

# PAGO Y CONSENTIMIENTO DE UNA EXIGENCIA TRIBUTARIA O DE UNA MULTA, A LA VEZ QUE AL RESPECTO SE PLANTEA CONTROVERSIA Y/O SE INTERPONE UN RECURSO

## Algunos aspectos conflictivos en el procedimiento contencioso aduanero

por JORGE CELSO SARLI

### SUMARIO

Introducción.

Desarrollo del tema.

- I. Pago de multa con posterioridad al fallo apelado.
- II. Pago de multa y -eventualmente- de tributos, con anterioridad al fallo apelado aun "con reconocimiento expreso" también anterior a dicho fallo.
  - II. 1. Exclusión de un caso especial.
  - II. 2. Alcance de los aspectos infraccionales del supuesto.
  - II. 3. El aspecto tributario en este supuesto.
- III. Pago de multa y/o de tributos por un responsable solidario que no es el mismo (también responsable solidario) que apela la resolución definitiva que establece la respectiva exigencia.
  - III. 1. Pago de una multa por uno de los responsables solidarios.
  - III. 2. Pago de tributos por uno de los responsables solidarios.
- IV. Pago extintivo de la acción penal por infracciones aduaneras (arts. 930/932 del C.A.) y controversia sobre la observación tributaria.

### INTRODUCCIÓN

Intento en este trabajo efectuar algunos aportes al esclarecimiento de ciertas situaciones<sup>1</sup> motivadas por el pago de una exigencia aduanera (sea una exigencia tributaria o la imposición de una multa por una imputación in-

fraccional) o bien por el reconocimiento o en su caso el consentimiento, expreso o tácito, de tal exigencia y/o del reproche o imputación infraccional, reforzado o no con el referido pago, cuando asimismo y a la vez que se efectúa tal pago o reconocimiento se recurre, por la vía reglada (Tribunal Fiscal o en su caso demanda

1. El sentido que aquí doy al intento de "aportar al esclarecimiento" no es otro que el de presentar o plantear ciertas situaciones que por cierto pueden suscitar conflictos en su consideración y en sus efectos, ello con el ánimo de hacer reflexionar al respecto, exponiendo observaciones que tal vez muestren que una apreciación primera habría conducido a resoluciones diferentes de las que podrían resultar de advertir una posible mayor complejidad en la situación y, claro está, expresando en cada caso mi opinión independientemente —y de allí el sentido de "intento de aporte"— de que la misma sea o no compartida.

contenciosa), la resolución definitiva del juez aduanero recaída en un procedimiento reglado (de impugnación o para las infracciones) en la que se impone la referida exigencia, o aun de alguna situación motivada por el pago voluntario de una multa a la vez que en la misma instancia se controvierte el aspecto tributario.

Tales situaciones son de diversa índole y de considerable variedad, e incluyen supuestos de pagos efectuados por una persona distinta del que recurre, y pagos o reconocimientos efectuados antes y aun después de la referida resolución definitiva del juez aduanero. Presento a continuación algunas de estas situaciones.

## DESARROLLO DEL TEMA

### I. PAGO DE MULTA CON POSTERIORIDAD AL FALLO APELADO.

En esta situación planteo el supuesto de un pago de una multa impuesta en la resolución definitiva de un sumario por infracción aduanera y efectuado por quien es el condenado y con posterioridad a que él mismo apelara ese fallo condenatorio, sin que se dé —en este supuesto— su consentimiento “expreso” concomitante o posterior respecto de ese pago. Se trata de analizar si ese pago constituye o no un consentimiento (en tal caso consentimiento “tácito”) del fallo apelado, con la forzosa consecuencia de que el fallo quede firme con el efecto de la cosa juzgada (arts. 1139 y 1183 del Código Aduanero), el recurso de apelación abstracto, y por ende la multa debidamente pagada y por ello insusceptible de repetición<sup>2</sup>.

Entiendo que deben apreciarse las circunstancias en que se efectúa ese pago, ya que una

cosa es que ese pago posterior se dé a conocer y/o se dé cuenta del mismo por parte del propio apelante en el expediente del recurso de apelación (en cuyo caso y sin una salvedad expresa que le diera a ese pago el carácter de —por ejemplo— pago en garantía, tal pago podría considerarse equivalente a un consentimiento del fallo y/o a un desistimiento del recurso), y otra cosa es que el pago —se reitera que aun con posterioridad a la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal— se efectúe en sede aduanera y en el expediente sumario. En efecto, es naturalmente posible, por ejemplo (y sin perjuicio de otras situaciones equivalentes), que mientras el apoderado con facultades al efecto interpusiera el recurso ante el Tribunal Fiscal y hubiera omitido dar de ello el aviso a la aduana (art. 1138 del Código Aduanero) y, aun sin esa omisión, en sede aduanera y antes de que por el traslado del recurso se remitiera el sumario al Tribunal, en el mismo expediente se hubieran dispuesto y efectuado medidas de ejecución (art. 1122 del Código Aduanero) como por ejemplo la suspensión del importador en el registro respectivo, ante lo cual el condenado y apelante realizara el pago de la multa impuesta, con la evidente finalidad de obtener el levantamiento de la suspensión y así poder operar, y de ello tomara conocimiento el Tribunal cuando después el expediente le fuera remitido y/o al momento de dictar sentencia. Es claro que en esta última hipótesis podría igualmente obtenerse el levantamiento de la suspensión acudiendo al Tribunal Fiscal a plantear —vía incidental— que se ordenara esa medida como consecuencia del efecto suspensivo del recurso (art. 1134 del Código Aduanero)<sup>3</sup>, pero cualquiera

2. Es obvio señalar que en el caso de un reconocimiento o consentimiento “expreso” posterior al fallo apelado y/o de un expreso desistimiento del recurso de apelación interpuesto (e independientemente del pago o no pago de la multa), sí se produce el efecto de que el fallo inicialmente apelado quede firme y por ende pasado en autoridad de cosa juzgada (a diferencia de esto, ver el punto II de este trabajo, que se refiere a un supuesto con consentimiento “expreso” anterior al fallo que después de todos modos se apela).

3. Queda claro que el efecto suspensivo del recurso no cesa por la circunstancia de no darse el aviso al que se refiere el art. 1138 del Código Aduanero, ya que si bien la evidente finalidad de esta previsión obligacional (la comunicación se impone como obligación del recurrente) es la de, precisamente, evitar que la aduana tome las medidas de ejecución que podrían disponerse de no mediar el efecto suspensivo, el incumplimiento de esa obligación no tiene previsto en la norma, ni específicamente de ningún modo, efecto alguno, por lo que —obviamente— no podría producir la referida consecuencia de cesación del efecto suspensivo.

sea la razón por la que no se haga esto último (negligencia, el mero error, urgencia en el levantamiento, etc.), se está ante la situación de la hipótesis que se plantea en este punto: pago en el expediente aduanero y al fin evidente de levantar la suspensión y/o aun por error, sin consentimiento expreso del fallo —ni en ese expediente ni en el recurso de apelación—, mientras se mantiene, sin desistimiento, el recurso de apelación previamente interpuesto.

En mi opinión el pago que se efectúe en ese supuesto no constituye un consentimiento del fallo apelado, pues a mi juicio, tanto el desistimiento del recurso como el consentimiento del fallo apelado deben ser expresos y no es admisible, máxime en materia de naturaleza penal, ni el desistimiento ni el consentimiento “tácitos o implícitos”.

Ello, cabe insistir, siempre que ninguna “manifestación” se realice —de ninguna naturaleza— en las act. adm. (y tampoco en el recurso de apelación), ni acompañando a alguno de los pagos o constancias de pago ni posteriormente, que exprese el consentimiento del fallo o de la multa impuesta; y en esas condiciones no es posible entender que el pago efectuado —de la multa impuesta— constituya un consentimiento implícito (o tácito) del fallo apelado y por ende de la multa impuesta a cuyo respecto se haya efectuado el pago.

Por otra parte, el único supuesto en que la ley admite algún efecto del reconocimiento (como equivalente al consentimiento) “tácito”, lo es en materia tributaria y con relación a la interrupción de la prescripción de la respectiva acción (reconocimiento tácito de la obligación tributaria aduanera, art. 806 inc. e) del Código Aduanero), pero no, de ningún modo, en materia penal.

Podría, en la hipótesis, suponerse que el proceder en análisis obedezca a un obrar probablemente negligente del responsable y/o de su apoderado, tal vez al mero error, pero ello no podría, a mi criterio, significar que la “finalidad” de tal pago fuera consentir el fallo que imponía la multa y que a la vez estaba apelado ante el TFN con efecto suspensivo. Lo dicho, por cuanto no deja de advertirse que el efecto

suspensivo de la referida apelación comprende —por una parte— el suspender la exigibilidad y ejecutoriedad de la multa y/o por ende enervar, transitoriamente al menos, las consecuentes medidas de ejecución (como la aludida suspensión del responsable y apelante), pero por más que el propio apelante “desaproveche” tal efecto suspensivo, no podría de ello inferirse que pierda (o que caduque) el derecho que —por otra parte— también tiene el responsable a partir de haber apelado en término la condena de la que se trata, cual es el “derecho a la cosa juzgada”, es decir a que un decisorio jurisdiccional determine si procede o no la multa impuesta, cosa juzgada que no existe —según ya se dijo— en razón de lo establecido por los arts. 1139 y 1183 del Código Aduanero y de la aludida apelación y en cuanto no ha existido desistimiento de la misma.

Luego, el pago que se efectúe en tales condiciones sólo podría considerarse —y es razonable y equitativo que así sea— como un depósito en garantía.

Por lo demás, también cabe señalar que el mantenimiento del recurso de apelación, pese al posterior pago efectuado de la multa que se recurre, podría en su caso y eventualmente —y si es que de conformidad con mi opinión el Tribunal se avocara sobre el fondo de la cuestión porque por ende no hay cosa juzgada— tener la consecuencia o el resultado de dejar sin efecto o de reducir la multa impuesta. **En tal caso entiendo que lo pasado sería susceptible de un reclamo de devolución**, y al respecto señalo que a tal efecto no sería obstáculo lo establecido por el art. 1068 del Código Aduanero (repetición de importes de tributos pero no de importes abonados por “multas”), ya que lo que no es posible es repetir el importe —en esta hipótesis pagado de más— por la vía “reglada” del procedimiento de los arts. 1068 y subsiguientes del Código Aduanero, es decir, en rigor, que no se podría repetir por la —también reglada— vía recursiva de los arts. 1132 y cc. del Código Aduanero, pues sí sería posible y por la vía “ordinaria” (art. 1053 inc. f. del Código Aduanero y/o decreto 1759/72 reglamentario de la LPA ante el mero

reclamo administrativo de devolución), no el juzgamiento o conocimiento acerca de la procedencia sustancial de la multa aplicada (es decir el juzgamiento sobre la comisión o no de la respectiva infracción y su responsabilidad lo cual es propio de la apelación del fallo aduanero que impone la condena) sino la consideración del eventual reclamo por el eventual pago en demasía respecto del importe —firme o confirmado— de la multa impuesta, o como en la hipótesis que aquí se plantea, el del eventual reclamo por lo pagado en garantía, esto último a las resultas del juzgamiento —de la infracción imputada— en la vía recursiva<sup>4</sup>.

En cuanto a la situación de que, en la misma hipótesis, se diera que el fallo apelado condenara al pago de multa y **también al pago de tributos**, y que luego de la apelación se efectuara el pago **por ambos conceptos** y en las mismas condiciones o circunstancias que las del supuesto precedentemente considerado, me referiré en el punto siguiente luego del análisis del aspecto principal de ese punto.

## II. PAGO DE MULTA Y —EVENTUALMENTE— DE TRIBUTOS CON ANTERIORIDAD AL FALLO APELADO, AUN “CON RECONOCIMIENTO EXPRESO” TAMBIÉN ANTERIOR A DICHO FALLO.

En esta situación contemplo el supuesto del pago del importe de una multa y en su caso también de una exigencia tributaria impuestas ambas en la resolución definitiva de un sumario por infracción aduanera y efectuado por quien resulta condenado y/o responsable, **pero con anterioridad al dictado del fallo condenatorio**, aun cuando además se hubiera efectuado —concomitantemente con el acto del pago o de dar cuenta del pago, o posteriormente pero también antes del fallo— el “reconocimiento expreso” del hecho constitutivo de la infracción y a la vez hecho gravado constitutivo de la exigencia tributaria.

Se trata de analizar si ese o esos pagos y aun con el referido expreso reconocimiento anteriores tienen o no decisiva incidencia en el

4. El criterio aquí expuesto quedó reflejado en el voto de la mayoría en la sentencia del 28 de junio de 2001 en la causa TFN 13.258-A “Ríos Ar SA”, Sala G, mayoría de la que el suscripto formó parte y en la que al respecto la Dra. Paula Winkler —que integró la Sala como vocal subrogante— expresara:

“...Que aquél (el condenado al pago de multa en el respectivo procedimiento para las infracciones) interpuso un recurso de apelación contra la multa que le fue impuesta por la aduana y, luego, abonó la misma. Ambos hechos resultan contradictorios, en tanto no hubo un desistimiento expreso posterior al pago por parte del administrado del recurso ahora en vista, por lo que corresponde interpretar esos hechos a la luz de la doctrina de los actos propios.

“Que dicha teoría, que tiene su origen en la regla «nadie puede ir válidamente contra sus propios actos» es aplicable en materia tributaria (V., si no, «La doctrina de los actos propios: su aplicabilidad en el derecho tributario», Susana C. Navarri, «Derecho Fiscal», 473, nov. de 1987, pág. 481 y subsiguientes, y la jurisprudencia allí citada), sobre todo referida al administrado cuando se trata de proteger sus derechos subjetivos. Tal doctrina, por otra parte, responde a la necesidad de que las conductas jurídicas resulten conforme a un tipo razonable de «no contradicción» a los efectos de permitir la correcta aplicación de las leyes (una de sus consecuencias, **en el derecho privado**, es el conocido principio «nadie puede alegar su propia torpeza»).

“Que, entonces, el pago formalizado en fecha posterior a la iniciación de la presente causa, sin que luego hubiere —como dije— un desistimiento expreso de la apelación (pues mucho menos en materia penal tal desistimiento puede presumirse en tanto se encuentra directamente afectado el derecho a la defensa del imputado), resulta contradictorio con el recurso de apelación impetrado (nótese que tampoco hubo consentimiento expreso de la multa al formalizarse el pago en sede administrativa de la aduana).

“Que tiene sentado Nuestro Más Alto Tribunal que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos para, así, ejercer una conducta totalmente incompatible con una anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (doct. de «Video Club Dreams c. Inst. Nac. de cinematografía», 6 de junio de 1995, entre muchos otros. Tener en cuenta el precedente «Arigós, F. c. Lotería de Beneficiencia de Ctes.» en “Fallos”, 7:139). Consiguientemente, el hecho del pago en mi opinión no puede interpretarse como si se tratara de un consentimiento de la multa impuesta sino, en todo caso, como el depósito en garantía a que hace referencia en su voto el Dr. Sarli, conclusión esta que es el resultado del trabajo hermenéutico de eliminar la contradicción aparente de conducta a la que me referí antes, según la teoría que recién expuse, tanto más cuanto —como también lo afirma dicho Vocal— de todos modos le quedaba expedita a la actora la vía de la repetición, aun tratándose de multa, por la vía residual contemplada en el inciso f) del art. 1053 del Código Aduanero. Por tanto, es posible jurídicamente pronunciarse acerca de la procedencia sustancial del recurso interpuesto”.

sentido de determinantes de la procedencia sustancial de la condena y de la exigencia tributaria que se formulen después en el posterior fallo condenatorio, es decir si constituyen o no un por sí solo suficiente fundamento de tal procedencia sustancial y/o si por ello se tomaría inviable o improcedente la apelación de dichas condena y exigencia.

## II. 1. Exclusión de un caso especial.

Cabe señalar que de este supuesto debe excluirse el caso de "*pago voluntario en los términos de los arts. 930 y 932 del Código Aduanero*", dado que este pago, que —si es efectuado en debida forma, por el importe debido y en tiempo oportuno— evidentemente tiene el efecto equivalente a un reconocimiento expreso a los fines y efectos específicos de tal instituto o régimen, produce el expresamente previsto efecto de extinguir la acción penal (la acción para aplicar la sanción por infracciones aduaneras) y sin anotar el antecedente, esto es que tiene el evidente fin de "evitar la condena penal", con lo cual forzosamente no habrá condena penal (la resolución definitiva deberá meramente declarar el correcto acogimiento al instituto con todos sus efectos, sin perjuicio del derecho del responsable a apelarla si se rechazara por cualquier razón el acogimiento y por ello se impusiera condena) y por lo tanto no se dará el supuesto de pago y reconocimiento anteriores "al fallo condenatorio"<sup>5</sup>.

## II. 2. Alcance de los aspectos infraccionales del supuesto.

En consecuencia, el supuesto que aquí planteo (que puede darse en diversas variantes) podría presentarse por ejemplo cuando en un expediente sumario, donde por caso se imputara la infracción tipificada por el art. 970 del Código Aduanero respecto de mercadería de

una importación temporaria con la consecuente exigencia tributaria prevista en el art. 274 del Código Aduanero, resultara que el importador, sin que se dé el supuesto del antes referido art. 930 (sea porque no lo invoca o no se acoge, sea porque lo hace extemporáneamente), en ese expediente y **antes de la resolución definitiva** efectuara el pago de la multa y de los tributos liquidados, ello por cualquier razón o aun reconociendo expresamente y/o admitiendo que toda o un saldo de la mercadería hubiera quedado sin reexportar en término (lo cual vendría a constituir el fundamento —pago o pagos aparte— de la condena al pago de multa y de tributos que más tarde se le impusiera al dictarse la resolución definitiva), y sin embargo después apela el fallo condenatorio, pretendiendo la revocación de la condena, por ejemplo expresando en esa oportunidad que con posterioridad advirtió que el todo o el saldo había sido en realidad reexportado en término (lo que implica que la aludida admisión precedentemente indicada habría respondido a un error) y ofreciendo prueba al respecto<sup>6</sup>, siendo así que el único sentido de la así pretendida revocación del fallo apelado no podría ser otro (aun sin aclaración expresa en tal sentido) que el de obtener la revocación de la condena al pago de multa (y/o por ende de obtener la declaración de absolución por la infracción imputada) y consecuentemente que se deje sin efecto el cargo por tributos, de lo cual resultaría que quedarán "sin causa" los pagos efectuados por ambos conceptos y ello a su vez **con el efecto de posibilitar el posterior reclamo de su devolución** ante la aduana.

A diferencia del supuesto del capítulo I precedente, en este supuesto el pago "anterior al fallo apelado" —que aquí sí en su caso, según las circunstancias y/o conforme con algún otro elemento de juicio adicional podría implicar un reconocimiento tácito del hecho imputa-

5. En cuanto a la incidencia de este pago voluntario respecto de la eventual concomitante observación tributaria eventualmente controvertida pese a dicho pago, ver el capítulo IV de este Trabajo.

6. Queda claro que en materia infraccional es posible ofrecer prueba en el recurso de apelación aunque no se la hubiera ofrecido en el respectivo procedimiento en sede aduanera (art. 19 punto 5 de la ley 25.239).

do<sup>7</sup>— y aun el reconocimiento, expreso y que tal vez podría —excepcionalmente según lo dicho— ser tácito, del hecho y/o de la deuda por ambos conceptos, efectuado también con tal anterioridad, no deben analizarse —en el recurso de apelación— como posibilidad de considerar “consentido el fallo dictado” (lo cual se daría sólo cuando el reconocimiento fuera “posterior” al fallo y ya se vio al tratar ese supuesto que a su vez dicho efecto sólo se daría con un reconocimiento o consentimiento “expreso”), sino en la incidencia que pudieran tener para asumir o no por configurada la infracción por la que la aduana impusiera la condena y la consecuente exigencia tributaria.

Es decir, dicho de otro modo e invirtiendo los términos de la relación, para determinar si tal pago y tal reconocimiento anteriores ceden o no ante “el arrepentimiento o la denuncia del error que antes se expresara en el sumario” y ante la prueba que desvirtuara la comisión de la infracción.

En cuanto a la antes referida posibilidad de corresponder la devolución de los pagos en consecuencia de la sentencia a dictarse en el recurso de apelación, es obvio señalar que —en la hipótesis de juzgarse en tal sentencia que en el caso no correspondieran ni la condena impuesta ni el cargo formulado en el fallo apelado— de ello no podría resultar que en esa misma sentencia se dispusiera y/o debiera disponerse la devolución de los importes abonados, ya que al efecto sería ineludible el previo reclamo administrativo.

Además es preciso reiterar, también en este punto y para la hipótesis que aquí se trata, que el eventual posterior reclamo de devolución que pueda realizar la apelante ante la aduana en consecuencia del hipotético juzgamiento absolutorio, no podría serlo en los términos del “reglado” procedimiento de repetición de los arts. 1068 y ss. del Código Aduanero, ello en el sentido (el único sentido) de que la eventual

denegatoria total o parcial (y por cualquier razón pese al hipotético juzgamiento absolutorio) de los importes que se reclamen no podría recurrirse por la vía “reglada” (art. 1132 ap. 1. del Código Aduanero) sino por la vía “ordinaria” de la LPA y su decreto reglamentario 1759/72 t.o. por decreto 1883/91, es decir que no podría “volver a juzgarse la **procedencia sustancial** de la multa y los tributos” (por cuanto en la hipótesis ello habría sido juzgado en mentado recurso de apelación), lo cual, asimismo quedó claro, no obsta al reclamo de devolución de lo —en la hipótesis— pagado de más y/o sin causa.

Por ello, y por lo dispuesto en el art. 1132 ap. 1 del Código Aduanero (y disposiciones concordantes —como por ejemplo Ia del art. 1053 inc. a. *in fine* del mismo código—) y atento, en esta hipótesis, el específico contenido condenatorio del fallo apelado, es formalmente procedente el juzgamiento —en el recurso de apelación contra ese fallo— sobre la procedencia o improcedencia sustancial de la pena de multa y del consecuente cargo por tributos, impuestos en dicho fallo, es decir —en el ejemplo propuesto— acerca de si se cometió o no la infracción imputada, del art. 970 del Código Aduanero (y por ende si se produjo o no irregularmente el respectivo hecho imponible del art. 274 del Código Aduanero), y/o respectivamente si se incumplió la pertinente obligación (derivada de la respectiva importación temporaria), por el total o por el saldo en su caso imputado por la aduana, o bien si la obligación se cumplió en su totalidad; ello sin perjuicio de analizar en tal caso el efecto de los pagos efectuados por la apelante antes del fallo condenatorio y aun de que ella misma además admitiera en su momento —con la misma anterioridad— la existencia de mercadería sin reexportar en término.

En cuanto a esa incidencia, cabe señalar, en primer lugar que un pago con tal anterioridad

7. Al respecto cabe tener presente que el “reconocimiento tácito” sólo tiene un efecto expresa y legalmente previsto o establecido, en materia tributaria y exclusivamente en orden a la interrupción de la respectiva prescripción de la acción de la aduana para aplicar y percibir tributos (art. 806 inc. e. del Código Aduanero), por lo que es claro que, al menos en lo que concierne a la configuración de la infracción y su consecuente condena, no corresponde en principio aplicar análogamente tal reconocimiento “tácito”.

—pero a la vez, en la hipótesis, sin haber quedado comprendido en el supuesto de los arts. 930 y 932 del Código Aduanero— sólo podría tener, independientemente de su intención que no cabe juzgar, el “efecto” de un pago o depósito en garantía si es que, después de ese pago y en consecuencia de la condena infraccional que ese pago no logró evitar, quien realizara ese pago cuestionara después (ejercitando debidamente la vía recursiva reglada) esa condena; y ello porque ese pago, al no tener ni poder tener el efecto del referido régimen de los citados arts. 930 y 932, no coloca a la situación en el “específico” supuesto —y único supuesto legalmente previsto— que le da al pago de la multa (cuando es **previo** a la respectiva resolución definitiva) un efecto “determinado”, efecto que en la especie es extintivo de la acción y que a la vez y/o por ello evita la condena y que por ello —si efectuado en tiempo y forma debidos— excluye toda cuestión y/o reclamación o pretensión ulteriores entre las partes, **pero no podría ni razonable ni legalmente concluirse** —en el caso mediante una indebida interpretación “a contrario”— en que, por no darse los requisitos de tiempo y forma, ese pago anterior al fallo aduanero a la vez que no fuera extintivo de la acción (esto correctamente) fuera —como consecuencia— fundamento **por sí mismo suficiente** para considerar configurada la infracción.

En segundo lugar, y respecto del “expreso” reconocimiento que pudiera darse en el expediente sumario (tal, en el ejemplo que se viene dando, el reconocimiento de que quedaba todo o un saldo sin reexportar en término), entiendo que el mismo, en el caso reconocimiento del hecho mismo que —sin nada en contrario— sería constitutivo de la infracción, tampoco podría tener por sí solo el efecto “constitutivo” de una infracción a la postre **inexistente en la realidad**.

Ello así en cuanto:

a) no está previsto legalmente tal efecto (respecto de un reconocimiento expreso **anterior** a la condena de la resolución definitiva);

b) en materia penal es obvio que **la confesión del imputado** no tiene tales efectos cons-

titutivos y puede ser absuelto —y/o en su caso quedar sin efecto la pena firme— “pese” a esa confesión; y

c) claro que esto último tiene **una específica excepción** en materia de infracciones aduaneras (dentro del marco de la “especificidad” del derecho penal aduanero y consecuente “supletoriedad” del derecho penal común o general, art. 861 del Código Aduanero), cual sería el reconocimiento o consentimiento expreso (de la condena impuesta y/o del hecho que la motivara), o su consentimiento por no ejercitar la vía recursiva, pero efectuados **con posterioridad a la resolución definitiva que imponga dicha condena**, lo cual, cabe enfatizar, resulta legal y expresamente del efecto de “cosa juzgada” que tiene dicha resolución definitiva si no es recurrida y/o lo que es lo mismo si es expresamente consentida (arts. 1139 y 1183 del Código Aduanero), excepción que no es el caso de la hipótesis que aquí se analiza, y sin perjuicio de que —también por la mentada especificidad y según se vio— lo pagado “sin” condena pero por el régimen de los arts. 930 y 932 del Código Aduanero obviamente no podrá generar la posterior devolución.

Por lo tanto cabe concluir en que el pago de la multa y/o el reconocimiento o admisibilidad del hecho infraccional, efectuados por cualquier razón con anterioridad al fallo aduanero condenatorio (pero con exclusión del supuesto de pago en los términos de los arts. 930 y 932), no impiden de ningún modo que después —en ejercicio de la vía recursiva reglada— pueda ser revocada la condena impuesta en dicho fallo y ello con la consecuencia, en su caso, de la legitimidad del reclamo de devolución de lo pagado.

### II. 3. El aspecto tributario en este supuesto.

Podría plantearse la duda acerca de si la misma conclusión alcanzada precedentemente comprende también, o no, al aspecto tributario; es decir, en el supuesto analizado, si se tuviera —en el recurso de apelación o en la demanda contenciosa contra el fallo condenatorio— **por no configurada la infracción imputada** (en

el ejemplo dado, si se tuviera por acreditada la exportación en término de la totalidad de la mercadería) y así, pese a los referidos pago de la multa y/o reconocimiento del hecho infraccional anteriores al fallo aduanero, correspondería revocar la sanción impuesta, si correspondería igualmente revocar la correlativa exigencia tributaria aun en el caso de que antes del fallo que la establecía se hubiera efectuado su pago y/o el reconocimiento de la obligación tributaria, o bien si en cambio correspondería confirmarla (pese a que en la apelación también se cuestionara esa exigencia y pese a que correspondiera revocar la condena infraccional), precisamente en razón de tal pago, que a su vez podría —según las circunstancias— configurar el reconocimiento tácito (y sin perjuicio de considerar a ese pago total o parcialmente cancelatorio), o en razón del reconocimiento expreso de la obligación tributaria.

Esta última posibilidad vendría avalada por la circunstancia de que el reconocimiento —expreso o tácito—, en particular de la obligación tributaria, tiene expresa recepción legal, precisamente en el ya aludido art. 806 inc. e) del Código Aduanero, y de allí podría inferirse que ese reconocimiento —al menos en materia tributaria— cerrara toda posibilidad de revisión ulterior de la exigencia derivada de la obligación reconocida; es decir que se habría operado una suerte de caducidad del derecho a la revisión.

No obstante sostengo el criterio en contrario, es decir que los referidos pago y/o reconocimiento de la obligación tributaria no impiden la revisión ulterior de la respectiva exigencia que establezca el fallo aduanero.

Ello así —claro está— siempre que la revocación de la condena obedezca a la inexistencia de infracción y que el mismo hecho constitutivo de la infracción imputada sea a su vez el hecho gravado por tributos (caso del supuesto contemplado en los arts. 274 y 970 del Código Aduanero) y/o que el tipo infraccional del que se trate incluya en su descripción la obligación tributaria misma (caso del art. 954 inc. a. en su armonía con el art. 956 inc. b, del Código Aduanero), y por las siguientes razones:

a) la caducidad de un derecho —máxime estando en juego el derecho de defensa— debe ser expresa en la ley, lo que no está previsto en el caso dado;

b) el impedimento de revisión (de una condena infraccional y también de una exigencia tributaria), en el sentido de no poder “juzgar” (en rigor volver a juzgar) la procedencia o improcedencia sustancial de tales condena o exigencia, sólo está dado legalmente por la “cosa juzgada” y en la materia —tanto infraccional como tributaria— tal cosa juzgada sólo se da por el fallo una vez firme y/o confirmado (cfr. los arts. 1139 y 1183 del Código Aduanero), es decir que para ese efecto se requiere forzosamente el dictado del fallo aduanero (y en su caso la o las sentencias de la vía recursiva reglada), por lo que de ningún modo el pago o el reconocimiento “anteriores” a ese fallo puede producir el efecto de impedir la revisión de lo que se imponga en el ulterior fallo; y

c) por lo mismo, y en suma, tales pago y/o reconocimiento —expreso o tácito— de la obligación tributaria anteriores al fallo del sumario, equivalen en sus efectos al pago y/o al reconocimiento que se efectúen respecto de una exigencia tributaria (liquidación de oficio u observación) autónoma, esto es como “acto impugnabile” previsto en el art. 1053 inc. a) del Código Aduanero (y no como liquidación tributaria contenida en la resolución del procedimiento para las infracciones, previamente efectuada y notificada al correrse la vista del art. 1101 del Código Aduanero), en cuyo caso no hay cosa juzgada y es posible la revisión por el reglado procedimiento de repetición y su vía recursiva.

Por último, entiendo que el mismo criterio debe aplicarse al supuesto analizado en el capítulo I precedente, esto es en las circunstancias allí descriptas cuando el pago de la obligación tributaria se efectúe aun después del fallo aduanero en el procedimiento infraccional (o en su caso después de la resolución definitiva en el procedimiento de impugnación) y cuando a la vez se interponga el reglado recurso de apelación pero siempre que

a la vez y con la misma posterioridad no se formule un consentimiento expreso y/o se desista del recurso.

### III. PAGO DE MULTA Y/O DE TRIBUTOS POR UN RESPONSABLE SOLIDARIO QUE NO ES EL MISMO (TAMBIÉN RESPONSABLE SOLIDARIO) QUE APELA LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE ESTABLECE LA RESPECTIVA EXISTENCIA.

Sin perjuicio de todo lo expuesto en los puntos anteriores con relación a que el pago del concepto del que se trate, sea anterior (aun con más reconocimiento expreso o tácito) o sea posterior (pero sin reconocimiento o consentimiento expreso) al respectivo fallo o resolución definitiva, a mi juicio y en las condiciones analizadas y como principio general dicho pago no enerva la posibilidad de revisión de la condena o la exigencia tributaria en ejercicio de la vía recursiva reglada, planteo aquí algunos supuestos cuya particularidad (de la que en ciertos casos resultarán excepciones a dicho principio general) deriva de la circunstancia de la existencia de **dos responsables solidarios** y de que mientras uno paga el otro recurre.

#### III. 1. Pago de una multa por uno de los responsables solidarios.

Tómese por caso una pena de multa impuesta solidariamente al importador y al despachante por la infracción del art. 954 del Código Aduanero.

Sobre la base de que el pago anterior (o en su caso el reconocimiento anterior) o posterior (pero sin consentimiento expreso) al fallo condenatorio que igual se apela pese a tal pago (y/o reconocimiento en su caso) no impide en principio la revisión de la condena cuando el que paga es el mismo que apela, forzoso es que lo mismo y aun con más razón ocurra cuando el que apela no es el que pagó; es decir que aunque aquí el interés de quien apela no sea el de obtener una decisión que le posibilite la devolución de lo pagado (pues él no

pagó y la aduana no le reclamará al apelante la multa solidaria si ella ha sido íntegramente pagada por el otro), el interés puede venir dado por —en caso de éxito en el recurso— no contar con un antecedente infraccional, o por no tener que responder de regreso y por su parte ante el que pagó, lo cual es de toda claridad, y aun —según pudiera sostenerse y así se analizara— para posibilitar la devolución al que pagó.

Luego, el aspecto verdaderamente conflictivo que aquí se presenta, sería determinar, ante el eventual éxito en el recurso del apelante (es decir en el recurso del que apela y no pagó), y si tal éxito se diera por la inexistencia de la infracción o por atenuantes aplicables a todos los intervinientes, si el que ha pagado la multa (sin haber apelado el fallo) tiene o no derecho a reclamar la devolución de lo pagado, como pagado sin causa.

Desde un punto de vista podría sostenerse que quien ha pagado, pero además —y esto es lo importante que reforzaría el significado del pago— ha consentido, él mismo y por no interponer el recurso reglado, el fallo que le impuso la multa, no podrá repetir en el caso expuesto, en cuanto le sería oponible la cosa juzgada del fallo que a su respecto quedó firme.

Pero desde otro punto de vista, hacia el que me inclino, así como no podría oponerse como cosa juzgada la firmeza de una condena (firme para quien fue parte en el sumario) a quien no ha sido parte por no haber sido citado, ni —también como cosa juzgada— la firmeza respecto de un responsable solidario a quien siendo también responsable solidario (y debidamente citado) apela, entiendo que tampoco hay cosa juzgada contra quien no ha recurrido (y aunque haya pagado la multa) mientras no haya cosa juzgada respecto de todos los responsables solidarios.

Ello significa, siempre en mi opinión, que el principio establecido en los arts. 1139 y 1183 del Código Aduanero (del que resulta que si el fallo queda firme es cosa juzgada) se da —en caso de condena solidaria— sólo cuando el fallo queda firme **respecto de todos los responsables solidarios**.

La clave viene dada, a mi juicio, por lo establecido en el art. 1136 del Código Aduanero<sup>8</sup>. En efecto, la suspensión de la ejecución de las sanciones, **aun para el que no recurrió**, cuando al menos uno de los condenados por el mismo hecho hubiera recurrido, no podría tener otro sentido que el de que todavía no hay firmeza del fallo y por ende no hay cosa juzgada (**aun para el que no recurrió**) hasta tanto no recaiga sentencia firme en el recurso que sí se interpuso; de modo que la cosa juzgada —cuando así se dé— puede no beneficiar a quien no recurrió (sea porque se confirma la infracción y sin atenuantes generales, sea porque quien recurrió es absuelto pero por circunstancias personales), en cuyo caso cesará la suspensión de la ejecución de las sanciones, o sí puede beneficiarlo (sea porque se determina la inexistencia de la infracción, sea porque se dan atenuantes que comprenden a todos los responsables) en cuyo caso la absolución o la atenuación forzosamente lo alcanzarán.

Esta conclusión es, por lo tanto, la consecuencia natural de lo establecido en el citado art. 1136, sin perjuicio de señalar que tal consecuente conclusión era la establecida “expresamente” en el régimen de la derogada ley de aduana t.o. 1962 y sus modificaciones<sup>9</sup>, que queda así como antecedente valioso al respecto.

Luego, entiendo que quien hubiera pagado una multa —impuesta solidariamente con otro

u otros condenados— sin haber recurrido el respectivo fallo, **tiene derecho a reclamar la devolución de lo pagado en tal concepto**, si es que alguno de los otros solidariamente condenados hubiera recurrido dicho fallo y el resultado del recurso lo beneficiara, en el sentido ya expuesto, sea por la inexistencia de la infracción sea por atenuantes aplicables a todos los responsables, pues en tal supuesto se habría dado un pago sin causa<sup>10</sup>.

### III. 2. Pago de tributos por uno de los responsables solidarios.

Tómese por caso una condena al pago de tributos impuesta solidariamente al deudor principal, en el caso el importador en una importación temporaria, y al garante de la eventual obligación tributaria (arts. 255, 274 y 453 inc. c. del Código Aduanero, y solidaridad que en la hipótesis viene dada por la modalidad asumida en la propia constitución de la garantía), en un procedimiento por la infracción del art. 970 del Código Aduanero y en el que ambos fueran debidamente citados (juego armónico de los arts. 274, 970, 1092, 1094 inc. d., 1101, 1103 y 1112 inc. b., del Código Aduanero) y el importador —sólo él— condenado al pago de multa por la infracción imputada.

A mi juicio la situación varía —en sus efectos— considerablemente según quién efectúe el pago de los tributos.

8. El art. 1136 del Código Aduanero establece que “*Cuando contra la resolución del administrador recaída en el procedimiento para las infracciones sólo uno o alguno de los condenados por un mismo hecho interpusieren recurso de apelación o demanda contenciosa, se suspenderá la ejecución de las sanciones impuestas a todos los condenados, incluidos los que no hubieren apelado*”.

9. El art. 88 de la L.A. (t.o. 1962), en el mismo sentido del actual art. 1136 del Código Aduanero establecía que “*Cuando de la resolución del Administrador sólo uno o alguno de los condenados por un mismo hecho ocurriese a la justicia federal a entablar la contención, se suspenderán los efectos de la resolución administrativa, no sólo respecto de los recurrentes sino de todos los penados, hasta que se concluya el juicio iniciado*”; y el art. 89 de la misma L.A. **explícitamente** establecía (como colofón de la suspensión reglada por el artículo que lo precedía): “*Si la sentencia general absuelve o aminora a los recurrentes la pena que les impuso la Administración, declarando no haber habido hecho punible o haberse cometido éste con circunstancias atenuantes para todos los culpables, la absolución o disminución de la pena alcanzará a los demás penados que no recurrieron a la justicia federal, pero si la sentencia absuelve o disminuye la pena sin consideración al delito o infracción en general, sino por circunstancias especiales a cada uno de los recurrentes, la absolución o minoración de la pena no alcanzará a los demás penados que no entablaron contención ante la justicia federal*”.

10. En cuanto al derecho a reclamar lo así pagado en demasía, en concepto de multa, y la imposibilidad de “repetir por la vía del art. 1068 y subsiguientes del Código Aduanero” —es decir por el “reglado” procedimiento de repetición—, ver lo expuesto en el penúltimo párrafo del capítulo I de este trabajo.

Si el pago de lo exigido por tal concepto — en tal caso cancelatorio— lo efectúa el garante (antes del fallo o bien en consecuencia del mismo), que a su vez no recurre el fallo, éste puede ser apelado por el importador —deudor principal— quien obviamente, pese a que por dicho pago cancelatorio la aduana ya no le reclamará suma alguna por aquel concepto y por la respectiva operación, tendrá interés en el recurso para procurar la absolución y por ende que la multa quede sin efecto y/o para no tener que responder de regreso ante su garante pagador de los tributos exigidos, y en tal caso, si el recurso prospera obteniéndose la absolución (con la consecuente caída de la pena de multa) por concluirse en que no había existido el incumplimiento infraccional imputado, la forzosa consecuencia será que tampoco se había producido el hecho gravado previsto por el artículo 274 del Código Aduanero, con lo cual el pago efectuado por el garante ha devenido en un pago sin causa y por lo tanto, a mi criterio, **susceptible de devolución**.

Entiendo asimismo que el criterio es igualmente aplicable, aun sin darse un procedimiento para las infracciones, en el supuesto de una resolución definitiva recaída en un procedimiento de impugnación respecto de un cargo por tributos con relación a una obligación garantizada por un tercero (sería por ejemplo el supuesto de invocarse el tratamiento intrazona MERCOSUR sin la presentación del pertinente certificado de origen —y por ello la garantía— y cuya presentación ulterior lo fuera de un certificado inaplicable<sup>11</sup>, en cuyo caso sería ejecutable la garantía dada), donde la impugnación fuera interpuesta tanto por el

importador como por el garante, y por la referida resolución se confirmara el cargo y sólo apelara el importador mientras el garante no recurre (por lo tanto consiente) y paga el importe del cargo (y aun en la hipótesis de que el garante que paga ni siquiera hubiera impugnado).

En este supuesto también entiendo que la devolución corresponde si el importador apela la resolución (que no apela el garante) y la sentencia firme que al respecto se obtenga determina la aplicabilidad del certificado y por ende la revocación del cargo (y aun si el mismo resultado se obtiene en la resolución definitiva de la impugnación del cargo que no impugnara el garante), ya que el pago del garante ha devenido en un pago sin causa.

Aquí es preciso aclarar que en los supuestos hasta aquí reseñados en este punto 2, llevo a la misma conclusión que la más arriba indicada para el supuesto de pago de multa **por** el condenado solidariamente que no recurre (punto 1 precedente), pese a que no es aplicable a aquellos lo establecido en el mentado art. 1136 del Código Aduanero (como fundamento de la anterior conclusión) por cuanto esta norma suspende la ejecución de —sólo y exclusivamente— **las sanciones impuestas a los condenados en el procedimiento para las infracciones**, lo cual excluye a la suspensión de ejecución de tributos respecto del responsable solidario que no apelara y/o que no interpusiera el procedimiento de impugnación. Pero aquí la conclusión se apoya, lisa y llanamente, en el **pago sin causa** determinado por un **acto jurisdiccional** al que se arriba por la vía reglada y por intermedio del responsable o deudor principal que ejercita dicha vía.

11. Cabe señalar al respecto que, a partir del criterio de la C.S.J.N. establecido en la sentencia del 21 de diciembre de 1999 en la causa "Mercedes Benz Argentina SACIFIM" (Fallos: 322: 3193), en la que se determinó que los incumplimientos y/o defectos de los certificados de esa causa eran meramente formales y no afectaban la validez de los mismos y por ende no obstaban a la aplicación del beneficio arancelario, y en cuanto el mismo fue lisa y llanamente aplicado —por la misma C.S.J.N.— en otros muchos pronunciamientos referidos a diferentes supuestos de incumplimientos de diversa índole con relación a requisitos establecidos por el propio Acuerdo internacional para la emisión y/o contenido del certificado (aplicación extensiva e indiscriminada que obviamente acato pero con la cual respetuosamente no concuerdo, básicamente en cuanto a la consideración de requisitos meramente formales respecto de algunos requisitos exigidos por el propio Acuerdo), la inaplicabilidad del certificado de origen habría quedado de hecho limitada al solo supuesto de que el certificado ampare y/o comprenda a una mercadería cabalmente diferente de la efectivamente presentada a despacho, cualesquiera fueran sus defectos y/o incumplimientos —respecto de lo pactado en el Acuerdo— de los que aquélla adoleciera.

Por una parte, siempre con relación a estos supuestos, al garante que no recurre el fallo condenatorio o que impugna pero no apela la resolución aduanera que confirma el cargo, no se le podrá oponer la "cosa juzgada" a su respecto (la de los arts. 1139 y 1183 del Código Aduanero), pues lo que en todo caso por esas normas le queda vedado es que él mismo pueda pretender la revisión jurisdiccional de la liquidación que a su respecto ya fue objeto de revisión en el respectivo procedimiento reglado, pero no le puede quedar vedado reclamar la devolución de lo pagado sin causa (en tal caso por la vía ordinaria y no por la reglada) en cuanto el resultado del ejercicio de la vía reglada por el otro responsable solidario determine la inexistencia del hecho gravado o en su caso la aplicabilidad del certificado, es decir que no correspondía el pago efectuado; ello con la especial advertencia de que, dado lo establecido por el mentado art. 1136 del Código Aduanero y lo que el mismo excluye según se vio, el garante que no apela el fallo que le impone la exigencia tributaria o en su caso la resolución de la impugnación que él mismo efectuara, o en su caso que no impugna el cargo, no podrá oponerse a la ejecución de la exigencia y/o del cargo (ejecución no suspendida por dicha norma), pero si, sea por tal ejecución sea espontáneamente, efectúa el pago de la exigencia, podrá luego reclamar la devolución en la hipótesis aquí expuesta. Entiendo, por lo demás, que esta solución se ajusta a la equidad.

Por otra parte es obvio que al garante que no impugna el cargo impugnado no se le podrá oponer —a ningún efecto— la cosa juzgada de los arts 1139 y 1183 del Código Aduanero, y por ende si paga podrá repetir por sí y por el reglado procedimiento de repetición (en el sentido de obtener él mismo la revisión jurisdiccional de la liquidación que no fue objeto de revisión en un procedimiento reglado), y sin perjuicio, claro está, de reclamar lisa y llanamente la devolución si la revisión —y en sentido favorable— resultara del ejercicio de la vía reglada por el otro responsable solidario.

En cambio de lo hasta aquí expuesto en este punto, entiendo que la solución es diferente

si quien paga (el importe de los tributos exigidos por la aduana en la resolución definitiva de un procedimiento reglado, por ende un pago cancelatorio) es el deudor principal y no el garante que a su vez recurre.

En efecto, no tendría ningún sentido, y no habría interés alguno en la acción del garante recurrente, si se tramitara el recurso del garante, y por ende —en consecuencia de tomarse conocimiento del pago— debería declararse que el recurso ha devenido abstracto; es decir que no tendría sentido continuar la causa al solo fin de determinar la procedencia o improcedencia sustancial de los tributos por los que la importadora hubiera efectuado el referido pago ya que, por una parte, la importadora —en la hipótesis— ha consentido la exigencia que pagó y, habiendo mediado un procedimiento de impugnación por ella interpuesto o un procedimiento para las infracciones en el que ella fuera debidamente citada, en los que la aduana ha revisado la respectiva liquidación y se ha expedido sobre el fondo de la cuestión, no habrá reglado procedimiento de repetición posible para ella (art. 1069 del Código Aduanero), y por otra parte, dada la relación del garante recurrente con la importadora que pagó —es decir dado su carácter de fiador de la obligación de esta última— no habrá posibilidad de acción de regreso, por parte de quien pagó, contra el obligado solidario en carácter de garante; en suma, entiendo que la exigencia aduanera establecida en una resolución definitiva de un procedimiento reglado, consentida y cancelada por el deudor principal, deja sin virtualidad al recurso del obligado solidario y dicho recurso no podría continuar y resolverse al solo efecto de posibilitar la devolución de lo pagado por aquél, precisamente por su carácter de responsable y deudor principal.

#### IV. PAGO EXTINTIVO DE LA ACCIÓN PENAL POR INFRACCIONES ADUANERAS (ARTS. 930/932 DEL CÓDIGO ADUANERO), Y CONTROVERSIA SOBRE LA OBSERVACIÓN TRIBUTARIA.

En este supuesto planteo el caso de un pago

voluntario de la multa mínima, en tiempo y forma, en los términos de los arts. 930/931 y 932 del Código Aduanero, esto es extintivo de la acción penal si fuera por el importe efectivamente correspondiente<sup>12</sup>, concomitante con el cuestionamiento, por parte de quien ha efectuado ese pago, de la eventual correlativa observación y/o pretensión tributaria aduanera previamente liquidada y notificada al correrse la vista del art. 1101 del Código Aduanero (arts. 1092, 1094 inc. d., 1101, 1103 y 1112 inc. b. del Código Aduanero) cuyo plazo determina el plazo de acogimiento a dicho régimen de pago voluntario.

La cuestión que al respecto podría suscitarse sería la de determinar si dicho pago, que implica un "consentimiento" acerca de la posición aduanera, constituye a la vez y/o implica también un consentimiento acerca de la eventual pretensión tributaria aduanera (ello si es que el hecho infraccional imputado es a la vez el hecho gravado por tributos que recauda la aduana —vg.: arts 970 y 274 del Código Aduanero— o si es que el tipo infraccional imputado se integra con la existencia de una diferencia tributaria no percibida o que pudo no percibirse por el hecho tipificado —vg.: art. 954 inc. a. del Código Aduanero—), que obste al cuestionamiento de esa pretensión tributaria —o tal vez que tal cuestionamiento impida el acogimiento al aludido régimen de pago voluntario—, o si por el contrario son compatibles el dicho acogimiento y a la vez el cuestionamiento en el aspecto tributario el cual —este último— por ende debiera ser objeto de resolución en los términos del art. 1112 inc. b) del Código Aduanero, es decir que el juzgador debiera sustanciar el procedimiento y dictar la resolución definitiva en la que, a la par de accederse al señalado acogimiento (si el importe pagado fuera el correspondiente), se determinara si se produjo o no el hecho gravado o bien si se dio o no el perjuicio integrante del tipo infraccional, ello al exclusivo fin de expedirse sobre la procedencia o improcedencia sustancial de la exigencia tributaria.

Sostengo la procedencia de esta última alternativa; ello así con principal fundamento en la circunstancia de que (además de que —no está de más señalarlo— el mentado régimen de pago voluntario no exige también el pago de tributos) dicho régimen se da al exclusivo fin de extinguir "*la acción penal por infracciones aduaneras*" y al respecto sólo se exige "*el pago voluntario del mínimo de la multa que pudiese corresponder*" y no, de ninguna manera, el consentimiento o admisión **del hecho** (esto es del hecho gravado por tributos o en su caso del hecho productor de la diferencia tributaria —perjuicio fiscal efectivo o potencial—), de modo que el antes señalado consentimiento que ese pago voluntario implica no puede sino considerarse al único fin para el que tal pago está previsto, esto es, y sólo ello, al efecto de la extinción de la acción penal.

Luego, si la vista del art. 1101 del Código Aduanero se da al efecto de que el imputado presentara todas sus defensas, lo que significa sus defensas tanto en el aspecto de la imputación infraccional como respecto de la pretensión tributaria (cfr.: arts. 1092, 1094 inc. d., 1103 y 1112 inc. b., del Código Aduanero), y el interesado sustituye su defensa sobre la infracción por el reglado régimen de pago voluntario de la multa mínima y a la vez presenta su defensa contra la observación tributaria, el procedimiento debe continuar en todos los pasos reglados —aun con la eventual producción de prueba— hasta el dictado de la resolución definitiva que deberá expedirse sobre el aspecto tributario.

Corresponde señalar que esta conclusión armoniza cabalmente con la situación en la cual el juzgador aduanero "absolviera" por la infracción imputada a la vez que determinara que el o los responsables adeudan tributos (situación y juzgamiento que sin duda son de real posibilidad, cfr.: juego armónico de los incs. a) y b) del art. 1112 del Código Aduanero), y también con la expresa previsión legal de que el "sobreseimiento" tiene el exclusivo efecto de la desvinculación "a los fines sancionato-

12. Ver lo expuesto en el capítulo II, punto 1, de este trabajo.

rios” pero **no implica la desvinculación a los efectos tributarios** (art. 1099 del Código Aduanero).

Cabe por último señalar que la resolución definitiva —en el procedimiento para las infracciones donde se dé la situación descripta—, en el caso de determinar que el responsable adeuda tributos, debe entenderse “apelable” o “susceptible de demanda contenciosa”, en los términos del art. 1132 ap. 1. del Código Aduanero, y no “impugnable” en los términos del art. 1053 inc. a) del Código Aduanero, ello así —aunque *ab initio* la cuestión quedara limitada al sólo aspecto tributario sin discusión o controversia sobre el aspecto infraccional—, por cuanto:

a) la contención y juzgamiento sobre el aspecto tributario ya se habrán dado en la instancia aduanera en el procedimiento para las infracciones que así se habrá sustanciado y habrá culminado con la señalada resolución definitiva,

b) el aludido ap. 1 del art. 1132 refiere a los recursos contra “las resoluciones” dictadas en

el procedimiento para las infracciones, y

c) el también aludido inc. a) del art. 1053 excluye de la impugnación a la liquidación de tributos contenida “en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones”, debiéndose entender, respecto de esto último y a mi criterio, que la expresión “condenatoria” acerca de la referida resolución significa y/o debe significar “condenatoria al pago de tributos” (dándose o no condena en el aspecto infraccional), ya que de entenderse a la misma —al fin de la exclusión de la que se trata— como forzosamente condenatoria en el aspecto infraccional (con lo cual sería impugnabile —en términos del art. 1053— la liquidación tributaria contenida en la resolución “absolutoria” en el aspecto infraccional) se estaría promoviendo un nuevo juzgamiento en sede aduanera —vía impugnación— de lo que ya había sido juzgado —vía procedimiento para las infracciones— ante la misma instancia aduanera, lo cual contraría claramente el espíritu del procedimiento contencioso aduanero, reglado en el Título II de la Sección XIV del Código Aduanero.