Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 30 de Agosto de 2022

Vistos los autos: "Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo".

Considerando:

1°) Que los antecedentes y circunstancias fácticas de la causa han sido adecuadamente reseñados en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos apartados I y II corresponde remitir por motivos de brevedad.

2°) Que asimismo el Tribunal comparte lo expresado en el mencionado dictamen en lo relativo a la procedencia formal del recurso extraordinario, la que debe entenderse limitada a la controversia respecto del alcance y la inteligencia de preceptos federales -leyes 22.415 y 27.260, sus normas complementarias y modificatorias-.

3°) Que la cuestión que se plantea en los presentes autos radica en determinar si la multa impuesta a la actora en los términos del art. 954, ap. 1, inc. b, del Código Aduanero se encuentra alcanzada por los beneficios de la condonación dispuesta por la ley 27.260.

4°) Que, para aquel cometido, es pertinente recordar que esta Corte ha señalado 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), sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino

aplicar la norma tal como este la concibió (Fallos: 300:700). También ha considerado 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, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993).

En este orden de consideraciones, el Tribunal ha señalado que debe indagarse el verdadero alcance de la norma, mediante un examen que otorgue pleno efecto a su finalidad (Fallos: 342:667) y que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia (Fallos: 323:3289, considerando 4° y sus citas, entre otros).

5°) Que el ap. 1° del art. 954 del Código Aduanero dispone que: "El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones… de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con la que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:…" y especifica, en el inc. b, "una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación", estableciendo la sanción de multa aplicable.

Tal como lo ha señalado el Tribunal en oportunidad de examinar esa norma, y con apoyo en la exposición de motivos del citado código de la materia, el bien jurídico tutelado es el

principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una destinación en aduana, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que, al amparo del régimen de exportación e importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929 y 942; 325:786 y 830 y 333:300, entre otros).

6°) Que la presente causa tiene su origen en la resolución (AD LAQU) n° 69/2013 del Administrador de la Aduana de La Quiaca, mediante la cual se condenó a la actora al pago de una multa en los términos del art. 954, ap. 1, inc. b, del Código Aduanero. La sanción se fundamentó en haber presentado una serie de declaraciones que diferían de lo que pudo resultar de una posterior comprobación por parte del servicio aduanero, en transgresión a una prohibición en materia de exportación.

7°) 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".

8°) Que el art. 52, del 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, multas y demás sanciones que se establece por el presente Título".

"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" (el subrayado, al igual que los siguientes, es añadido).

9°) 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".

10) Que, a su vez, el cuarto párrafo del art. 56 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 esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha".

11) Que dichas disposiciones se encuentran reglamentadas por la resolución general 4007-E/17 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuyo art. 6° 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 a dicha fecha. Asimismo, señala que se consideran como infracciones sustanciales o materiales, entre otras, a las que se encuentran

tipificadas en los arts. 954, inc. a, 965, inc. b, 966 –cuando el beneficio sea una excepción tributaria-, 970, 971, 973, 985, 986 y 987 de ley 22.415 y sus modificaciones.

12) Que de la lectura de los preceptos resulta claro que el régimen autoriza, por un lado, que se condonen las multas de los contribuyentes o responsables de los tributos que se acojan al régimen de regularización de deudas tributarias, en la medida en que cumplan con los pagos allí previstos (art. 55). Y, por otro, como contrapartida, permite que aquellos contribuyentes o responsables que ya hubieran cumplido con el pago de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260 se vean también alcanzados con el mencionado beneficio, en idénticos términos que aquellos que se acojan al régimen de facilidades allí previsto (art. 56, cuarto párrafo). Es decir que para acceder a la aplicación del beneficio 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.

En efecto, en el caso de autos la conducta de la actora, consistente en documentar la exportación de mercadería prohibida, en el caso harinas que solo podían ser comercializadas en el mercado interno, no resulta apta para generar perjuicio fiscal alguno del que pueda derivarse una

obligación de naturaleza tributaria que resulte susceptible de ser regularizada o cancelada por el interesado en los términos de la ley 27.260.

13) Que tal conclusión se encuentra abonada por lo dispuesto en la resolución general AFIP 4007-E/17 que no permite escindir la conducta de la actora que determinó la imposición de la multa, cuya condonación se pretende, de la existencia de una obligación sustancial de naturaleza tributaria que resulte susceptible de ser cancelada (art. 6°).

14) Que, por otra parte, la ley 27.260, en su art. 56, primer párrafo, establece que: "El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento del presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal (…)". Y, en su tercer párrafo, ordena "Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de mayo de 2016, inclusive" (el subrayado no pertenece al original).

15) Que la conducta enrostrada a la actora no resulta susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el primer párrafo del art. 56 citado, pues no constituye un mero incumplimiento de

una obligación formal. En el caso, ninguna obligación formal resultó omitida.

En efecto, la sanción aplicada deriva de la presentación de una declaración inexacta que difiere de lo comprobado y que, en caso de pasar inadvertida, hubiera podido producir una transgresión a una prohibición de exportación, 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" (Fallos: 321:1614 y 322:355). La conducta asumida por la actora, aun cuando pudo no generar un perjuicio patrimonial al Fisco por no estar relacionada con la falta de ingreso de algún tributo, sí tuvo virtualidad para afectar el debido control aduanero, entorpeciendo o dificultando el cumplimiento de ese objetivo de particular relevancia. Tal circunstancia impide considerar a la obligación incumplida de carácter formal.

16) Que abona tal conclusión la circunstancia de que, al tratarse de un régimen excepcional, como es el previsto en el Título II del Libro II de la ley 27.260, la regla hermenéutica que impera en orden a la asignación de sus alcances exige considerar con estrictez y apego la letra de sus preceptos, de modo que no debe extenderse a supuestos no contemplados específicamente por la norma.

17) Que, en consecuencia, del estudio de la normativa transcripta, del bien jurídico tutelado por la norma sancionatoria y de las condiciones particulares de la infracción en cuestión, que dan cuenta que la conducta punible no resulta apta para generar un perjuicio fiscal sino que guarda relación con el incumplimiento en sí de deberes u obligaciones asumidas respecto de destinaciones o regímenes aduaneros, resulta que no concurren en el caso las condiciones previstas en las disposiciones aplicables que torne procedente la condonación de la multa, sin perjuicio de la decisión que, en definitiva, deba adoptarse en la causa.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento.

DISI-//-

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

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el suscripto y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



Recurso extraordinario interpuesto por la **Dirección General de Aduanas,** representada por el **Dr. Rubén Melleretzky.**

Traslado contestado por **la actora,** representada por el **Dr. Enrique Gerardo Mezzena.**

Tribunal de origen: **Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal n° 1 de Jujuy.**

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 151/154, la Sala I de la Cámara Federal de Salta confirmó la sentencia de la instancia anterior que, por aplicación de la ley 27.260, había declarado condonada la multa impuesta a la actora por la resolución (AD LAQU) 69/2013 (cfr. fs. 3/10) en los términos del art. 954, inc. b), del Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones).

Para así decidir, relató que dicha sanción tuvo su origen en la verificación de las destinaciones de exportación de harina de trigo de la partida PA 1101 presentadas por el contribuyente, en las que se detectó que el valor FOB de la mercadería allí documentada era menor tanto al precio oficial del producto como al internacional.

Afirmó que sería evidentemente inútil obligar a la accionante a ocurrir a la instancia administrativa para obtener que se reconozca la condonación que pretende, cuando la demandada en este proceso judicial ya se pronunció y solicitó su rechazo.

Subrayó que, según el actor, el organismo aduanero había señalado en el informe 77/08 -SE VESA- que la operación no había generado una obligación pendiente de pago, sino únicamente la multa aquí impugnada.

Agregó que ello se condice con el encuadramiento legal dispensado por el organismo recaudador en el art. 954, inc. b), del Código Aduanero y también con lo señalado en su escrito de apelación ante la Cámara, en el que había consignado en lo pertinente que "*…la actora en ningún momento canceló las obligaciones principales de la multa originada por la*

exportación de harina para ser consumida únicamente en la Zona de Vigilancia Especial…, la cual no genera una obligación pendiente de pago, sino que origina una multa por exportar mercadería prohibida".

Sentado ello, y con remisión a los fundamentos que había sostenido al dictar sentencia el 22 de setiembre de 2017 en la causa FSA 41000183/2010 *"Al Naoum George c/AFIP-DGA s/impugnación acto administrativo"*, recordó que el art. 954, ap. 1°, inc. b), del Código Aduanero se sitúa en el capítulo séptimo, bajo el título *"Declaraciones Inexactas y otras diferencias injustificadas"* del título II *"Infracciones Aduaneras"* de ese plexo legal.

Puntualizó que dichas infracciones aduaneras son ilícitos reprimidos sólo con penas de multa y se configuran cuando se viola el deber de veracidad y exactitud que rige la declaración ante dicho organismo.

En este aspecto, añadió, los bienes jurídicos tutelados por tales figuras infraccionales se vinculan con el correcto uso de los medios operativos aduaneros, con miras a resguardar el bien jurídico principal, cual es el normal funcionamiento del control aduanero.

Explicó que las infracciones contemplan prohibiciones complementarias de los delitos aduaneros, ensanchando la esfera de los medios de lucha contra el obrar de quienes afectan el bien jurídico principal que aquellas figuras delictuales procuran proteger, de modo que en las infracciones se pretende captar tanto los actos preparatorios (declaraciones falsas de mercadería que aún no han pasado por la aduana), como los actos posteriores al cruce irregular de la barrera aduanera, vinculados con el aprovechamiento económico de un régimen

especial de comercio exterior, desnaturalizando el fin perseguido por las normas.

Bajo tales parámetros, remarcó que en los considerandos de la resolución general (AFIP) 4.007 -reglamentaria de la ley 27.260- se había dejado en claro que las obligaciones aduaneras responden, por un lado, al control estrictamente aduanero y, por otro, al tratamiento fiscal que el accionar del contribuyente genera.

Por ello, aseveró que el citado reglamento distingue, por un lado, bajo qué requisitos procede la condonación de sanciones correspondientes a obligaciones en materia *tributaria aduanera* (arts. 3° y 6°) y, por otro, en forma autónoma, independiente y sin excepción alguna, 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*" (art. 4°).

Siendo ello así, entendió que la cuestión debatida no debía centrarse en la naturaleza formal o sustancial de la obligación que le imputó infringida el organismo aduanero al aquí actor, sino si su accionar forma parte del incumplimiento o no de una obligación de naturaleza *tributaria*.

En razón de lo expuesto, concluyó que la respuesta negativa se impone pues la resolución general (AFIP) 4.007 es clara al distinguir el diverso tratamiento que corresponde a las obligaciones de naturaleza *tributaria* (arts. 3° y 6°) y a las de índole *aduanera* (arts. 4° y 5°), siendo la cuestión objeto de análisis en esta causa de esta última clase por dos razones: 1) porque el propio artículo 6° de la citada resolución general

sólo incluyó -en lo que aquí importa- a la infracción tipificada en el inc. a) del art. 954 del Código Aduanero, omitiendo en su ejemplificación (bien que solo enunciativa) al inc. b), y 2) porque el accionar que encuadra en la infracción que se halla en discusión en la presente causa -la del inc. b)- en ningún caso puede generar un hecho imponible y, en consecuencia, no forma parte de las "*tributarias aduaneras*".

De allí que, al considerar de aplicación el art. 4° de la resolución general (AFIP) 4.007, resolvió que procede, de conformidad con sus términos, la condonación de la multa aquí cuestionada.

- II -

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 162/176, concedido a fs. 194/195 en cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez e inteligencia de normas federales, y denegado en lo atinente a la arbitrariedad y gravedad institucional endilgadas al pronunciamiento.

Señala que el título II de la ley 27.260 estableció un régimen denominado de "*Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras*".

Especifica que, dentro de ese título, su art. 55 establece, con alcance general para los sujetos que se acojan al régimen de regularización y mientras cumplan con los pagos allí previstos para cancelar su deuda, la condonación de las multas y demás sanciones previstas en el Código Aduanero que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización.

En contrapartida, destaca que el art. 56, cuatro párrafo, consagra idéntico beneficio para las multas y demás

sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.260 y la obligación principal cancelada a dicha fecha.

De ambos preceptos colige que el art. 56 busca que aquellos sujetos que hubieran cumplido con el pago de su obligación tributaria antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260 se vean también beneficiados con la condonación de la multa en idénticos términos que aquellos que se acogen al régimen de facilidades allí previsto.

Una interpretación sistemática del régimen, afirma, conduce a circunscribir el alcance de la condonación de las multas aduaneras a aquellos casos en los cuales, o bien existe un total cumplimiento del régimen de regularización -que eleva los niveles de acatamiento fiscal y aporta recursos al Tesoro Nacional-, o bien cuando, con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.260, ya se había cancelado la obligación tributaria asociada y, por lo tanto, se encontraba satisfecho el objetivo antes referido.

Por el contrario, indica que en autos no existe obligación tributaria alguna asociada a la infracción por la cual se había condenado a la recurrente, motivo por el que no procede la condonación pretendida.

Denuncia que tampoco se ha cumplido con los requisitos impuestos por el art. 4°, inc. b), de la resolución general (AFIP) 3.920, el cual establece que, para la adhesión al régimen, se debe ingresar al sistema *"Mis facilidades"* a los fines de convalidar, modificar o incorporar las obligaciones adeudadas para su regularización accediendo a la opción *"Regularización Excepcional - Ley 27260"*, ni se ha observado el

art. 3° de la resolución general (AFIP) 4.007, el cual fija que el juez administrativo interviniente será responsable de evaluar y aplicar las pautas de liberación en cada caso concreto.

Finalmente, señala que la sentencia recurrida aplica la condonación aun cuando no consta presentación alguna por parte del actor desistiendo o renunciando a toda acción y derecho, asumiendo el pago de las costas y de los gastos causídicos, tal como lo prevé el art. 53 de la ley 27.260.

- III -

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente 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).

Destaco que el recurso 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 (ver resolución de fs. 194/195), sin que se haya deducido la pertinente queja, razón por la cual la apelación extraordinaria se halla circunscrita al examen de esa causal (Fallos: 319:288, entre otros).

- IV -

Sentado lo anterior, el tema a dilucidar queda circunscripto a definir si la multa impuesta a la actora en los términos del art. 954, inc. b), del Código Aduanero quedó

alcanzada por los beneficios de la condonación dispuesta en la ley 27.260.

A tal efecto, es necesario recordar que el libro II de la ley 27.260 creó un *"Régimen de sinceramiento fiscal"* que constaba 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"*.

En este segundo título, el art. 52 establecía: *"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, multas y demás sanciones que se establece por el presente Título"* (este subrayado, al igual que los siguientes, me pertenecen).

En lo referido a la condonación de multas, su art. 55 determinaba: *"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…".

Distinto es el supuesto regulado por el art. 56, que fijaba: *"El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal…. Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de mayo de 2016, inclusive".*

Al reglamentar estos preceptos, el art. 4° de la resolución general (AFIP) 4.007 estableció: *"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".*

Por su parte, el art. 5° del citado reglamento especificó: *"La condonación de sanciones formales -que no se encuentren firmes ni abonadas al 31 de mayo de 2016- operará cuando se haya cumplido o se cumpla con la respectiva obligación formal hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive. Cuando el deber formal transgredido no sea, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio. Se consideran como*

infracciones formales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 218, 220, 222, 320, 395, 968, 972, 991, 992, 994 y 995 de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones".

- V -

Tiene dicho el Tribunal que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero -que sanciona las declaraciones inexactas-, es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929; 321:1614; 325:786, 830 y 333:300, entre otros)

En la presente causa, como quedó expresado, se imputa a la actora haber llevado a cabo el supuesto de hecho previsto en el art. 954, inc. 1°, ap. b), del Código Aduanero, dado que presentó una serie de declaraciones que diferían de lo que pudo resultar de una posterior comprobación por parte del servicio aduanero, en transgresión a una prohibición en materia de exportación.

En estas condiciones, es claro para mí que la multa aplicada encuadra, sin hesitación, en el art. 56 de la ley 27.260, en cuanto allí se dispone el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales -en este caso, la presentación de declaraciones aduaneras inexactas- cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, que no se encuentren firmes ni abonadas.

Dichos deberes formales no resultan susceptibles de ser cumplidos con posterioridad a la comisión de la infracción, motivo por el cual la sanción quedó condonada "*de oficio*" según lo fija el art. 56, tercer párrafo, de la ley 27.260.

Es que, tal como lo sostuve en mis dictámenes de la causas de Fallos: 333:300 y 335:1180, los arts. 224 y ss., y 321 y ss. del Código Aduanero establecen que la declaración contenida en una solicitud de importación o exportación -según cada caso- "*es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en este código*", las que no se configuran en la especie (cfr. art. 322 del Código Aduanero).

Toda vez que el art. 56, tercer párrafo, de la ley 27.260 fija la condonación "*de oficio*" de estas multas por deberes formales que no resultan susceptibles de ser cumplidos con posterioridad, no es de aplicación lo dispuesto en el art. 3° de la resolución general (AFIP) 4.007 respecto de la intervención del juez administrativo para evaluar y aplicar las pautas de liberación en cada caso concreto.

Tampoco es óbice a mi razonamiento lo dispuesto en el art. 4°, incs. b) y c), de la resolución general (AFIP) 3.920, en cuanto exige que, para adherir al régimen de "*Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras*" de la ley 27.260 y a los fines de obtener los beneficios de condonación "y/o" exención allí establecidos, se deberá ingresar al sistema denominado "*Mis facilidades*" para convalidar, modificar "y/o" incorporar las obligaciones adeudadas para su regularización, así como también consolidar la

deuda al momento de generar el correspondiente volante electrónico de pago y efectuar su ingreso.

Tal conclusión se impone a poco que se repare en que es el propio Fisco Nacional quien señala, en coincidencia con la sentencia recurrida, que no existe obligación adeudada pendiente de regularización o pago, sino únicamente una multa por transgresión al art. 954, inc. b), del Código Aduanero, motivo por el cual no resultan de recibo las exigencias del citado art. 4°, incs. b) y c), de la resolución general (AFIP) 3.920.

Por idéntica causa, tampoco resulta de aplicación el art. 53 de la ley 27.260, en cuanto requiere que el contribuyente "*…se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos*". Es que, al no existir "*obligaciones regularizadas*" en los términos del art. 52 de la ley 27.260, no puede requerirse allanamiento incondicional a su respecto, ni tampoco hacer asumir el pago de las costas o gastos causídicos.

Por último, que el art. 5° de la resolución general (AFIP) 4.007 no mencione a la infracción prevista en el art. 954, inc. b), del Código Aduanero no empece a la solución que propicio. Para ello, basta con señalar que dicho precepto reglamentario establece: "*Se consideran como infracciones formales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 218, 220, 222, 320, 395, 968, 972, 991, 992, 994 y 995 de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones*".

Debe recordarse que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen

en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros).

Sobre la base de esta asentada pauta hermenéutica, forzoso es concluir que el empleo de los términos "*entre otros*" indica que la enumeración de infracciones que efectúa el art. 5° de la resolución general (AFIP) 4.007 carece del carácter taxativo que pretende atribuirle la demandada, lo cual basta para rechazar su agravio.

- VI -

Por los fundamentos aquí expuestos, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 18 de diciembre de 2018.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación