone imponer una única sanción por tales infracciones concomitantes de los incisos a) y c). Ahora bien, no resulta discutible que la conducta de la actora, en cuanto a la declaración inexacta de los precios, en sí y sobre los que determinaba luego el valor en aduana subordinado a ellos, fue una sola durante todos los años de vigencia de los contratos FOS/SWAP.

La jurisprudencia de la Corte Suprema ("YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo", Fallos: 345:1249), específica para esta familia de casos, consideró condonada la sanción del art. 954.1. inc. c) del CA en un supuesto infraccional, posterior al decreto 310/2002, en el cual se había impuesto a la actora la única sanción concomitante –conf. apartado 2 del art. 954- para la declaración inexacta de precios (inc. c) y del valor en aduana (inc. a). La Corte fundó la condonación en la regularización por la actora,

exclusivamente, de la obligación tributaria emergente del inc. a) y con independencia de la configuración del tipo autónomo del inc. c). Ahora bien, en el presente caso, a diferencia del ilustrado, la única conducta de la actora se cristalizó en la imputada declaración inexacta de precios –art. 954.1 inc. c)- que, dado el régimen aduanero vigente al momento de oficializarse los PE de autos, no generaba obligación tributaria, siendo jurídicamente imposible, por ende, que se configurara una declaración inexacta del valor aduanero –art. 954.1 inc. a)- y diferencias de tributos a favor de la Aduana.

Dicho esto, tratándose en ambos casos (el presente y el resuelto por la Corte) de sanciones aplicadas a una única conducta, no resulta coherente con las disposiciones generales del derecho penal que pueda: **(i)** condonarse la única sanción emergente del texto normativo –conf. art. 954.2. del CA- para punir esa única conducta -como lo hizo la Corte en la jurisprudencia referida- cuando la Aduana imputó una contravención contra los dos bienes jurídicos tutelados por el art. 954.1 del CA -la veracidad del precio declarado (inc. c) y la consecuente veracidad del valor imponible declarado (inc. a)- y que; **(ii)** a la vez, deba denegarse el beneficio de la condonación para la misma conducta en los casos, como el presente, en que solamente se habría lesionado uno de ese bienes jurídicos -la veracidad del precio declarado (inciso c)-.

Lo expuesto me lleva a postular que corresponde condonar las multas impuestas en autos por la infracción sustancial comprobada -art. 954.1 inc. c) del CA- bajo el art. 56 de la ley 27.260. Ello con fundamento en que respecto de la única conducta comprobada por la Aduana -declaración inexacta de precios- se configura en autos una positiva inexistencia de obligación tributaria asociada -previo a la entrada en vigencia de la ley 27.260-, correspondiendo aplicar a dicha única conducta (en este caso sin obligación tributaria asociada) el principio de la ley penal más benigna. Tal ley penal más benigna es la vigente al tiempo de este pronunciamiento (conf. art. 56 de la ley 27.260) que condona las sanciones sobre dicha única conducta cuando existe una obligación tributaria asociada (art. 954.1 inc. a) y la referida jurisprudencia de Corte en el caso “YPF”, (Fallos 345:1249). Y es que, en esta familia de casos, la existencia o no de obligación tributaria asociada no resulta esencial a la configuración de la indivisible conducta (declaración inexacta de precios) que fue punida bajo el art. 954 del CA. El principio de la ley penal más benigna resulta aplicable a la infracción del art. 954 del CA conforme lo dispuesto por los arts. 899 y 900 del CA y los arts. 2 y 4 del Código Penal (ver Fallos: 287:76, “Guillermo Mirás S.A.C.I.F. c/ Aduana – Expte. Nº 414.028/64” del 18.10.73).

Se trata en autos de una conducta indivisible o continua (única) que no puede escindirse para su condonación según las exportaciones estuvieran o no gravadas -hecho jurídico extraño a tal conducta- convirtiéndola, de modo ambivalente, en una presunta conducta ilícita no condonable para un determinado período de tiempo y en una presunta conducta ilícita condonable para otro período de tiempo. Las reglas generales del derecho penal impiden que una única conducta desarrollada a largo del tiempo sea pasible de condonación -o no-, según las variaciones del régimen arancelario aduanero asociado que eventualmente apruebe el legislador. Si en un tramo temporal esa única conducta se considera, conforme la legislación intermedia o posterior y la jurisprudencia de la Corte Suprema que la aplica, no punible o se condona, la misma solución debe predicarse para los otros tramos temporales, por aplicación del principio de la ley penal más benigna. Una decisión en sentido contrario implicaría un menoscabo directo a dicho principio, al condonar solamente un tramo temporal de una conducta única e indivisible, manteniendo el castigo para otro tramo temporal de la misma conducta.

Si respecto a la conducta sancionada -la manipulación de precios- en un supuesto -obligación aduanera asociada que se regularizó- se decidió judicialmente, de modo definitivo, condonar la sanción impuesta, no resulta coherente que se pretenda mantener el castigo sobre la misma conducta en los supuestos, como el presente, en que no existía obligación tributaria incumplida ni, menos aún, por regularizar. Por el contrario, la obligación tributaria era inexistente al momento de la oficialización de los PE de autos.

La posición contraria conduciría al resultado, jurídicamente absurdo, de que el contribuyente estaría en una mejor situación punitiva -beneficio de la condonación de la ley 27.260- respecto a su única conducta -declaración inexacta de precios- cuando a esta última se sumaba, cumulativamente, un incumplimiento de la obligación de veracidad del valor aduanero declarado (además del precio) con las consiguientes obligaciones tributarias

asociadas adeudadas (en cuanto se regularicen). Ello en contraste al período de tiempo, el de este caso, en que tal única conducta no tenía ningún efecto tributario perjudicial, siendo neutral para el erario público y consistiendo, exclusivamente, en una declaración inexacta del precio; supuesto infraccional de menor gravedad que el primero para el cual, de modo incoherente, habría que mantener el castigo. El art. 18 de la Constitución -principio de la ley penal más benigna- veda la convalidación de tal incoherencia.

Finalmente, debo agregar que en el precedente análogo referido –"YPF" Fallos: 345:1249- la Corte Suprema señaló que no obsta a la condonación dispuesta la circunstancia de que el art. 6° de la resolución general AFIP 4007-E/17 no mencionara a la infracción del art. 954.1, inc. c, del CA, dado que dicho precepto carece de carácter taxativo en tanto, antes de enumerar una serie de artículos del CA, emplea el término "entre otros" (considerando 16). Asimismo, el Alto Tribunal fundamenta su decisión (ver considerando 17) en el principio de que la inconsecuencia del legislador no se supone, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley 27.260 un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 341:727), lo que resulta aplicable para este caso.

Por lo expuesto considero que deben declararse condonadas de pleno derecho las multas impuestas por el art. 1 y revocar los cargos del art. 4 de las resoluciones (AD PDES) 158, 198, 157, 107, 104, 156, 105, 199, 182, 203, 159, 161, 155 y 108, todas del año 2011, apeladas en autos (SIGEA 12762-340-2006, 12762-355-2006, 12762-342-2006, 12762-338-2006, 12762-346-2006, 12762-345-2006, 12762-344-2006, 12762-354-2006, 12762-339-2006, 12762-353-2006, 12762-349-2006, 12762-343-2006, 12762-341-2006 y 12762-348-2006), conforme lo dispuesto por los arts. 56 de la ley 27.260, 4° y 6° de la resolución general (AFIP) 4007-E/2017 (BO: 06.03.17), 899 y 900 del CA, 2 y 4 del Código Penal, la jurisprudencia de la Corte Suprema -conforme lo desarrollado supra- de Fallos 287:76 del 18.10.1973 ("Guillermo Mirás"); 290:202; 311:2779; 303:1548 y 297:215 y lo resuelto por el Alto Tribunal en el precedente análogo al presente "YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo" (Fallos: 345:1249).

Asimismo, se señala que las particularidades del presente caso impiden la extensión y aplicación automática de lo que aquí se resuelve a otras controversias referidas al art. 954.1 inc. c) del CA, en las que deberá ponderarse la jurisprudencia de la Corte del precedente "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" de fecha 30.08.22, considerado inaplicable a esta causa por las razones expuestas.

VI.- Costas: Dadas las particularidades del caso, las costas se imponen por su orden, salvo la tasa de actuación que se mantiene a cargo de la actora (art. 1163 primer párrafo del CA).

Por las razones expuestas **VOTO POR:**

1.- Declarar condonadas de pleno derecho las multas impuestas por las resoluciones 158/11, 198/11, 157/11, 107/11, 104/11, 156/11, 105/11, 199/11, 182/11, 203/11, 159/11, 161/11, 155/11 y 108/11 (AD PDES) apeladas en autos (SIGEA 12762-340-2006, 12762-355-2006, 12762-342-2006, 12762-338-2006, 12762-346-2006, 12762-345-2006, 12762-344-2006, 12762-354-2006, 12762-339-2006, 12762-353-2006, 12762-349-2006, 12762-343-2006, 12762-341-2006 y 12762-348-2006), revocando en consecuencia los cargos formulados.

2.- Imponer las costas por su orden, salvo la tasa de actuación que se mantiene a cargo de la actora.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- No hacer lugar a la condonación de las multas solicitada por la recurrente en el marco de la ley 27.260 y su reglamentación, conforme lo dispuesto en el considerando V.

2.- Confirmar las Resoluciones Nros **158, 198, 157, 107, 104, 156, 105, 199, 182, 203, 159, 161, 155 y 108** del año 2011, dictadas en el marco de los expedientes administrativos **Nros 12762-340-2006, 12762-355-2006, 12762-342-2006, 12762-338-2006, 12762-346-2006, 12762-345-2006, 12762-344-2006, 12762-354-2006, 12762-339-2006, 12762-353-2006, 12762-349-2006, 12762-343-2006, 12762-341-2006 y 12762-348-2006**, en cuanto condenan a la actora por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, y el monto impuesto en concepto de multa, con costas a la recurrente.

Regístrese, notifíquese a la actora en la CUIT 20-20410463-9 (Juan Patricio Cotter) y a la representación fiscal en el CUIT 23-34673169-9 (Dr. Diego Matías Ibarra), oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.17 14:13:19 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.18 11:19:28 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.18 12:42:29 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.18 12:42:30 -03:00