

## Doctrina

# Algunas reflexiones sobre la condonación de multas y sanciones aduaneras en las leyes 27.260 y 27.541



**Andrés M. Galíndez**

Abogado UBA. Socio del Estudio Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen. Especialista en Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Miembro del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.



**Germán A. Martín Quirán**

Abogado UCA. Consejero del Estudio Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen. Especialista en Derecho Aduanero, Comercio Exterior y Tributario. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. La ley 27.260.— III. Obligaciones sustanciales y obligaciones formales.— IV. La resolución general E 4007/2017 (AFIP).— V. El caso “YPF S.A.”.— VI. La ley 27.541.— VII. La resolución general 4816/2020 (AFIP).— VIII. Conclusiones.

### I. Introducción

En el presente artículo nos proponemos analizar algunas cuestiones suscitadas en torno a la implementación de los regímenes de condonación de multas y demás sanciones aduaneras creados por las leyes 27.260 (1) y 27.541 (2).

Sobre el particular acercamos algunas consideraciones en cuanto a la clasificación de las infracciones entre formales y sustanciales que hacen dichas leyes, a fin de precisar el alcance de la condonación allí dispuesta.

### II. La ley 27.260

Dentro del Título II (3) de la ley 27.260 se advierten dos regímenes claramente diferenciados: i) el de regularización de deudas tributarias, de la seguridad social y aduaneras y la consecuente exención de intereses, multas y demás sanciones; y ii) el régimen de condonación de multas y demás sanciones.

El primero, conocido como el régimen de “moratoria”, comprende a las obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras vencidas al 31/05/2016 inclusive, o

infracciones cometidas relacionadas con dichas obligaciones. En materia aduanera se consideran comprendidos en el régimen los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al Fisco Nacional (4).

Para los sujetos que se acogieran al régimen (5), y en la medida en que se cumplirán los pagos allí previstos, se estableció la exención y/o condonación de multas que no se encontraran firmes y de intereses resarcitorios y/o punitivos sobre multas y tributos aduaneros (6).

Por otra parte, el art. 56 de la ley prevé un régimen de condonación —que es independiente del de moratoria y es sobre el que profundizaremos en este trabajo— que establece lo siguiente:

“El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31/05/2016, 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”.

“De haberse sustanciado el sumario administrativo previsto en el art. 70 de la ley 11.683 (T.O. 1998) y sus modificaciones, el citado beneficio operará cuando el acto u omisión atribuido se hubiere subsanado antes de la fecha de vencimiento del plazo para el acogimiento al presente régimen”.

“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 31/05/2016, inclusive”.

“Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31/05/2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraran firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha”.

“También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley (...)”.

### III. Obligaciones sustanciales y obligaciones formales

Luego de la sanción de la ley surgieron diversos interrogantes con relación al alcance que debía dársele a los conceptos de obligaciones sustanciales y obligaciones formales o infracciones sustanciales e infracciones formales en materia aduanera, ya que el Código Aduanero no prevé dicha distinción clasificatoria.

Las dudas sobre este punto surgieron principalmente por la redacción de esencia tributaria de las disposiciones de la ley 27.260, y su aplicación al derecho aduanero. Ello así, ya que las funciones de la Aduana no abarcan únicamente la percepción de tributos, sino que su función principal es controlar el tráfico internacional de mercaderías y aplicar el régimen de prohibiciones y restricciones aduaneras (7).

La cuestión no es menor, ya que el alcance que se le confiera a dichos conceptos determinará qué infracciones quedan comprendidas en el régimen de condonación allí previsto, y cuáles no.

En este sentido, se interpretó que en materia aduanera las obligaciones sustanciales

### Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Programa nacional de reparación histórica para jubilados y pensionados. Publicada en el BO. del 22/07/2016, Número: 33424.

(2) Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública. Publicada en el BO. del 23/12/2019, Número: 34268.

(3) “Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras”, Libro II “Régimen de Sinceramiento Fiscal”.

(4) Art. 52 ley 27.260.

(5) El acogimiento podía formularse hasta el 31/03/2017, inclusive.

(6) Art. 55 ley 27.260.

(7) ALSINA, Mario A. - BARREIRA, Enrique C. - BALSALDÚA, Ricardo X. - COTTER MOINE, Juan - VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., “Código Aduanero Comentado”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, t. III, p. 127. Sobre el particular, los autores citados indican que: “A este respecto, cabe recordar, a título general, que la Dirección General de Aduana no tiene un rol meramente recaudador de tributos, pues ella también vela o protege otros bienes como la seguridad o defensa nacional, la moral pública, la salud pública, el patrimonio cultural, pero no en sí mismos, sino en cuanto constituyen el fundamento de una prohibición a la importación o a la exportación, que es una función esencial que las leyes le acuerdan al servicio aduanero”.

### Columna de opinión

#### Mitologías del COVID-19

Acerca de la “nueva realidad”  
Armando S. Andruet (h.)

#### Nota a fallo

#### Responsabilidad del Estado por error registral

Mujer e hija que fueron deportadas de Rusia a Argentina por un error en el DNI. Documento en el que figura errónea-

mente “sexo masculino”. Viaje con motivo de la celebración del cumpleaños de quince. Responsabilidad por daños del Registro Nacional de las Personas, la Dirección de Migraciones y la línea aérea.

5 CNFed. Contencioso administrativo, sala V, 01/12/2020. - T., D. M. y otros c. EN - M<sup>o</sup> Interior y otros s/ daños y perjuicios. 6

Breves notas sobre la causalidad vinculadas a un caso jurisprudencial de responsabilidad del Estado

Luis E. Pravato 7

### Jurisprudencia

#### Prohibición de despidos

Inaplicabilidad del dec. 329/2020 a los contratos de trabajo en períodos de prueba. Disidencia.  
CNTrab., sala I, 22/02/2021. - Villalba Ocampos, Romina c. Meluvi S.A. y otro s/ Medida cautelar. 11

serían aquellas que se relacionan con un régimen de fondo aduanero, o aquellas que hacen a su esencia o finalidad; mientras que las obligaciones formales, como su nombre lo indica, serían aquellas relacionadas con deberes formales o de forma. Las infracciones sustanciales serían entonces aquellas en las que se vulnera de manera directa un régimen aduanero; mientras que los incumplimientos formales serían aquellos que no afecten su finalidad (8).

Por su parte, diversas salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, así como la Procuración General de la Nación, interpretaron que la distinción entre infracciones formales y sustanciales debía realizarse sobre la base de la vinculación de dichas infracciones con el incumplimiento de una obligación tributaria (9).

Adelantamos que coincidimos con esta última postura, y entendemos que la clasificación de las infracciones aduaneras a los efectos de la ley 27.260 dependerá de su vinculación a una obligación tributaria (10). Así, la infracción material o sustancial sanciona el incumplimiento de los deberes vinculados con una obligación de naturaleza tributaria, mientras que los restantes incumplimientos son infracciones formales.

Entendemos que este es el criterio clasificatorio seguido por la ley 27.260. En ese sentido, el art. 56 de dicha ley regula el régimen de condonación de las infracciones formales en sus tres primeros párrafos, al tiempo que dedica sus párrafos cuarto y quinto a las obligaciones sustanciales.

Respecto de las primeras, exige que las multas en cuestión no estén firmes ni abonadas. Asimismo, fija como requisito que el deber formal cuyo incumplimiento da lugar a la infracción sea cumplido con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al régimen, y para el caso en que no sea susceptible de cumplimiento posterior, establece la condonación de pleno derecho.

La condonación de pleno derecho también está prevista para las infracciones consideradas sustanciales. Ahora bien, el cuarto párrafo del art. 56 se refiere a ellas como aquellas correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31/05/2016, siempre que no se encontraran firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley y la obligación principal hubiera sido cancelada (es decir, pagada) antes de dicha fecha. Nótese la diferencia de términos utilizada. Para las infracciones for-

males se exige que el deber formal sea cumplido, mientras que para las sustanciales que “la obligación principal hubiera sido cancelada”. Refuerza lo anterior que para las infracciones formales se contempla el caso en el que el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción; supuesto que no podría aplicar a una obligación tributaria asociada, que siempre podrá ser cumplida con posterioridad mediante su pago.

En consecuencia, entendemos que resulta claro el criterio fijado en la ley analizada, en cuanto a la indudable vinculación a una obligación tributaria que debe existir para que una infracción sea considerada sustancial a los efectos allí previstos.

Consideramos que esta es la hermenéutica correcta, al brindar una interpretación sistemática y armónica que confiere validez y efecto a todas las previsiones de la ley sin frustrar sus objetivos y permite conciliar los aspectos de derecho tributario y aduanero. Volveremos sobre este punto más adelante.

#### IV. La resolución general E 4007/2017 (AFIP)

Con el objeto declarado de “simplificar la lectura, interpretación y aplicación de las normas” y de “adecuar y complementar la resolución general 3920 (11) y sus modificatorias, así como la resolución general 3919, con relación a la materia tributaria aduanera”, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) dictó la resolución general E 4007/2017 (12) (la “resolución”).

En lo que al presente análisis respecta, su art. 5º dispone que: “(...) Se consideran como infracciones formales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los arts. 218, 220, 222, 320, 395, 968, 972, 991, 992, 994 y 995 de la ley 22.415 y sus modificaciones”.

Por su parte, su art. 6º 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 23/07/2016, 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 regula-

rizados mediante pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la resolución general 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 23/07/2016, que se encuentren vigentes, y la sanción no se encuentra firme ni abonada a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.260.

Se consideran como infracciones sustanciales/materiales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los arts. 954, inciso a), 965, inciso b), 966 —cuando el beneficio sea una excepción tributaria—, 970, 971, 973, 985, 986 y 987 de la ley 22.415 y sus modificaciones”.

Entendemos que la resolución refuerza la interpretación que mencionamos en el apartado anterior, toda vez que emplea el término “obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria”. Asimismo, en sus considerandos menciona “Que las obligaciones aduaneras responden a dos tratamientos diferenciados de control, el aduanero y el fiscal, correspondiendo distinguirlos al considerar el régimen en trato”. Del mismo modo, de la lectura de los tres incisos transcritos también se advierte que la condonación de las infracciones sustanciales está condicionada al pago y/o regularización de la obligación principal y sus intereses, según el caso, a la cual están vinculadas.

En esta misma línea, del análisis de los artículos enunciados por la resolución pareciera ser que la AFIP incluyó como infracciones formales a aquellas en las que se afecta el control aduanero, pero sin generar un incumplimiento fiscal asociado.

Así se enuncian supuestos como la falta de presentación de solicitud de una destinación aduanera (13); la falta de agregación de documentación complementaria (14); no efectuar la toma de contenido (15); el arribo fuera de plazo de medios de transporte (16); suministro de informes inexactos o falsos, la negativa a suministrar informes o documentos, impedir o entorpecer la acción del servicio aduanero (17); etc.; todo lo cual afecta el control aduanero y en muchos casos genera la aplicación de multas automáticas.

Por su parte, cuando enuncia las infracciones sustanciales, se detallan expresamente aquellas que implican un incumplimiento fiscal y nada se dice (lo que hace presumir una exclusión deliberada) de aquellas que afectan el régimen, pero no generan un perjuicio fis-

cal. Así se enuncian: el art. 954 (18) inc. a) pero no se mencionan el b) ni el c); el art. 965 (19) inc. b) pero nada se dice del inc. a); en el art. 966 (20) expresamente se excluye el incumplimiento relacionado a una excepción a una prohibición. Asimismo, incluye el art. 970 que sanciona con una multa graduada en 1 a 5 veces los tributos que gravan la importación o exportación a consumo [que serán asimismo reclamados por la nacionalización o exportación de la mercadería (21)]; el art. 973 referido no ya al arribo fuera de plazo del medio de transporte sometido al tránsito de importación o de removido sino a su falta de arribo, con la consiguiente aplicación de los tributos que gravan su importación o exportación (22).

Reiteramos que entendemos que esta fue la interpretación plasmada en la Resolución, sin perjuicio de observar algunos artículos que no responden necesariamente a esta lógica (23).

Reforzando lo anterior, según se desprende de la respuesta brindada por la AFIP a la consulta ID 21247335, en términos aduaneros “las infracciones sustanciales son aquellas que vulneran de manera directa el régimen aduanero, general o especial, al que se encuentran vinculadas, pudiendo generar perjuicio fiscal; mientras que las formales son aquellas que no afectan la finalidad tenida en cuenta para cada régimen aduanero, generando solo la aplicación de una multa”.

Otra cuestión para aclarar es qué sucede con los artículos no enunciados en la Resolución. Por ejemplo, cabe preguntarse qué tratamiento debe conferirse a las conductas tipificadas en los incs. b) y c) del art. 954 del Cód. Aduanero que no fueron enunciadas como infracciones formales ni sustanciales.

En primer lugar, entendemos que la omisión en la reglamentación no constituye un óbice para la clasificación de la infracción de que se trate, según los criterios fijados en la ley. Desde nuestro punto de vista, dicha omisión tampoco impide que opere la condonación, en la medida en que se cumplan los requisitos legales exigidos.

Con respecto a los casos puntuales de las infracciones previstas en el art. 954, inc. b) y c), consideramos que, siguiendo el criterio clasificatorio fijado por la ley 27.260, dichas infracciones quedarían encuadradas como formales en los términos de la ley 27.260, toda vez que no están asociadas a la omisión de una obligación tributaria (a la que sí está relacionada la conducta penada en el inciso a) en el que se produce o hubiere podido producir un perjuicio fiscal) (24).

(8) Esta fue la tesis sostenida en varios fallos del Tribunal Fiscal de la Nación. Entre otros, TFNac., sala E, “Wal Mart Argentina SRL y Otro c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, 04/07/2019; TFNac., sala F, “Expofrut SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, 29/10/2018; TFNac., sala E, “YPF SA c/ DGA s/ recurso de apelación”, 16/05/2018.

(9) CNFed. Cont. Adm., sala I, “Maltería Pampa S.A. (TF 35.389-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, 06/02/2020; CNFed. Cont. Adm., sala I, “YPF S.A. (TF 29.398-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, 29/08/2019; CNFed. Cont. Adm., sala III, “YPF S.A. TF 29.419-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, 23/04/2019; CNFed. Cont. Adm., sala IV “Oleaginoso Moreno Hnos. SACIFIA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 16/04/2019 y el Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “YPF S.A. c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo”, 28/02/2019.

(10) La doctrina tributaria mayoritaria distingue entre incumplimientos formales y sustanciales según exista un incumplimiento del deber de pago (infracciones sustanciales) o no (infracciones formales). En ese sentido, ver VILLEGAS, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho tributario y tributario”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2019, 10ª ed. actualizada y ampliada ps. 423 y ss.

(11) Reglamentaria de la ley 27.260.

(12) Publicada en el BO. del 06/03/2017, Número: 33578.

(13) Art. 218 Cód. Aduanero

(14) Art. 220 Cód. Aduanero.

(15) Art. 222 Cód. Aduanero.

(16) Arts. 320 y 395 Cód. Aduanero.

(17) Art. 994 Cód. Aduanero.

(18) Art. 954 Cód. Aduanero: “El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia (...).”

(19) Art. 965 Cód. Aduanero: “El que no cumpliera con la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento de: a) una excepción a una prohibición a la importación para consumo o a la exportación para consumo, será sancionado con el comiso de la mercadería en infracción; b) una exención total o parcial de tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el

importe actualizado de los tributos dispensados; c) un estímulo a la exportación para consumo, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe actualizado del estímulo acordado.

(20) “Todo el que por cualquier título tuviere en su poder con fines comerciales o industriales mercadería importada para consumo en excepción a una prohibición o con exención total o parcial de tributos respecto de la cual no se hubiere cumplido la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento del beneficio, será sancionado en forma solidaria con el autor de la transgresión prevista en el art. 965, incisos a) o b), según correspondiere, con las penas allí establecidas”.

(21) Art. 274 Cód. Aduanero: “1. La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo (...) quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere”. Art. 370 Cód. Aduanero: “1. La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de exportación temporaria se considerará exportada a consumo (...) quien hubiere exportado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondieren”.

(22) Art. 311 Cód. Aduanero: “Transcurrido el plazo de un (1) mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito, sin que el

medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación arribare a la aduana de salida o interior, según correspondiere, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo”. Art. 391 Cód. Aduanero: “Transcurrido el plazo de un (1) mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del removido, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de removido arribare a la aduana de destino, se hallare o no su exportación sometida a una prohibición, se presumirá, al solo efecto tributario, que la mercadería sometida a dicho régimen ha sido exportada para consumo (...)”.

(23) Por ejemplo, la conducta tipificada en el art. 995 Cód. Aduanero es susceptible de producir un perjuicio fiscal; los arts. 985 y 986 no necesariamente implican el incumplimiento de una obligación tributaria. Se vulneran facultades de control.

(24) En este sentido, y con respecto a la declaración inexacta prevista en el inc. b) del art. 954 del Cód. Aduanero, se ha pronunciado la Procuración General de la Nación en su dictamen del 18/12/2018, *in re* “Chehadi, Mallid c/ Aduana de La Quiaca s/ Impugnación de acto administrativo”. En el mismo sentido, CNFed. Cont. Adm., sala IV, *in re* “Oleaginoso Moreno Hnos. SACIFIA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 16/04/2019, y CFed. de Salta, *in re* “Al Naoum George c/ DGA s/ impugnación de

Esto implica a su vez que, de cumplirse con el resto de los requisitos exigidos por la ley, las referidas sanciones quedarán condonadas de oficio por cuanto el deber transgredido en la figura de declaración inexacta, que es el de la veracidad y exactitud en la declaración (25), no es por su naturaleza susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción. Ello por cuanto la declaración aduanera es por principio inalterable y no es susceptible de ser subsanada (salvo casos puntuales).

A mayor abundamiento, (y sin ser este el fundamento central o determinante de la cuestión), podría también alegarse que la enumeración incluida en los artículos transcritos no es taxativa, lo cual puede constatar de la implementación de la alocución “entre otros” en sus arts. 5º y 6º (26).

Por último, cabe analizar los casos en los que el servicio aduanero instruye un sumario por la comisión de la infracción tipificada en los incs. a) y c) del art. 954 del Cód. Aduanero y por disposición de su apartado 2 aplica la multa mayor, y formula un cargo suplementario por los tributos no ingresados. Tal podría ser el caso de subfacturación de importaciones o exportaciones.

Entendemos que en estos casos podría considerarse que la infracción es sustancial por cuanto si bien se aplica únicamente la multa por el inciso c), que aisladamente considerada no está relacionada a un perjuicio fiscal, ello no implica que no se produzca el incumplimiento de una obligación tributaria. Entendemos que, en ese supuesto, la conducta tiene un incumplimiento fiscal asociado y generó un perjuicio fiscal. El incumplimiento entonces se vincula con una obligación sustancial de naturaleza tributaria que puede ser cancelada por el particular (27).

Sin embargo, si en el caso antes descrito, durante el curso del procedimiento el importador o exportador hubiera cancelado la obligación tributaria, y esa cancelación hubiera ocurrido con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.260, entendemos que la infracción también quedaría condonada en los términos de su art. 56.

#### V. El caso “YPF S.A.”

Llegados a este punto, cabe citar el caso “YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” (28), en el que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal declaró condonadas las multas impuestas a la actora por la infracción tipificada en el art. 954 inc. c) del Cód. Aduanero (29), al considerar que en el caso se produjo un incumplimiento de una obligación formal; ello en los términos de lo dispuesto en el art. 56, tercer párrafo, de la ley 27.260.

Para así decidir, sostuvo que: i) la referida multa no había sido excluida de la condonación prevista en el art. 56 de la ley 27.260.

Tal conclusión tampoco podía extraerse de la res. gral. 4007/E/17 (AFIP) puesto que la enumeración que allí se realiza no es taxativa, sino que considera como infracciones sustanciales y formales a las que se encuentran tipificadas “entre otros” en los artículos del Código Aduanero mencionados en su texto; ii) el art. 5º de la referida resolución admite la condonación en supuestos que no están asociados a la omisión del pago de tributos, sino que guardan relación con el incumplimiento de deberes formales que afectan la función de control de la aduana, pero no a la recaudación; iii) una interpretación sistémica de las normas involucradas lleva a concluir que las multas impuestas en los términos del art. 954, inc. c), del Cód. Aduanero, en supuestos en los que las conductas no sean aptas para generar perjuicio fiscal, pueden evaluarse como infracciones formales; iv) los incumplimientos en cuestión no se vinculan con obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria que pudieran ser canceladas o regularizadas. Ello por cuanto las transgresiones al deber de veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras sobre el cual reposa el sistema de despacho en confianza y el control aduanero selectivo, no podrían haberse subsanado con posterioridad en atención a la inalterabilidad de lo declarado.

Disconforme, la Dirección General de Aduanas interpuso recurso extraordinario y se agravió principalmente de la interpretación antedicha, alegando que no procede la condonación en aquellos casos en que no existe obligación tributaria alguna asociada a la infracción. Asimismo, alegó que la res. gral. E 4007/2017 no mencionaba la infracción.

Mediante dictamen del 28/02/2019 (30), la Procuradora General de la Nación opinó, a nuestro entender en forma ajustada a derecho, que correspondía confirmar la sentencia apelada.

Para así decidir, consideró principalmente que: i) el bien jurídico tutelado por el art. 954 del Cód. Aduanero es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación; ii) “En estas condiciones, es claro para mí que las multas aquí discutidas encuadran, 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 (...); iii) “tales 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”.

Por su parte, rebatió el argumento esgrimido por el servicio aduanero en relación a que la res. gral. 4007-E/17 (AFIP) no menciona la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del Cód. Aduanero al manifestar que “forzoso es concluir que el empleo de los términos “entre otros” indica que la enumeración de las infracciones que realiza el art. 5º de la resolución general (AFIP) 4007-E/17 carece del

carácter taxativo que pretende atribuirle la demandada, lo cual basta para rechazar su agravio”.

En este mismo sentido, pero para el caso de la infracción prevista y penada en el art. 954 inciso b) del CA, se ha expedido la Procuradora General de la Nación *in re* “Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo (31)”, en dictamen del 18/12/2018.

#### VI. La ley 27.541

La ley 27.541 declaró en su art. 1º la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

Dentro de su Capítulo I, Título IV (“Obligaciones Tributarias”) y en una redacción muy similar a la anterior ley 27.260, se advierten dos regímenes diferenciados: i) el de regularización de deudas tributarias, de la seguridad social y aduaneras y la consecuente condonación de intereses, multas y demás sanciones y ii) el régimen de condonación de multas y demás sanciones.

El primero, también conocido como “régimen de moratoria”, comprende a las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive (32), o infracciones cometidas relacionadas con dichas obligaciones. En materia aduanera están comprendidos los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional. También, resultan alcanzadas las obligaciones e infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios (33).

Para los sujetos que se acogieran al régimen (34) y en la medida que se cumplieran los pagos allí previstos, se estableció la exención y/o condonación de multas que no se encontraran firmes y de intereses resarcitorios y/o punitivos sobre multas y tributos aduaneros (35).

Por su parte, el art. 12 prevé un régimen de condonación que establece que:

“El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31/07/2020, 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”.

“De haberse sustanciado el sumario administrativo previsto en el art. 70 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, el citado beneficio operará cuando el acto u omisión atri-

buido se hubiere subsanado antes de la fecha de vencimiento del plazo para el acogimiento al presente régimen”.

“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 31/07/2020, inclusive”.

“Las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31/07/2020 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraran firmes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha”.

“También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la mencionada entrada en vigencia”.

Como puede observarse, su art. 12 es prácticamente idéntico al art. 56 de la ley 27.260 analizado anteriormente.

#### VII. La resolución general 4816/2020 (AFIP)

El 16/09/2020 se publicó en el Boletín Oficial la res. 4816/2020 de la AFIP (36) (la “resolución”).

En lo que aquí interesa, en su art. 24 (Capítulo 13 “Condonación de Multas”) establece que: “El beneficio de liberación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, procederá en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al 15/12/2020”.

“En el caso de infracciones aduaneras, el beneficio se aplicará a las multas automáticas por las infracciones formales tipificadas en los arts. 218, 220, 222, 320 y 395, y al universo de las infracciones previstas en los arts. 968, 972, 992, 994 y 995, en todos los casos del Código Aduanero”.

Por su parte en el art. 25 se dispone que: “El beneficio de condonación de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional, resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:

a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de entrada en vigencia de la ley 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha.

b) Haberse regularizado la obligación sustancial e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la presente resolución general, en la medida en que

acto administrativo”, 22/09/2017. En cuanto a la imputación por el art. 954, inc. c) del Cód. Aduanero cabe citar, entre otros, los siguientes fallos: CNFed. Cont. Adm., sala I, “Maltería Pampa S.A. (TF 35389-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, 06/02/2020; “YPF S.A. (TF 29.398-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, 29/08/2019; CNFed. Cont. Adm., sala III, “YPF S.A. TF 29419-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, 23/04/2019; y el Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “YPF S.A. c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo”, del 28/02/2019.

(25) Exposición de Motivos del Cód. Aduanero.: *Capítulo Séptimo. Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas.* “En este capítulo (...) se tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, regulándose un régimen punitivo único (...).”

(26) Cfr. CNFed. Cont. Adm., sala III, *in re* “YPF S.A. TF 29419-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, 23/04/2019.

(27) Entendemos que este criterio fue receptado por el servicio aduanero mediante el Dictamen Nro. 8/17 (DE ASAD) del Departamento de Asesoramiento Aduanero, dependiente de la Dirección de Asesoría Legal Aduanera, que sostuvo que, en las causas en las que se imputó la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del Cód. Aduanero, resultaba “nítida la procedencia de acogerse al sistema de moratoria por todo aquello que se adeude en concepto de tributos aduaneros, correspondiendo considerar los beneficios aludidos en el inciso a) y c) del art. 55 de la ley 27.260” (dictamen citado por la CNFed. Cont. Adm., sala III, *in re* “YPF S.A. TF 29419-A”, 23/04/2019). Allí se aclaró, además, que dicho criterio fue compartido por la Dirección de Asesoría Legal Aduanera y por la Subdirección General de Asun-

tos Jurídicos de la AFIP, mediante Nota Nro. 632/2017 (SDG ASJ). Entendemos que dicho dictamen se refiere a aquellos casos en los cuales se ha imputado la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, incisos a) y c) del Cód. Aduanero, y además se ha formulado un cargo que, a la fecha de entrada en vigencia de la ley analizada, no hubiera sido cancelado. De ese modo, es razonable el encuadre propiciado en los arts. 53 y 55 de la ley 27.260 en el régimen de regularización. A nuestro entender, para el caso en que dicha obligación tributaria se hubiera cancelado con anterioridad a esa fecha, ya no habría obligación tributaria alguna que regularizar, y solo corresponderá la aplicación del régimen de condonación —si se cumplen sus requisitos, claro está—, tal como fue legislado en el art. 56 de la ley 27.260.

(28) “YPF S.A. c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo” (Expediente Nro. 44314/2017).

(29) “Según el organismo recaudador, ellas debieron

exteriorizar el valor del petróleo crudo exportado integrado no solamente por el importe pagado por el comprador sino también por el percibido por YPF S.A. como consecuencia del “contrato de cobertura de riesgo de precio” (*swap*) celebrado entre ella y Morgan Guaranty Trust Company of New York el 30/06/1998 (fs. 534, último párrafo).”

(30) A la fecha de confección del presente art. la Corte no ha dictado sentencia.

(31) FSA 8622/2013/CSI.

(32) Modificación realizada por la ley 27.562. BO. del 26/08/2020.

(33) Art. 8 ley 27.541.

(34) El acogimiento podía formularse hasta el 31/10/2020, inclusive.

(35) Art. 11 ley 27.541.

(36) Ampliación del régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras. Procedimiento. Ley 27.541.

la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización.

c) Haberse regularizado la obligación sustancial y su respectivo interés mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la ley 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha”.

“La condonación de las multas y demás sanciones en materia aduanera, resultará procedente siempre que las infracciones materiales tuvieren una obligación tributaria asociada o bien se trate de importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación, tipificadas en los arts. 954 —apartado 1, inc. a) —, 965, inc. b) y c), 966 —cuando el beneficio sea una excepción tributaria—, 970, 971, 973, 985, 986 y 987 del Código Aduanero”.

“Quedan excluidas del beneficio de condonación las multas aduaneras cuando las mercaderías involucradas resulten de importación y/o exportación prohibida. En estos casos, tampoco procederá la extinción de la acción penal”.

El principal cambio que observamos en relación a la similar redacción de la resolución general AFIP E 4007/2017 (además de la inclusión de los importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación y que siguen el criterio del perjuicio fiscal asociado) es que ya no se utilizan las palabras “entre otros” para mencionar los artículos que tipifican infracciones formales o sustanciales; los que ahora parecieran enumerarse de manera taxativa. Asimismo, se excluyeron expresamente de la condonación las multas relacionadas a prohibiciones a la importación y/o exportación.

Ahora bien, cabe preguntarse si ello implicaría que las infracciones que no se encuentran enumeradas quedan necesariamente fuera del régimen de condonación. Entendemos que no.

La respuesta se encuentra en la letra de la propia ley 27.541 que clasifica a las infracciones en formales y sustanciales. Como dijimos, la infracción material o sustancial sanciona el incumplimiento de los deberes vinculados con una obligación tributaria. Los incumplimientos que no lo vulneran, son infracciones formales.

En este mismo sentido, el propio art. 25 de la resolución 4816/2020 se enrola en este criterio al referirse a “obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria”.

De manera que, frente a una infracción que no tiene un incumplimiento fiscal asociado, como lo es por ejemplo la prevista y penada en el art. 954 inciso c) del Cód. Aduanero, y al cumplirse los requisitos previstos por la norma, opera de pleno derecho la condonación de su multa. Ello pese a que no se encuentre enumerada en la resolución.

Lo contrario implicaría que por vía reglamentaria se vulneren las disposiciones de una Ley de jerarquía superior, en incumplimiento de las previsiones del art. 31 (37) y 99, inciso 2 (38) de la Constitución Nacional, aplicable también a resoluciones administrativas (39).

En este sentido, no puede interpretarse que el legislador dejó los conceptos de obligaciones sustanciales y formales o infracciones sustanciales y formales “abiertos”, para ser definidos y enumerados taxativamente por el Poder Ejecutivo por vía reglamentaria. Ello vaciaría de contenido la letra de la Ley e implicaría una delegación demasiado amplia para que, por vía reglamentaria, se establezca qué multas y demás sanciones quedan condonadas y cuáles no, lo que no fue la intención del legislador, no responde a la letra de la ley, y viola el principio de legalidad y de jerarquía normativa. El régimen de condonación creado por el Poder Legislativo quedaría así librado al arbitrio del Poder Ejecutivo.

En este sentido, el art. 17 de la ley delimitó las facultades reglamentarias de la AFIP, y la circunscribió únicamente a los siguientes casos: “a) Establecerá los plazos y las formas para acceder al programa de regularización que se aprueba por la presente ley modificatoria, y sus reglas de caducidad; b) Definirá condiciones diferenciales referidas a las establecidas en el presente capítulo, a fin de: 1. Estimular la adhesión temprana al mismo. 2. Ordenar la refinanciación de planes vigentes”.

Resulta aquí aplicable la regla según la cual “los jueces, al interpretar las normas legales, no deben dar por supuestos el absurdo, la inconsecuencia o la falta de previsión del legislador” (40) y que “la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen (...)” (41).

Lo contrario implicaría también asumir el riesgo que tales conceptos luego difieran para el ámbito tributario y el aduanero (distinción que no hizo la ley).

Como adelantamos, consideramos que esta sería la hermenéutica correcta, al brindar una interpretación sistémica y armónica que confiere validez y efecto a todas las previsiones de la norma sin frustrar sus objetivos y permite conciliar los aspectos de derecho tributario y aduanero.

En este sentido se ha señalado que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, “sino como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistémica considerada en su conjunto” (Fallos: 320:783; 324:4367).

Tampoco es lógico el resultado al que llega la reglamentación que no incluye a diversas infracciones como sustanciales ni como formales, las que quedarían en una suerte de “laguna” o tercera categoría no contemplada legalmente. Con relación a las pautas hermenéuticas que la Corte Suprema de Justicia ha sentado en inveteradas oportunidades, cabe recordar que “la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando esta 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: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

Siguiendo esta misma lógica, entendemos que configuraría un exceso reglamentario la exclusión de la condonación de las multas relacionadas con prohibiciones a la importación y exportación. Si

las infracciones no tienen un incumplimiento fiscal asociado, a los efectos del régimen de condonación analizado, son de carácter formal y por disposición legal quedan condonados de cumplirse los demás requisitos.

Asimismo, el legislador fue claro al establecer en los arts. 8 y 16 los casos excluidos del régimen (deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, aportes y contribuciones con destino a las obras sociales, sujetos, etc.) entre los que no se encuentra la exclusión de la condonación de multas relacionadas a prohibiciones.

Por último, estas conclusiones no se contradicen con la principal jurisprudencia citada anteriormente para el caso de la ley 27.260 y su reglamentación.

En este sentido, volviendo sobre el fallo “YPF S.A.”, la Procuradora considera en primer lugar que: i) “se encuentra fuera de debate que no hubo omisión en el pago de los tributos aduaneros (...)” y ii) que la infracción que se imputa consiste en una declaración inexacta, cuyo bien jurídico tutelado es el principio de veracidad y exactitud, para luego concluir que: “En estas condiciones, es claro para mí que las multas aquí discutidas encuadran, 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 (...) Como acertadamente lo señaló la Cámara, tales 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 arto 56, tercer párrafo, de la ley 27.260”.

Es decir que, en primer lugar, analiza la inexistencia de una omisión fiscal asociada; constatado lo cual afirma de manera contundente que nos encontramos frente a una infracción formal cuya sanción ha quedado condonada por ley.

Este es el punto fundamental para la correcta resolución de cualquier caso en el que se analice si una infracción es sustancial o formal y, en consecuencia, si aplica el beneficio de la condonación; todo lo cual no requiere controlar que el art. en análisis se encuentre enumerado en la reglamentación.

El análisis que realiza luego la Procuradora sobre el carácter enunciativo o taxativo de la resolución reglamentaria es subsidiario y a los efectos de rechazar el agravio puntual del Fisco (“lo cual basta para rechazar su agravio”) (42). Luego vuelve a concluir que: “(...) no existe una obligación tributaria asociada a la infracción que aquí se imputa. Por ende, se trata de una infracción a un deber formal, como adecuadamente lo resolvió la Cámara (...)”.

## VIII. Conclusiones

Las leyes 27.260 y 27.541 establecen un régimen de condonación de multas y demás sanciones, a cuyos efectos clasifican las infracciones en formales y sustanciales o materiales.

Conforme el criterio clasificatorio de dichas leyes, la infracción material o sustancial sanciona el incumplimiento de los deberes

vinculados con una obligación de naturaleza tributaria. Por su parte, las infracciones que no están asociadas a un incumplimiento tributario revisten el carácter de formales.

El criterio legal antes referido es aplicable al derecho aduanero toda vez que las funciones de la Aduana no abarcan únicamente la percepción de tributos sino también el control del tráfico internacional de mercancías y la aplicación del régimen de prohibiciones.

Se brinda así una interpretación sistémica y armónica que confiere validez y efecto a las previsiones de la ley sin frustrar sus objetivos y concilia los aspectos de derecho tributario y aduanero.

Las reglamentaciones de ambas leyes incorporan esta interpretación, lo cual se desprende del concepto “obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria” y de la frase “siempre que las infracciones materiales tuvieren una obligación tributaria asociada” así como de los artículos que enumeran para cada supuesto.

No puede interpretarse que el legislador dejara los conceptos “abiertos” para ser enumerados taxativamente por el Poder Ejecutivo por vía reglamentaria. Ello vaciaría de contenido la letra de la ley e implicaría una delegación demasiado amplia para que por vía reglamentaria se establezca cuáles multas y demás sanciones quedan condonadas y cuáles no. Tampoco se deben dar por supuestos el absurdo, la inconsecuencia ni la falta de previsión del legislador. El régimen de condonación creado por el Poder Legislativo quedaría así librado al arbitrio del Poder Ejecutivo.

Por vía reglamentaria no pueden vulnerarse disposiciones de una Ley, que goza de jerarquía normativa superior. En consecuencia, la omisión por parte de la reglamentación de determinadas infracciones previstas en el Cód. Aduanero en las categorías formales o sustanciales no excluye a dichas infracciones del régimen de condonación analizado. En caso contrario, las infracciones no enumeradas quedarían en una “laguna” o tercera categoría que no fue contemplada por ninguna de las dos leyes analizadas.

Siguiendo esta misma lógica, configura asimismo un exceso reglamentario la exclusión del beneficio de condonación de multas aduaneras cuando las mercaderías involucradas resulten de importación y/o exportación prohibida. Si la infracción no tiene un incumplimiento fiscal asociado, es de carácter formal a los efectos de las leyes 27.260 y 27.541 y quedará condonada —de cumplirse los demás requisitos de la norma— por expresa disposición legal.

Cita on line: AR/DOC/768/2021

## Más información

Diez, Humberto P. - Ruetti, Germán J., “La condonación de multas y la extinción de la acción penal por pago de la obligación con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.562 en el caso de los “demás contribuyentes”. ¿Exige a estos repatriar los fondos del exterior?”, LA LEY 28/10/2020, 1, AR/DOC/3519/2020

(37) “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación (...)”.

(38) “El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: (...) 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”.

(39) Este exceso reglamentario también fue advertido en materia de intereses resarcitorios y punitivos por GUERTH, Guillermo I., “La AFIP y un claro ejemplo de exceso reglamentario (Ley 27.562, RG 4.816) - Condonación de intereses resarcitorios y/o punitivos - in re “Bunge Argentina SA c/DGA s/r.d.” s. 6/8/20”, publicado en Mercojuris.com el 12/10/2020 (<https://www.mercojuris.com/35226/la-afip-y-un-claro-ejemplo-de-exceso-reglamentario-ley-27-562-rg-4-816-condonacion->

de-intereses-resarcitorios-yo-punitivos-%E2%80%93in-re-%E2%80%93Cbunge-argentina-sa-cdga-sr-d-%E2%80%9D-s-6/ acceso el 03/03/2021).

(40) Fallos: 289:200, entre otros.

(41) Fallos: 338:488.

(42) En este mismo sentido, in re “Buyatti Saica c/ DGAs/ recurso directo de organismo externo” (CAF 32346/2019/CA1-C51) la Procuradora General de la Nación dijo que: “Como se desprende del relato efectuado en el acápite

anterior, el único fundamento esgrimido por el recurrente para oponerse a la condonación de la multa decidida en el pronunciamiento apelado es la falta de mención expresa, en el texto de la resolución general (AFIP) 4.007-E/17, de la infracción prevista en el art. 969 del Código Aduanero. Por ende, la cuestión a dilucidar queda ceñida a dicho planteo”.