En Buenos Aires, a los días del mes de de 2019, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo",

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación, en lo pertinente, declaró que la multa impuesta a la firma actora, a raíz de la infracción prevista y sancionada por el artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero, "no se encuentra alcanzada por la condonación prevista por la ley 27.260 y su reglamentación" (fs. 136/140).

II. Para así decidir, sostuvo que:

1. Las multas aduaneras, en su mayor parte, no están asociadas a la omisión del pago de tributos, sino que guardan relación con el incumplimiento, inobservancia o violencia de deberes u obligaciones asumidas respecto de destinaciones o regímenes aduaneros. En efecto, en la mayor parte de los casos no existe subsanación ulterior posible por parte del operador del comercio exterior.

2. Por el artículo 56 de la ley 27.260 "se buscó que aquellos que hubieran cumplido con el pago de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia de la ley, se vean beneficiados con la condonación de la multa asociada a la obligación tributaria, en los mismos términos que los que se acogen al régimen de facilidades, para que no se encuentren en peor situación que aquellos".

3. Por "una interpretación sistémica que evite desnaturalizar el régimen, el beneficio de condonación es aplicable a las multas aduaneras, pero sólo procede, en principio, cuando como

contrapartida existe total cumplimiento del régimen de regularización, […] o bien cuando con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley ya se pagó la obligación tributaria asociada y por lo tanto, ya se cumplió ese objetivo antes referido".

4. "En el caso de la infracción de declaración inexacta la obligación sustancial incumplida consiste en declarar conforme a lo comprobado […] la obligación tributaria asociada debe exteriorizarse (ya que su causa sigue siendo la importación para consumo) en la eventual diferencia entre lo declarado y lo comprobado por la que se impone la multa y, a su vez, ser por la que se condena, no ocurriendo en el caso de autos ninguno de esos dos requisitos".

5. La resolución general AFIP 4007/17 no prevé entre sus supuestos la infracción prevista en el artículo 954, inciso c), "sino que sólo incluyó dentro de las infracciones —sustanciales/materiales— a la establecida en el inc. a) del artículo antes mencionado".

III. Contra dicho pronunciamiento, la parte actora apeló (fs. 142) y expresó agravios (fs. 143/151) que fueron contestados (fs. 158/159).

Señaló que:

1. Al "31/5/16 (fecha de corte establecida por la Ley 27.260) […] había cancelado en gran medida su obligación principal desde el punto de vista tributario. Quedaba regularizar un saldo; el ajuste tributario de u$s 184.198,11 [y] ese saldo se canceló mediante el plan presentado […] en los términos de la Ley 27.260 y de la Resolución General AFIP Nº 3920/16".

2. En virtud de lo prescripto por los artículos 55 y 56 de la ley 27.260, corresponde que se declare la condonación de la multa pretendida, toda vez que la obligación tributaria principal asociada a esta operación se encuentra cancelada.

3. "Si hay un tributo asociado y ese tributo se paga mediante alguno de los métodos previstos en la propia Ley 27.260 o si ese tributo ya estaba pago al 31/5/16 la condonación resulta procedente".

4. No sólo se imputó en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero, sino también, en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso a) del mismo cuerpo legal.

5. Las Salas II, IV y V de esta cámara se pronunciaron en causas análogas con similar posición a la sostenida por esta parte.

6. El dictamen emitido por el área jurídica de la AFIP resultó contundente. Allí se dijo que "si la compañía incluía en el régimen de la Ley 27.260 las deudas tributarias contenidas en los casos en los que la Aduana la había imputado por la infracción contenida en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c), del CA, le correspondía acceder a los beneficios del art. 55, inc. a) y c), del CA".

IV. Preliminarmente corresponde hacer notar que de la actuación administrativa nº 14214-64-2007 surge lo siguiente:

(i) El 13 de septiembre de 2007, por resolución 51/2007, el administrador de la Aduana de Neuquén instruyó sumario, en los términos del artículo 1090, inciso c), del Código Aduanero, a la firma "YPF SA" y al despachante de aduana, señor Norberto Sukarevicius, "por la presunta comisión de la infracción prevista y penalizada por el Artículo 954 Incisos a) y c) del Código Aduanero en relación a las destinaciones de exportación a consumo Nros. 03 075 EC01 000604 E; 03 075 EC01 001099 N; 03 075 EC01 001099 N; 03 075 EC01 000033 A y 03075 EC01 000212 W" (fs. 110/111).

(ii) El 17 de noviembre de 2009, por providencia 339/3009, se ordenó correr vista a la firma actora y al despachante de aduana, a quienes "se les imputa la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954 incisos a) y c) del Código Aduanero por la presunta

declaración inexacta en relación con el valor declarado en las destinaciones aduaneras Nros. 03 075 EC01 000604 E; 03 075 EC01 001099 N; 03 075 EC01 001099 N; 03 075 EC01 000033 A y 03075 EC01 000212 W". A su vez, se le hizo saber a los sumariados que "si dentro del plazo para contestar la vista realizan el pago voluntario de la multa mínima, cuyo importe asciende a la suma de $ 86.123.766,82 […] se declarará extinguida la acción penal y no se registrará el antecedente (arts. 930 y 932 del Código Aduanero), debiendo además abonar la suma total de U$S 184.198,11 […] en concepto de diferencia de tributos que gravan la exportación de la mercadería amparada por las destinaciones aduaneras antes citada" (fs. 116/117).

(iii) El 9 de agosto de 2012, por resolución 225/2012, el administrador de la Aduana de Neuquén condenó a la firma actora "al pago de una multa que asciende a una vez el valor de la diferencia del ingreso desde el exterior de un importe pagado distinto al que efectivamente correspodiere esto es la suma de [$ 86.123.766,82] por la infracción prevista y penada por el art. 954 ap. 1º inciso c) del Código Aduanero, debiendo además abonar la suma total de [U$S 184.198,11], en concepto de tributos".

Entendió que "la firma YPF SA resulta responsable por la comisión de la infracción prevista y penada por el Art. 954 ap. 1º incisos a) y c) de la Ley 22.415, por lo que corresponde condenar a la encartada a una vez el importe de la diferencia prevista por la norma en trato conforme lo estipulado en el apartado 2º del mencionado Articulo, sin que exista mérito para hacer aplicación de las facultades atenuatorias previstas por el Art. 916 del citado texto legal".

(iv) El 18 de enero de 2013, por resolución 49/13, el subdirector general de la Subdirección General Técnico legal Aduanera aprobó la resolución antes mencionada.

V. Conviene rememorar, seguidamente, las normas aplicables a la pretensión de la firma actora:

—El artículo 54 de la ley 27.260 establece que "El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen —de contado o mediante plan de facilidades de pago— producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera (en los términos de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero), en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento".

—El artículo 55 de esa misma ley prescribe que "se establece, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen de regularización excepcional previsto en este Título y mientras cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, la exención y/o condonación: a) De las multas y demás sanciones previstas […] en la ley 22.415 y sus modificaciones, que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Título; […]; c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, los intereses resarcitorios y/o punitorios sobre multas y tributos aduaneros".

—El artículo 4º de la resolución general AFIP nº 4007-E determina que "están alcanzados por el beneficio de condonación las

sanciones previstas en la Ley N° 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".

—El artículo 6º de aquella resolución prevé 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: […] c) La obligación sustancial y su respectivo interés están incluidos en planes de facilidades de pago dispuestos con anterioridad al 23 de julio de 2016, que se encuentren vigentes, y la sanción no se encuentra firme ni abonada a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.260".

Allí se estableció, asimismo, que "se consideran como infracciones sustanciales/materiales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 954, inciso a), 965, inciso b), 966 -cuando el beneficio sea una excepción tributaria-, 970, 971, 973, 985, 986 y 987 de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones".

VI. Es importante resaltar que la firma actora se acogió a un plan de facilidades de pago en los términos de la ley 27.260 y desistió "del recurso presentado" y renunció a "toda acción y derecho por los importes reconocidos, a fin de incluir en el régimen referido, el importe neto de los tributos, con más los intereses correspondientes". Asimismo, manifestó, en "carácter de declaración jurada" que "no se encuentra en ninguna de las situaciones de exclusión enumeradas en los incisos del artículo 84 de la Ley 27.260" (fs. 122).

El Tribunal Fiscal tuvo por "desistida a la actora de la acción y del derecho" en cuanto al reclamo tributario "en los términos de lo dispuesto en los arts. 304 y 305 del CPCCN y la Ley 27.260 y normas complementarias" (fs.140).

Sin embargo, como se dijo, desestimó la condonación con apoyo en que "no existe obligación tributaria alguna asociada a la infracción por la que se condenó a la recurrente" y en que "no concurren en el caso las condiciones previstas en la normativa aplicable que torne procedente la condonación de la multa aquí apelada, —infracción al art. 954 ap. 1, inc. c) del CA" (fs. 140).

VII. Bajo las condiciones enunciadas, resulta de aplicación lo decidido por este tribunal, recientemente, en la causa "*YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 16 de mayo de 2019.

Debe repararse en que la falta reprochada a la firma actora fue cometida con anterioridad al 31 de mayo 2016 y en que la sanción impuesta no se encontraba firme a esa fecha en razón de la promoción de esta demanda.

Por ello, solo es posible concluir en que el beneficio de la condonación previsto en el artículo 55 de la ley 27.260 alcanza a la multa impuesta a la firma actora y, en consecuencia, en que debe revocarse el pronunciamiento recurrido.

Sin perjuicio de la conclusión precedente, cabe puntualizar que ese beneficio se encuentra sujeto al control que el organismo fiscal efectúe, oportunamente, sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos en el régimen de regularización excepcional, como así también de los extremos que debe satisfacer la firma actora para gozar de los beneficios establecidos en la ley aplicable.

VIII. Las costas del proceso deben distribuirse, en ambas instancias, en el orden causado, dado que el modo en que se resuelve impide reconocer la existencia de una parte vencida en el pleito, en los términos del artículo 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y

Comercial de la Nación (esta sala, causa "*YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", citada).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: (i) acoger el recurso de la firma actora y revocar la sentencia recurrida en cuanto ha sido materia de agravios, con el alcance indicado en el considerando **VII**; y (ii) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Las juezas Clara María do Pico y Liliana María Heiland adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE**: (i) acoger el recurso de la firma actora y revocar la sentencia recurrida en cuanto ha sido materia de agravios, con el alcance indicado en el considerando **VII**; y (ii) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 15/08/2019
Alta en sistema: 16/08/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#33062414#239145356#20190719154307968