República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-125354749-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Noviembre de 2025

Referencia: Sentencia; 37.109-A;LENOVO (SPAIN) S.L SUCURSAL ARGENTINA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales miembros de la Sala "G" los Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel Nathan Licht y Dra. Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados: **"LENOVO (SPAIN) S.L SUCURSAL ARGENTINA** c/ **DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 37.109-A**.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Se trata de resolver en autos, si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 8202/2015, dictada en las actuaciones SIGEA Nº 12228-870-2010, con relación al permiso de embarque N° 10073 IC04 169541A documentado por la firma LENOVO (SPAIN) S.L SUC.ARG, por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A. inc. c), atento al faltante detectado por el servicio aduanero, condenándolo al pago de una suma de $ 686.086,96.- en concepto de multa.

II.- Fundamentos de la apelación: (a fs. 69/77) Se presenta la firma por apoderado, con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace mención de los hechos. Señala que no existen elementos de hecho y derecho que hayan sido motivo de la condena, que la firma importó mercaderías procedente de China con destino a Bs. As, las que se encontraban amparadas por dos facturas, la Nº 691129858 (9 bultos) y la Nº 6911203373 (8 bultos), por error se documentaron por la Aduana de Ezeiza en el despacho de autos ambas facturas, cuando una arribó por vía aérea y la otra factura por vía marítima posteriormente, por ello, al momento de la verificación se detectó el faltante de la mercadería amparada en la factura Nº 6911203373 (8 bultos). Sin embargo, el servicio aduanero formulo la denuncia por declaración inexacta. Cita normativa y jurisprudencia. Manifiesta que en el caso no ha quedado configurado el elemento subjetivo para perfeccionar la conducta infraccional atribuida, toda vez que fue un error excusable motivado por la celeridad de los envíos. Cita jurisprudencia y doctrina. Señala que se verifica en autos una declaración inexacta no punible, porque no se lesiono el bien jurídico tutelado por la figura infraccional, sino que se trataría de una inversión de contenido. Solicita la aplicación art. 959 inc. a)

del C.A., resulta razonable la multa aplicada sin un fundamento y de una relevancia patrimonial que atenta contra los Ppios. de razonabilidad, propiedad e igualdad ante la ley. Cita normativa y jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de la cuestión federal y solicita se revoque la resolución cuestionada, con costas al Fisco.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: (a fs. 99/104) La representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora en autos, y acompaña las actuaciones administrativas de la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Señala que el acto apelado se ajusta a derecho, y que la recurrente no ha podido desvirtuar la configuración de la infracción prescripta en el art. 954 inc. c) del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, con costas.

IV.- Que la Actuación SIGEA Nº 12228-870-2010, a fs. 1 obra el acta de denuncia Nº 573/10 (de fecha 09/09/2010) por declaración inexacta art. 954 inc. c) C.A. A fs. 2 obra la determinación tributaria por el faltante en el despacho de importación 10073MANI102739D -ítem 1 PA 8471.30.12.000B, 324 unidades de máquinas automáticas para el tratamiento de datos- constatado por el servicio aduanero. A fs. 3/4 obran impresiones de consulta del despacho. A fs. 5 obra Nota complementaria del acta de denuncia. A fs. 6 obra sobre contenedor original del despacho 10 073 IC04 169541A. A fs. 7/8 obran Notas nº 1113/10 y 4923/10 que elevan las actuaciones para consideración de apertura de sumario. A fs. 9 se instruye sumario contencioso por la presunta infracción al art. 954 inc. c) del C.A (con fecha 04/10/10) notificado el 04/08/11 a la empresa y el 01/08/11 al despachante (a fs. 14/15). A fs. 10 se corre vista a la actora y al despachante de aduanas (con fecha 25/07/2011). A fs. 11/12 obran impresiones de consulta empresas activas. A fs. 16/77 contesta vista el despachante y la actora, y acompañan documentación. A fs. 78 los tienen por presentados (02/08/12). A fs. 79/80 obra presentación de la actora acompañando instrumentación bancaria y certificación contable. A fs. 81 obra la Nota de fecha 29/08/2013 a fin de que se ratifique, rectifique o amplié la denuncia formulada. A fs. 82 obra la Nota nº 956/13 (13/10/2013) mediante la cual se ratifica la denuncia. A fs. 83 se ponen los autos para alegar. A fs. 86/91 obra la resolución aquí apelada. A fs. 92/93 obra dictamen 2316 s/ absolución del despachante. A fs. 94/96 obra la Res. 2288/15 aprobación de absolución al despachante de aduanas (notificadas con fecha 30/05/2016).

V. Que el servicio aduanero, formuló denuncia, instruyó sumario contencioso, y corrió vista, en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A, contra la firma LENOVO ARGENTINA SL, atento al faltante 324 unid. Máquinas para el tratamiento de datos, PA 8471.30.12.000B, verificado por el servicio aduanero vinculado con la operación de importación 10 073 IC04 169541A, oficializada con fecha 07/09/2010.

Por lo cual, corresponde determinar si resulta ajustada a derecho la resolución apelada.

Que el art. 954 del C.A. señala que: 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:(…)', completando la base fáctica en tres incisos.

En cuanto aquí interesa, el inc. c)*; "...el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto*

del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia”.

El Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas.

El art. 954 del C.A. “da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante —salvo los supuestos previstos en la propia ley— o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan” (Corte Sup., 12/5/1992, “Subpga SACIE e I”, Fallos 315:942).

Por ende, las declaraciones presentadas ante el servicio aduanero son inalterables, excepto los supuestos de rectificación contemplados en la normativa (art. 225 del C.A).

VI. En lo que aquí interesa, en fecha 09/09/2010, el servicio aduanero constato el faltante de 324 unidades de máquinas para el tratamiento de datos bajo la PA 8471.30.12.000B amparadas en la destinación de importación en cuestión (v. a fs.1/5 de las act.adm).

Que la actora manifiesta que se trató de un error excusable, ya que al momento de realizarse la declaración aduanera se documentó el despacho por las mercaderías detalladas en las facturas la Nº 691129858 (9 bultos) y la Nº 6911203373 (8 bultos), sin advertir, que una factura Nº 6911203373 “mercadería faltante” arribaría por la vía marítima, conforme surge del BL SHA846518, amparado por el DI 10 001IC04 171089Y, oficializado con fecha 21/09/10, con procedencia China (fecha embarque 01/08/2010) arribando dicha mercadería con posterioridad a la denuncia efectuada por el servicio aduanero.

Que lo manifestado por la actora resulta coincidente con la información que se constata de la documentación acompañada (a fs. 25/35 y 62/69 de las act. adm. y de fs. 2/58 de autos): copia del DI 10 001 IC04 171089Y, de fecha 21/09/10, en el cual se declaró en el ítem 1.1: 324 unid de la mercadería (mod. 06339AY), PA 8471.30.12.000B, la cual se corresponde con la copia de la factura Nº 6911203373, y la guía de embarque BL SHA845979 de fecha 01/08/2010. Asimismo, obra copia instrumentación bancaria en relación al pago de las facturas Nº 691129858 y la Nº 6911203373 y copia de las facturas. Sin embargo, dicho error no la exonera de la responsabilidad por la declaración inexacta cometida, toda vez que la declaración no reflejó la realidad de la operación -diferencia en la cantidad de mercadería declarada, y en caso de pasar inadvertida, hubiere producido “*el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere”*.

Que, en virtud de todo lo expuesto, y siendo el bien jurídico tutelado en la infracción la declaración inexacta, la veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras, y la correspondencia de dichas manifestaciones con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, corresponde que ante la declaración inexacta que se ha verificado tener por configurada la infracción prevista y penada por el art. 954 inc. c) del C.A.

VIII. Que, **c**on respecto a la multa impuesta, la misma se confirma, toda vez que resulta ajustada a derecho puesto que a los fines de determinar su quantum se fijó en una (1) vez por la diferencia de valor detectada.

IX.- Que la forma en la que se resuelve el presente torna inoficioso el análisis de los restantes agravios.

X. Que en cuanto a las costas corresponde imponerlas a la vencida (art. 1163 del C.A).

Por ello, **VOTO POR**:

Confirmar la Resolución Nº 8202/2015, dictada en las actuaciones SIGEA Nº 12228-870-2010, con relación al permiso de embarque N° 10073 IC04 169541A documentado por la firma LENOVO (SPAIN) S.L SUC.ARG, la cual condena al pago de una multa por la suma de $686.086,96 por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A. inc. c) del C.A. Con costas a la actora.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I- La cuestión traída a decisión revela un error de índole documental que, sin embargo, derivó en consecuencias jurídicas de innegable trascendencia. La firma recurrente declaró ante la aduana de Ezeiza dos facturas comerciales correspondientes a operaciones distintas, sin advertir que una amparaba mercadería arribada por vía aérea y la otra por vía marítima. Este desacierto, de raíz logística, generó que al momento de la verificación física se constatara la falta de las mercaderías comprendidas en una de las facturas, circunstancia que dio origen a la actuación infraccional.

Justamente, a partir de dicha verificación, el servicio aduanero imputó a la recurrente una infracción tipificada en el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, precepto que sanciona a quien, al cumplir operaciones o destinaciones de importación o exportación, efectuare una declaración que difiera con lo comprobado y que, en caso de pasar inadvertida, pudiere haber producido el ingreso o egreso de un importe distinto del que efectivamente correspondiere, con multa de uno (1) a cinco (5) veces la diferencia.

II- En consecuencia, en el sub examine, no se controvierte la existencia de una declaración inexacta. De lo contrario, la propia defensa no habría sostenido que lo ocurrido constituía un error excusable, expresión que importa reconocer la discrepancia objetiva entre lo declarado y lo verificado, pero bajo la alegación de que la misma careció de intención, significación económica o efecto fiscal. La discusión no gira, entonces, en torno a la materialidad del hecho —que es innegable— sino respecto de su trascendencia jurídica y de su subsumibilidad en el tipo infraccional invocado.

III.- Desde esta perspectiva, el caso invita a reflexionar sobre los límites de la figura del artículo 954 en tanto disposición sancionatoria. Cabe hacer notar anticipadamente que no toda divergencia entre lo declarado y lo verificado encierra, por sí sola, una infracción aduanera. En la especie, el legislador no sanciona el error en abstracto, sino el comportamiento que, de haber pasado inadvertido, hubiese podido lesionar los intereses fiscales, alterar valores económicos o vulnerar las reglas del comercio exterior. Precisamente habrá de indagarse si alguna de esas consecuencias se verifica en autos.

En otras palabras, se tratará de examinar sí, finalmente, la confusión entre las vías aérea y marítima, aunque formalmente inexacta, tuvo algún tipo de entidad para introducir una modificación en los flujos

financieros vinculados a la operación.

En consecuencia, corresponde analizar, en los considerandos que siguen, si la sanción impuesta respeta el alcance material del artículo 954, inciso c), o si, por el contrario, constituye una aplicación extensiva e impropia de la norma sancionatoria.

IV. En este orden de ideas, y antes de ingresar en el examen concreto del encuadre jurídico, resulta oportuno efectuar algunas reflexiones acerca de la posibilidad de eximir de sanción la conducta del administrado a partir del error en la declaración. Sobre este punto, no basta con enunciar, como fórmula general, que "el error no exime de responsabilidad". Precisamente, para quienes sostienen una mirada penalista del tema —la que está claro, a estas alturas, que no comparto—, el núcleo de la cuestión radicaría en constatar si esa disconformidad objetiva resulta reprochable, esto es, si el administrado actuó con la diligencia que razonablemente le era exigible y si la inexactitud producida era evitable mediante una conducta cuidadosa.

Al respecto, cabe recordar que para los que adhieren a la tesis de la unidad del derecho sancionador, incluso en su versión administrativa, la responsabilidad se estructuraría sobre el principio de culpabilidad y no sobre una lógica de responsabilidad objetiva. De ahí que el mero error, sin dolo ni negligencia apreciable, no bastaría para activar el poder sancionatorio de la administración.

V-. En ese orden de ideas, en reiteradas oportunidades sostuve que el derecho aduanero no puede leerse con las mismas lentes con que se examina el derecho penal, pues su arquitectura responde a fines y necesidades propias. El legislador, al diseñar el Código Aduanero, no buscó erigir un templo de dogmática garantista, sino una muralla de vigilancia frente al incesante tráfico de mercaderías y capitales que atraviesa las fronteras. Pretender que cada infracción se mida con la vara solemne de la culpabilidad penal equivale a desconocer la esencia misma de este régimen, nacido para garantizar la veracidad de las declaraciones y la regularidad del comercio exterior. La letra el artículo 902 del Código Aduanero pone de manifiesto que el error o la ignorancia no liberan del deber y que la sanción se impone como respuesta institucional a la inobservancia. Es así que la responsabilidad infraccional en materia aduanera se construye sobre bases objetivas y no requiere el escrutinio psicológico propio del derecho penal. Sin embargo, ello no significa que el sistema esté liberado de todo límite, pues la Constitución tolera este diseño siempre que se respete el principio de razonabilidad. Dicho de otro modo, la potestad de configuración del legislador se mantiene incólume, excepto que se demuestre la irrazonabilidad, que constituye un valladar infranqueable para evitar que la disciplina del contralor se transforme en desmesura

VI.- En esa inteligencia, ninguna duda cabe respecto de que la culpa no constituye un elemento imprescindible en la arquitectura de la responsabilidad sancionatoria administrativa. En principio, bastaría la realización del hecho que exterioriza las apariencias típicas de la infracción para que se configure la responsabilidad. Dicho en términos llanos: en este ámbito, el juicio de reproche personal resulta irrelevante, habida cuenta de que la imputación no descansa en la interioridad subjetiva del agente, sino en la constatación objetiva de la infracción. A diferencia del campo penal —donde la culpabilidad opera como requisito indeclinable de legitimidad—, en el derecho administrativo la sanción no se justifica en la proyección de un reproche moral, sino en la protección funcional del sistema regulatorio. Por ello, entre otras diferencias, aquí puede verificarse una disociación entre autoría y responsabilidad, algo que en el

universo penal sería un oxímoron inaceptable.

VII.- De seguro, el Código Aduanero argentino es, acaso, el laboratorio más franco de este modelo. Allí se consagra un régimen en el cual la simple inobservancia de los deberes objetivos genera responsabilidad, prescindiendo de cualquier factor subjetivo de atribución. Y aunque la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente (Fallos: 267:457; 275:242, entre otros) la aplicabilidad de ciertos principios del derecho penal al derecho infraccional, lo cierto es que ese bagaje punitivo no desciende con toda su densidad, habidas cuentas de que se lo invoca como parámetro retórico, pero se lo mutila en lo esencial, justamente en el punto de la culpabilidad. Así se confirma, una vez más, que el derecho aduanero vive —y sobrevive— bajo sus propias reglas: duras, imperfectas, pero funcionales al control de un mundo donde la moral importa menos que la exactitud de los manifiestos.

VIII. Sentado lo que antecede, cabe preguntarse si la figura del artículo 954, inciso c), del Código Aduanero sanciona con automaticidad toda inexactitud declarativa, o bien si su operatividad se encuentra condicionada a la concurrencia de ciertas hipótesis cuya verificación demuestra que la lesividad sancionada no opera por la mera discordancia formal entre lo declarado y lo comprobado.

Con toda verdad, una lectura detenida del precepto revela que la infracción no se configura ante cualquier divergencia, sino únicamente cuando la declaración, de haber pasado inadvertida, hubiere podido producir el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. La norma, en consecuencia, no sanciona la inexactitud por sí misma, sino su potencialidad lesiva sobre la exactitud económica de la operación. Dicho de otro modo: el artículo 954 no protege la pureza retórica del formulario aduanero, sino la veracidad económica de la transacción.

Precisamente, esta precisión es decisiva, pues introduce una frontera conceptual entre la mera irregularidad documental y la declaración inexacta infraccionalmente relevante. No basta constatar que lo declarado difiera de lo verificado; es menester que tal divergencia, de no haber sido detectada, hubiera alterado el quantum de los derechos de importación, modificado el valor en aduana o distorsionado la base imponible. En ausencia de esa proyección económica, el tipo carece de sustento y su aplicación deviene extensiva, en abierta contradicción con el principio de tipicidad estricta que rige en materia sancionatoria.

Por ello, aunque el sistema aduanero se caracterice por la objetividad de la responsabilidad, ello no autoriza a desnaturalizar los presupuestos típicos de la infracción. En este supuesto, la objetividad no convierte a la Administración en una maquinaria de castigo automático; tan solo dispensa el examen del elemento subjetivo, pero no el del resultado jurídico relevante. Allí donde no existe perjuicio fiscal, ni peligro cierto de producirlo, la sanción carece de fundamento material y se transforma en un acto de rigorismo vacío.

IX. Así las cosas, corresponde, en este punto, distinguir las figuras de peligro abstracto respecto de las de peligro concreto, pues de esa diferenciación depende la correcta interpretación del artículo 954, inciso c), del Código Aduanero. En efecto, en el ámbito del derecho administrativo sancionador, las figuras de peligro abstracto son en principio admisibles, ya que la lesividad exigida para la aplicación de la sanción puede configurarse por la simple inobservancia del deber de colaboración con la administración. En tales supuestos, el legislador presume que la infracción formal —por sí misma— compromete la eficacia del

control estatal, bastando su constatación objetiva para justificar la sanción.

Sin embargo, no todas las infracciones aduaneras responden a esa lógica de presunción del peligro. Por voluntad expresa del legislador, la aplicación de la sanción prevista en el artículo 954, inciso c) se encuentra condicionada a la existencia de un peligro concreto, esto es, a la posibilidad cierta de que la declaración inexacta hubiera podido provocar el ingreso o egreso de un importe distinto del que correspondía. La norma no reprime la mera discordancia formal entre lo declarado y lo verificado, sino la inexactitud en el precio declarado, en tanto y en cuanto esa divergencia sea idónea para alterar el flujo de divisas o el monto efectivamente pagado o por pagar al exterior.

Dicho con mayor precisión: el inciso c) tutela la exactitud económica de la declaración, no su pureza formal. Su campo de aplicación se circunscribe a las hipótesis en que el error o la falsedad pueda traducirse en un movimiento de fondos superior o inferior al que correspondía según el precio real de la operación. De allí que la figura no se configure por la mera diferencia documental, sino por la potencial afectación de la economía de la transacción, esto es, del egreso o ingreso de divisas.

En el caso bajo examen, esa lesividad nunca existió ni pudo existir, porque la confusión que dio origen a la actuación —consistente en documentar en Ezeiza dos facturas, una de carga aérea y otra marítima— no alteró en modo alguno el precio declarado ni el monto a pagar. La inexactitud residió en la vía de arribo, no en el precio de la mercadería. En consecuencia, jamás pudo haber producido un egreso de fondos distinto del debido ni una diferencia económica susceptible de afectar el interés fiscal. De ello se sigue que la aplicación del artículo 954, inciso c), carece aquí de sustento material, pues la inexactitud detectada no proyectó peligro concreto alguno.

Para decirlo en términos que toda la comunidad pueda comprender, la hipótesis es similar a la de un defensor que, al resbalar en su propia área, toca accidentalmente la pelota con la mano sin que exista ningún atacante rival en condiciones de anotar un gol. La falta, en abstracto, podría subsumirse en la regla que prohíbe el uso de la mano; sin embargo, el árbitro no sanciona porque no hay riesgo de gol ni perjuicio para el juego. La infracción formal está, pero la lesividad material —el peligro concreto que justifica la sanción— está ausente.

De igual modo, la norma aduanera del artículo 954, inciso c), no castiga la simple irregularidad documental, sino la inexactitud que pueda alterar el precio declarado y, por esa vía, generar un egreso o ingreso indebido de divisas. Si no hay posibilidad real de que la equivocación produzca ese efecto —como sucede en el caso de autos, donde la confusión entre una vía aérea y una marítima jamás pudo modificar el precio ni el monto pagado—, la infracción se disuelve en su propia inocuidad.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 8202/2015.

2. Costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución Nº 8202/2015, dictada en las actuaciones SIGEA Nº 12228-870-2010, con relación al permiso de embarque N° 10073 IC04 169541A documentado por la firma LENOVO (SPAIN) S.L SUC.ARG, la cual condena al pago de una multa por la suma de $686.086,96 por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A. inc. c) del C.A. Con costas a la actora.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.11.10 13:36:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.11 11:09:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.11 12:07:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.11 12:08:47 -03:00