



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 1 de Noviembre de 2022

Vistos los autos: "YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación, por un lado, tuvo por desistida a YPF S.A. del recurso interpuesto contra las resoluciones (AD CORI) 219/08 y 220/08, en los términos de la ley 27.260 y sus normas reglamentarias, y de los arts. 304 y 305 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con relación al reclamo tributario formulado mediante los cargos 42/07 y 43/07 por los permisos de embarque 02 014 EC01 000391 W y 02 014 EC01 000620 R.

Por el otro, confirmó las resoluciones (AD CORI) 51/11 y 52/11 en cuanto aplicaron a YPF S.A. sendas multas por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c, del Código Aduanero (CA), con respecto a los mencionados permisos de embarque y rechazó el pedido de condonación formulado por la mencionada empresa en los términos de la ley 27.260.

2°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por aplicación del art. 55, inc. a, de la ley 27.260, declaró condonadas las multas que le habían sido impuestas a la actora por medio de las resoluciones (AD CORI) 51/11 y 52/11, en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c, del CA.

3°) Que contra tal decisión, la Dirección General de Aduanas interpuso el recurso extraordinario, que fue concedido por el tribunal *a quo* con el alcance que surge del auto de fs. 335/335 vta.

4°) Que dicho recurso extraordinario es formalmente procedente, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de preceptos federales (leyes 22.415 y 27.260, sus normas reglamentarias y modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Por otra parte, el remedio federal ha sido concedido únicamente en lo atinente al alcance e interpretación de normas federales, y rechazado en lo relativo a la arbitrariedad y gravedad institucional endilgadas (conf. auto de fs. 335/335 vta.), sin que existan constancias de la presentación de la pertinente queja por la denegación parcial, razón por la cual la apelación extraordinaria se halla circunscripta al examen de esa causal (Fallos: 319:288, entre otros).

5°) Que, en tales condiciones, el tema en discusión radica en determinar si las multas impuestas a la actora por aplicación del art. 954, ap. 1, inc. c, del CA se encuentran alcanzadas por los beneficios de la condonación establecida por la ley 27.260 cuando la conducta sancionada se encuentra



Corte Suprema de Justicia de la Nación

asociada a una obligación de naturaleza tributaria que ha sido regularizada en los términos de la mencionada ley.

6°) Que el Libro II de la ya mencionada ley 27.260 establece un "Régimen de sinceramiento fiscal", que consta de dos títulos denominados, respectivamente: "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior" y "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras".

7°) Que el art. 52, ubicado en el Título II, dispone que "Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, inclusive, o infracciones cometidas relacionadas con dichas obligaciones con excepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema de obras sociales y las cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multa y demás sanciones que se establece por el presente Título" (este subrayado, al igual que los siguientes, es añadido).

"Se consideran comprendidas en el presente régimen las obligaciones correspondientes al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa establecido por la ley 23.427 y sus

modificaciones, así como también los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme lo previsto por la ley 22.415 y sus modificaciones y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional; no resultando alcanzadas por el mismo las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios”.

8°) Que, en lo referido a la condonación de multas, el art. 55 señala 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 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, en la ley 17.250 y sus modificaciones, en la ley 22.161 y sus modificaciones y 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...”.

9°) Que, a su vez, el cuarto párrafo del art. 56 de esa ley determina 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



Corte Suprema de Justicia de la Nación

esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha".

10) Que dichas disposiciones se encuentran reglamentadas por la resolución general 4007-E/17 de la AFIP, cuyo art. 4° 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". Y el art. 6° de ese reglamento establece que "cuando se trate de sanciones, que no se encuentren firmes ni abonadas, correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria, el beneficio de la 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 a dicha fecha. En este caso, los intereses también quedan condonados; b) la obligación sustancial y la porción de intereses no exentos se encuentran regularizados mediante pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la Resolución General n° 3920 y sus modificatorias, y la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización o del pago de contado; 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”.

Asimismo, en tal resolución se señala que se consideran como infracciones sustanciales o materiales, entre otras, a las que se encuentran tipificadas en los art. 954, inc. a; 965, inc. b; 966 -cuando el beneficio sea una excepción tributaria-; 970; 971; 973; 985; 986 y 987 de la ley 22.415 y sus modificaciones.

11) Que este Tribunal ha señalado que la multa aplicada en los términos del art. 954, inc. c, del CA no encuadra en el art. 56, primer párrafo, de la ley 27.260, en cuanto allí se dispone el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales que no se encuentren firmes ni abonadas (conf. causas “Chehadi, Mallid” -Fallos: 345:849- y CAF 42372/2018/CA1-CS1 “Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, fallada el 30 de agosto de 2022).

12) Que, a su vez, en tales actuaciones se ha afirmado que el régimen establecido por la ley 27.260, en lo concerniente a la condonación de las multas, tiene en cuenta la circunstancia de que la conducta sancionada resulte apta para generar una obligación tributaria que resulte susceptible de ser regularizada o cancelada por el interesado en los términos de la mencionada ley. Es decir que tiene en cuenta, para condonar la sanción, que la obligación tributaria -cuyo incumplimiento dio



Corte Suprema de Justicia de la Nación

lugar a la sanción de multa-, se encuentre regularizada o cancelada con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada ley.

13) Que en el *sub lite* el servicio aduanero, mediante los cargos 42 y 43, confirmados por las resoluciones (AD CORI) 219/08 y 220/08 del Administrador de la Aduana de Comodoro Rivadavia, exigió a YPF S.A. el pago de diferencias por derechos de exportación correspondientes a los permisos de embarque 02 014 EC01 000391 W y 02 014 EC01 000620 R, e impuso sendas multas en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c, del CA, con respecto a los mencionados permisos de embarque. Por tal motivo, no cabe duda de que los cargos por diferencia de tributos aduaneros se encuentran asociados a la infracción que aquí se imputa a la empresa actora.

14) Que, por otra parte, YPF S.A. se acogió al régimen de regularización de deudas establecido mediante la ley 27.260 y desistió "del recurso de apelación oportunamente interpuesto" 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, calculados en los términos establecidos en el mencionado régimen" (conf. fs. 194/194 vta.). Y el Tribunal Fiscal tuvo por allanada a la mencionada empresa en relación a los tributos exigidos en las resoluciones (AD CORI) 219/08 y 220/08, en el marco del régimen de "Regularización Excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social, y

aduaneras" establecido en el Título II de la ley 27.260 (conf. fs. 230/230 vta.).

15) Que, al ser ello así, la conducta endilgada a la empresa actora resulta susceptible de ser condonada de acuerdo a lo normado por el art. 55 de la ley 27.260, en la medida en que la sanción reprochada no se encontraba firme a la fecha del acogimiento al régimen de regularización.

16) Que, por último, no obsta a tal conclusión la circunstancia de que el art. 6° de la resolución general AFIP 4007-E/17 no mencione a la infracción prevista en el art. 954, inc. c, del CA, puesto que dicho precepto carece de carácter taxativo en tanto la medida, antes de enumerar una serie de artículos del Código Aduanero, emplea el término "entre otros".

17) Que esta Corte ha señalado en reiteradas oportunidades que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042). Por otra parte, se ha sostenido que la inconsecuencia del legislador no se supone, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 341:727), ya que cuando la



Corte Suprema de Justicia de la Nación

ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis que esos términos o su inclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito (Fallos: 318:1012).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

VO-//-

-//-TO DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO
ROSENKRANTZ

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal declaró condonadas, por aplicación del art. 55, inc. a, de la ley 27.260, las multas que la Dirección General de Aduanas (DGA) había impuesto a YPF S.A. en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c, del CA.

2°) Que contra tal decisión, la DGA interpuso el recurso extraordinario, que fue concedido por la cámara únicamente en lo atinente al alcance e interpretación de normas de carácter federal, y rechazado en lo relativo a la arbitrariedad y gravedad institucional endilgadas (conf. auto de fs. 335/335 vta.).

3°) Que el recurso extraordinario interpuesto es admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de preceptos federales (leyes 22.415 y 27.260, sus normas reglamentarias y modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). Al no existir constancia de la presentación de la pertinente queja por la denegación parcial, la apelación extraordinaria se halla circunscripta al examen de la cuestión federal (Fallos: 319:288, entre otros).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

4°) Que se encuentra en discusión si las multas impuestas a la actora por aplicación del art. 954, ap. 1, inc. c., del CA se encuentran alcanzadas por los beneficios de la condonación establecida por la ley 27.260.

En las presentes actuaciones el Administrador de la Aduana de Comodoro Rivadavia exigió a YPF S.A. el pago de diferencias por derechos de exportación correspondientes a los permisos de embarques 02 014 EC01 000391 W y 02 014 EC01 000620 R mediante los cargos 42/07 y 43/07, confirmados por las resoluciones (AD CORI) 219/08 y 220/08. Asimismo, instruyó un sumario por presunta infracción al art. 954, ap. 1, inc. c, del CA que culminó con el dictado de las resoluciones (AD CORI) 51/11 y 52/11, aquí impugnadas, que aplicaron a YPF S.A. sendas multas por la comisión de la infracción prevista en el mencionado inc. c, del art. 954 del CA.

YPF S.A. se acogió al régimen de regularización de deudas establecido mediante la ley 27.260, desistió del recurso de apelación interpuesto 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, calculados en los términos establecidos en el mencionado régimen"* (conf. fs. 194/194 vta.). El Tribunal Fiscal tuvo por allanada a la actora en relación a los tributos exigidos en las resoluciones (AD CORI) 219/08 y 220/08, en el marco del régimen de *"Regularización Excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social, y aduaneras"* establecido en

el Título II de la ley 27.260 (conf. del Libro II fs. 230/230 vta.).

5°) Que si bien, a los fines de la aplicación de las normas sobre condonación previstas en la ley 27.260, las multas previstas en el inc. c, del art. 954, ap. 1, del CA deben considerarse originadas en infracciones formales (cfr. causa CAF 42372/2018/CA1-CS1 "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", fallada el 30 de agosto de 2022, disidencia del juez Rosenkrantz), en esta causa la infracción imputada a la actora se encuentra asociada a cargos por diferencia de tributos aduaneros que fueron regularizados en los términos de la mencionada ley. En consecuencia, resulta procedente la condonación de la multa impuesta por aplicación del art. 55, inc. a, de la ley 27.260, norma que dispone: "*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 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, en la ley 17.250 y sus modificaciones, en la ley 22.161 y sus modificaciones y 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..*". En efecto, la multa no se encontraba firme a la fecha del acogimiento de la actora al régimen de regularización, procediendo su condonación.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Recurso extraordinario interpuesto por la **Dirección General de Aduanas**, representada por la **Dra. Virginia E. Alapont**.

Traslado contestado por **YPF SA**, representada por el **Dr. Juan Patricio Cotter**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.