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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-136579210-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 39.469-A; MARCHESE JOSE NICOLAS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"MARCHESE, JOSE NICOLAS c/ D.G.A. s/ recurso directo de organismo externo"**, expediente nº **39.469-A**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que el 14 de diciembre de 2023 este Tribunal (con otra composición) resolvió declarar la nulidad de la apertura de sumario y de la corrida de vista y de todo lo actuado en consecuencia. Asimismo, declara la prescripción de la acción del fisco para exigir la multa y el comiso y ordena a la demandada que arbitre los medios para proceder a la devolución del importe comisado -esto es: u$s6.000-.

II.- Que el fisco apela en los términos del art. 1171 del C.A. la sentencia referida.

III.- Que, la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal hace lugar al recurso de apelación interpuesto por el fisco, deja sin efecto la sentencia del Tribunal y, en consecuencia, ordena dictar un nuevo pronunciamiento, en el que se deben tratar únicamente los agravios de la actora con base en las cuales apeló la Resolución 69/2018.

IV.- Que, sentado lo expuesto, corresponde analizar si resulta ajustada a derecho la Resolución 69/2018, recaída en las actuaciones administrativas SC76-325/2017/6, mediante la cual se condena a la actora con la pena de comiso de la mercadería secuestrada -divisas- por la "*infracción tipificada en el art. 947 del C.A. en remisión al 864 del C.A.*" y se la intima al pago de una multa.

Que, la actora plantea la nulidad de las Actas realizadas por Gendarmería por ser falsas, al igual que los testimonios de los lugareños.

Que la recurrente no probó la falsedad invocada, limitándose a relatar lo sucedido sin adjuntar ni ofrecer prueba alguna para acreditar sus dichos ni en sede aduanera ni en esta instancia.

Que, sentado lo expuesto, y toda vez que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad -art. 12 de la LPA.-

, se debe rechazar el planteo de nulidad.

V.- Que, a continuación, se debe proceder a analizar el fondo; esto es: si se configura o no la infracción que se le imputa a la actora.

Que, el art. 947 del C.A., en su parte pertinente prevé que: *"En los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865 inciso g), 871 y 873, cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de PESOS CIEN MIL ($ 100.000), el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor y se aplicará exclusivamente una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces el valor en plaza de la mercadería y el comiso de ésta."* -importe vigente a la fecha del hecho de autos; léase: 26-7-2017-

Que, siguiendo los lineamientos de la Excma. Cámara, y considerando que a fs. 2 de las actuaciones administrativas se hace referencia a que el actor intentaba egresar de Argentina evadiendo control aduanero por *"paso no habilitado"*, corresponde subsumir la conducta en el art. 864 inc. a), del C.A. que dispone que: *"Será reprimido con prisión de DOS (2) a OCHO (8) años el que:*

a) Importare o exportare mercadería en horas o por lugares no habilitados al efecto, la desviare de las rutas señaladas para la importación o la exportación o de cualquier modo la sustrajere al control que corresponde ejercer al servicio aduanero sobre tales actos" -el resaltado me pertenece-.

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas surge que, según la aduana, el actor pretendía egresar u$s 6.000 -importe que transportaba en el bolsillo del pantalón- por el sector costero del Río Bermejo denominado *"Los Gomones"* -paso que no se encontraba habilitado-, desviando el control ejercido por personal en Paso Puerto Chalanas.

Que, lo acontecido se encuentra acreditado por el Acta de Procedimiento de fs. 2 de las actuaciones administrativas -acta que se encuentra suscripta por el actor, gendarmería y testigos-. Asimismo de fs. 4 de las actuaciones administrativas surge el importe que portaba el recurrente.

VI.- Que, seguidamente, corresponde analizar el planteo de la actora vinculado a desconocer que no se podía pasar por " *Los Gomones"* toda vez que no había un cartel que lo indique.

Que, el art. 4 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que: *"Las leyes son obligatorias para todos los que habitan el territorio de la República, sean ciudadanos o extranjeros, residentes, domiciliados o transeúntes, sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales."*

Que, asimismo, el art. 8 del referido Código dispone que: *"Principio de inexcusabilidad. La ignorancia de las leyes no sirve de excusa para su cumplimiento, si la excepción no está autorizada por el ordenamiento jurídico."*

Que, asimismo, conforme lo establecido en el art. 902, apartado 2, del C.A. *"La ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción, salvo las excepciones expresamente previstas en este Código."*

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el agravio de la actora.

VII.- Que, a continuación, corresponde estudiar el planteo del actor vinculado a que la cantidad de dinero que portaba -esto es: u$s6.000- se encuentra permitida por la ley.

Que, en efecto, la Resolución General 3010/10 -vigente desde el 1/1/11, inclusive, conforme lo dispuesto en el art. 5; léase: vigente a la fecha del hecho- en el art. 1 establece que: **"***Los viajeros de cualquier categoría y los tripulantes, indicados en el Artículo 2º, deberán declarar el importe de la moneda nacional de curso legal y los instrumentos monetarios emitidos en dicha moneda o en moneda extranjera que egresan del territorio argentino, cuando el total de ellos tenga un valor igual o superior al equivalente a DIEZ MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 10.000).(...)"*

Que, asimismo, *el art. 7 del Decreto N° 1570/01 también estatuye una prohibición relativa para la exportación de billetes y moneda extranjera cuando se trate de sumas que superen el mismo monto antes referido.*

Que, entonces, nos encontramos ante un caso en el que se pretende egresar del país una suma de dinero permitida, por un paso que no se encuentra habilitado.

Que, en ese orden de ideas, y tal como me pronuncié en el caso *"VACA TARIFA SACARÍAS y OTRO c/ DGA s/ recurso de apelación"*, expediente N° 37.377-A, de la Sala "G" de este Tribunal, es importante recordar cuál es el bien jurídico protegido en el contrabando.

Que, en la referida causa dije: *"Esta circunstancia no es meramente dogmática, sino que será el faro que guíe la interpretación de la normativa aplicable, a la luz de la plataforma fáctica del caso.*

Que, si bien es sabido que no son pocas las dificultades que acarrea definir y delinear el contenido del bien jurídico protegido a la hora de hablar del contrabando, claro está que abarca y alcanza al ***debido control aduanero****."*

Que, en efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que el contenido del bien jurídico en el contrabando *es "el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones –art. 863 del Código Aduanero-"*. –Fallos: 344:3458-.

Que, aquel criterio ya había sido sentado años antes, al entender que el bien jurídico tutelado por el art. 863 del Código Aduanero corresponde a una función específica del servicio aduanero consistente en ***controlar*** *la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros o, fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación –fallos 323:3426-.*

Que, asimismo, en el caso "*Legumbres*" (Fallos 312:1920) el Máximo Tribunal se ocupó de aclarar que el bien jurídico protegido *"excede al de la integridad de la renta aduanera."*

Que, en la causa *"Oliva Gerli, Carlos Gustavo y otros s/ Recurso de casación", de la Cámara Nacional de Casación Penal, Voto del Dr. Riggi, 08/03/1999, se dijo: "En el delito de contrabando lo tutelado no es la recaudación fiscal, ni la regulación de la política económica del Estado en relación con las operaciones de importación o exportación, sino el ejercicio de la función principal encomendada a las aduanas, tal es, el control sobre la introducción, extracción y circulación de mercaderías."*

VIII.- Que, sentado lo expuesto, y en lo que aquí interesa, **se debe analizar el art. 947 del C.A. en correlato con otros artículos del mismo Código Aduanero, a los cuales necesariamente remite, y en el marco de la inherente e indelegable función de control que le compete a la Aduana; para poder así resolver si se configura –o no- la infracción tipificada en el art. 864, inc. a), del C.A.**

Que, en este sentido, la resolución de los casos no puede efectuarse de forma mecánica, ya que no se trata de que el juez administrativo sea un mero autómata, sino que posee la delicada función de interpretar las normas en juego, de forma tal de no incurrir en resoluciones irrazonables y, por lo tanto, injustas.

Que ello no implica desconocer el derecho vigente, sino por el contrario, ratificar lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho: "(...) *al momento de interpretar una norma, cualquiera sea su índole, debe tenerse primordialmente en cuenta su finalidad (Fallos: 305:1262; 322:1090; 330:2192; 344:1810)"*

"Que en ese sentido explicó que debe preferirse siempre la interpretación que favorezca a los fines que inspiran la ley y no la que los dificulte (Fallos: 326:3679; 330:2093; 344:223; 344:2513). Así, indicó que- al interpretar una norma- es necesario indagar la ratio legis y el espíritu de la misma, extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos del

precepto legal (Fallos: 344:1539).”

Que, en efecto, si bien el dinero es “mercadería”, en virtud de lo dispuesto en el art. 10 del C.A., no puede dejar de considerarse a los efectos de la configuración del contrabando menor la especificidad del régimen que regula las divisas, toda vez que -atento el monto que portaba el actor; esto es: u$s6.000- **no existía ningún deber de declararla ni se encontraba prohibida su exportación.**

Que, como ya se dijo, *las normas que imponen la obligación de declarar establecen un monto en moneda extranjera o nacional de curso legal, por un valor igual o superior al equivalente a DIEZ MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 10.000).-Resolución General AFIP 3010/10-.*

Que, asimismo, se debe tener presente lo dispuesto en el art. 19 de la CN que establece que: *“(...) Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohibe.”*

Que, en virtud de lo expuesto, se concluye que **resulta irrazonable la decisión que condena al actor por la infracción de contrabando menor cuando la exportación de la mercadería no se encontraba prohibida, sin siquiera tener el actor el deber de declararla ante el servicio aduanero**.

IX.- Que, resulta pertinente aclarar que esta conclusión **no se modifica por la circunstancia de encontrarse el actor portando los u$s6.000 por un paso no habilitado.**

Que, en efecto, en la parte dispositiva de la Resolución aduanera se dice: *“(...) la conducta del infractor debe ser dolosa, es decir, que debe obrar con intención de cometer la infracción prevista legalmente. Conforme a Acta de Secuestro, se pretendía el EGRESO de la mercadería evadiendo el control. Lo relevante es que el lugar de ingresos, salidas o transporte no tenga asignado un control aduanero.”*

Que, esa circunstancia no produce una especie de “alquimia” apta para transformar la mercadería en supuesta infracción de contrabando, según se trate su hallazgo en un paso habilitado o no.

Que, en efecto, de la lectura de las actuaciones administrativas y de la Resolución apelada surge que el servicio aduanero no analizó en ningún momento un aspecto fundamental que hace a la tipicidad de la conducta, toda vez que no es ilegal la mercadería en sí misma ni existe impedimento alguno para su traslado o exportación –atento a que precisamente, la suma es menor a u$s10.000-.

Que, en consecuencia de lo expuesto, **no habría manera de afectar el debido control aduanero**, el cual no fue vulnerado, máxime cuando la mercadería (dinero) que se encontraba en posesión del actor **no se encontraba prohibida**.

X.- Que, entonces, considerando que el monto que se pretendía egresar del país se encuentra permitido –por ser menor a u$s10.000-, no resulta ajustado a derecho la imposición de la multa ni el comiso que le fuera impuesto al actor.

Que, en consecuencia, corresponde revocar la Resolución apelada en cuanto le exige al actor el pago de una multa y la pena de comiso.

XI.- Que, por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

1.- Revocar la Resolución 69/18, recaída en las actuaciones administrativas SC76-325/2017/6, en cuanto le exige al actor el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 947 con remisión al art. 864, inc. a), del C.A. y la pena de comiso.

2.- Imponer las costas al fisco.

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Hago propio el relato de los hechos y de la prueba acollarada efectuado por el Sr. Vocal preopinante, a cuyas constancias me remito en mérito a la brevedad.

II.- La decisión de la Cámara y el alcance del reenvío

Como recuerda el Sr. Vocal, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar al recurso interpuesto por el Fisco, dejó sin efecto la sentencia de este Tribunal y ordenó dictar un nuevo pronunciamiento, limitado a tratar los agravios de la actora contra la Resolución N° 69/2018.

Esa orden de reenvío no habilita a revisar la plataforma fáctica ya fijada en sede administrativa —en particular, el lugar, modo y circunstancias del intento de egreso—, pero sí impone valorar, a la luz del Código Aduanero, si dicha plataforma integra o no la infracción de contrabando menor prevista en el art. 947 en función del art. 864 inc. a) del C.A.

El Sr. Vocal preopinante concluye que no se configura contrabando menor, pues, en esencia, **“no importaría por dónde salió”** el imputado sino cuánto dinero llevaba consigo y si esa suma superaba o no el umbral de u$s 10.000 previsto en la Resolución General AFIP 3010/10 y en el Decreto 1570/01.

Con el mayor respeto por su criterio, no puedo acompañar esa conclusión, porque descansa —a mi juicio— en un desplazamiento del eje de análisis que resulta difícil de conciliar con el texto del art. 864 inc. a) del C.A., con la naturaleza del art. 947 del mismo cuerpo normativo y con la noción misma de “control aduanero” sobre la que construyó su jurisprudencia el Máximo Tribunal.

III.- Una breve digresión sobre la “adhesión sustancial”

El Dr. Garbarino manifiesta adherir “en lo sustancial” al voto del Dr. Segura. La fórmula, de tan concisa, invita a una reflexión: si lo “sustancial” de la cuestión consiste en declarar jurídicamente irrelevante el “por dónde” se intenta egresar mercadería en materia de contrabando menor, entonces la brevedad argumental contrasta llamativamente con la magnitud de las consecuencias que la tesis arrastra sobre todo el sistema de control aduanero.

Dicho con el respeto que merece el disenso entre colegas, no deja de ser paradójico que en un Tribunal especializado en la materia aduanera se relegue a una adhesión lacónica el punto neurálgico del caso: precisamente aquello que el Código Aduanero eligió colocar en el corazón del art. 864 inc. a), esto es, el uso de “horas o lugares no habilitados” y la sustracción al control.

Mi preocupación —que motiva esta disidencia— no reside tanto en la economía de palabras de la adhesión, sino en el efecto práctico de la mayoría que integra: la afirmación según la cual “no importa por dónde, sino cuánto llevaba encima” proyecta un criterio que, de generalizarse, compromete seriamente el andamiaje del sistema de control que el propio Código nos encomienda preservar.

IV.- La naturaleza del contrabando menor: el art. 947 como condición objetiva de punibilidad

Antes de avanzar, corresponde precisar el encuadre normativo de la conducta reprochada. La Aduana imputó al recurrente la *infracción de contrabando menor prevista en el art. 947 en función del art. 864 inc. a) del C.A.*

El art. 947 **no describe un tipo autónomo de conducta**; se limita a establecer que, “en los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865 inc. g), 871 y 873”, cuando el valor en plaza de la mercadería fuere inferior al monto allí indicado,

el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor, sancionada con multa y comiso, en lugar de la respuesta penal prevista para el contrabando delito.

En otras palabras, el art. 947 introduce una **condición objetiva de punibilidad de carácter cuantitativo** que opera sobre tipos ya definidos (contrabando del art. 863/864, etc.), pero **no sustituye ni modifica los elementos constitutivos del injusto**: la "conducta" que debe ser subsumida sigue siendo la de contrabando, según resulte del tipo base (en el caso, el art. 864 inc. a).

Por ello, el análisis de la tipicidad no puede hacerse desde el art. 947 aislado ni desde el monto como eje excluyente, sino desde el **tipo de contrabando del art. 864 inc. a)** sólo una vez verificada la concurrencia de los elementos de este último (lugar no habilitado, desvío de rutas, sustracción al control), el art. 947 permite "degradar" la respuesta punitiva, siempre que el valor en plaza de la mercadería no supere el límite previsto.

La tesis mayoritaria, al invertir este orden —partir del monto para desentenderse del **"por dónde"**—, termina utilizando la condición objetiva de punibilidad del art. 947 como si fuera un nuevo tipo, centrado casi exclusivamente en el quantum, y diluye el contenido del art. 864 inc. a) hasta volver irrelevante aquello que el legislador puso en primer plano: el uso de horas o lugares no habilitados y la sustracción al control aduanero.

V.- El art. 864 inc. a) C.A.: cuando el "por dónde" es precisamente el núcleo de la figura

Recordemos, el inciso a) del art. 864 dispone que será reprimido quien: "importare o exportare mercadería en horas o por lugares no habilitados al efecto, la desviare de las rutas señaladas para la importación o la exportación o de cualquier modo la sustrajere al control que corresponde ejercer al servicio aduanero sobre tales actos."

El tipo legal, como se advierte, **no gira en torno al monto**, sino al **modo y al trayecto**: lo que el legislador sanciona es la decisión de sustraer la operación al control aduanero mediante el uso de horarios o lugares no habilitados, la desviación de rutas o cualquier otra maniobra que persiga ese fin.

Dicho en términos sencillos, el art. 864 inc. a) está construido alrededor del **"por dónde" y del "cómo"**, *no del contenido de la billetera*. Sostener que "no importa por dónde, sino cuánto llevaba encima" implica, en los hechos, neutralizar el núcleo mismo de la descripción típica.

Aceptado ese razonamiento, el uso de pasos clandestinos se tornaría jurídicamente indiferente siempre que el viajero mantenga sus divisas por debajo de cierto umbral. La consecuencia normativa sería una suerte de ***"franquicia para contrabando menor"*** a favor del contrabandista previsivo, solución que el Código, por supuesto, no contempla.

VI.- El bien jurídico "control aduanero" y la confusión con el régimen de equipaje

La Corte Suprema ha dicho, en reiteradas oportunidades, que el bien jurídico protegido en el contrabando es "el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones (art. 863 del Código Aduanero)", criterio ya adelantado y precisado en fallos donde se enfatiza que ese bien jurídico "excede" la mera integridad de la renta aduanera.

La Cámara Nacional de Casación Penal, en "Oliva Gerli, Carlos Gustavo y otros" (8/3/1999), puso de relieve que lo tutelado no es sólo la recaudación ni la política económica, sino "el ejercicio de la función principal encomendada a las aduanas, tal es, el control sobre la introducción, extracción y circulación de mercaderías".

En esa misma línea –como bien destaca el Dr. Segura a lo largo de su voto- en el precedente "VACA TARIFA SACARÍAS y OTRO c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. N° 37.377-A, la Sala G afirma que el bien jurídico "control aduanero" no se agota en la renta ni en el quantum involucrado, sino en la preservación de la potestad estatal de verificar, en tiempo y forma, las operaciones de importación y exportación.

De esa doctrina —jurisprudencial y de este propio Tribunal—**no se desprende** que el control aduanero se evapora cuando la mercadería es lícita o cuando el monto se mantiene por debajo de un umbral cambiario o financiero. Precisamente, el control existe para verificar, entre otras cosas, la licitud, el cumplimiento de prohibiciones y el respeto a los regímenes especiales.

El régimen de equipaje y la normativa sobre declaración de divisas (Res. Gral. AFIP 3010/10, Decreto 1570/01) introducen umbrales a partir de los cuales surge la **obligación de declarar**, pero **no derogan ni relativizan** la competencia del servicio aduanero ni autorizan a prescindir del control cuando el equipaje o las divisas se trasladan, como en el caso, por **pasos no habilitados**.

La mayoría confunde, en definitiva, dos planos distintos: el de la **obligación de declarar** (que surge a partir de un monto) y el de la **prohibición de sustraerse al control** mediante el uso de lugares no habilitados (que no depende del monto). Esa confusión es la que lleva a orientar todo el análisis alrededor de si el viajero "debía o no debía declarar", como si el art. 864 inc. a) fuese una nota al pie de la Resolución 3010/10.

VII.- El error de método: cuando el umbral cambiario pretende reescribir el tipo aduanero

El Sr. Vocal instructor razona, (y así lo hace sustancialmente el dr. Garbarino), del siguiente modo: (i) por debajo de u$s 10.000 no existe obligación de declarar divisas; (ii) lo que no debe declararse no interesa al control aduanero; (iii) si la mercadería no está prohibida ni es declarable, no hay afectación al bien jurídico protegido y, por ende, no hay contrabando menor.

El primer paso del silogismo es correcto —la obligación de declarar nace a partir de un umbral—; el segundo y el tercero son incompatibles con el diseño del Código Aduanero y con el propio texto del art. 864 inc. a).

La ausencia de deber de declarar en un régimen específico no convierte en irrelevante el "por dónde" se pretende egresar la mercadería. Lo que determina la configuración del art. 864 inc. a) es la voluntad de sustraer la operación al ámbito del control aduanero, ya sea desviando rutas, utilizando horarios o lugares no habilitados o empleando cualquier otro artilugio.

La lectura que propone la mayoría supone, en los hechos, que una resolución general de AFIP y un decreto del Poder Ejecutivo reescriben el alcance del art. 864 inc. a), condicionando la existencia misma del contrabando —y, por derivación, del contrabando menor del art. 947— a un umbral monetario previsto para otro fin (la declaración de divisas). La jerarquía normativa —y cierto pudor interpretativo— aconsejan exactamente lo contrario.

El umbral de u$s 10.000 define cuándo el viajero debe declarar; no define cuándo la Aduana pierde el derecho a saber por dónde ingresan o egresan las mercaderías, ni convierte los pasos clandestinos en simples "atajos pintorescos" sobre el río Bermejo.

VIII.- Aplicación al caso concreto

Conforme surge de las actuaciones administrativas, la recurrente fue interceptada por personal de Gendarmería Nacional cuando intentaba egresar del país con u$s 6.000 por el sector costero del río Bermejo denominado "Los Gomones", paso no habilitado, desviando el control ejercido en el Paso Puerto Chalanas.

Nótese y destácase que el acta de procedimiento se encuentra debidamente suscripta por el imputado, por el personal actuante y por los testigos instrumentales, sin que se haya producido prueba idónea que acredite la falsedad invocada en sede recursiva.

La conducta así descripta encaja, prima facie, en la hipótesis del art. 864 inc. a) C.A.: se trata de la exportación de mercadería (en este caso, divisas) por un lugar no habilitado, con sustraimiento del control correspondiente.

El monto inferior a u$s 10.000 no elimina esa configuración; tan sólo habilita, en la lógica del art. 947, a ***recalificar el contrabando como contrabando menor***, esto es, como infracción aduanera sancionada con multa y comiso, en lugar de delito reprimido con pena privativa de libertad.

En este punto, la afirmación de que "no importa por dónde salió, sino cuánto tenía encima" invierte el orden lógico y normativo: el Código exige, primero, verificar si hay contrabando (art. 864 inc. a); sólo después, y si el valor es menor al umbral, corresponde aplicar el régimen del art. 947.

IX.- Sobre la razonabilidad de la sanción y la coherencia con mi propia doctrina

Lo dicho no significa desconocer que el caso podría develar -para algún operador- un componente de baja lesividad económica y que la conducta pudo haber tenido motivaciones ajenas a toda sofisticación delictiva. Si bien no eximen del juicio de reproche para el autor, es legítimo que esas circunstancias se ponderen a la hora de graduar la multa y valorar la proporcionalidad del comiso.

En otros supuestos —por ejemplo, en el carril infraccional del art. 970 del C.A.— he considerado procedente, incluso, declarar ***extinguida la acción por insignificancia***, aplicando supletoriamente los arts. 30, 31 inc. a) y 32 del Código Procesal Penal Federal, precisamente para evitar respuestas punitivas desproporcionadas ante afectaciones mínimas del bien jurídico. Para quien suscribe, el valor de la mercadería comisada (seis mil dólares estadounidenses -U$S 6000-), constituye un inobjetable valladar para la viabilidad del instituto.

Ello muestra que la solución que aquí propongo no responde a un automatismo sancionatorio, sino a la **estructura específica del tipo aplicable**: en el contrabando menor del art. 947 en función del 864 inc. a), el legislador ha decidido que, cuando se verifica la sustracción al control por uso de lugares no habilitados, la respuesta mínima sea la infracción con multa y comiso, desplazando la pena privativa de libertad pero no vaciando el tipo de contenido.

Convertir las consideraciones de política sancionatoria en un argumento para negar la existencia misma del contrabando menor supone, en rigor, hacer decir al art. 864 inc. a) algo que no dice, y utilizar el art. 947 como un tipo autónomo centrado en el monto, cuando el propio legislador lo concibió como una condición objetiva de punibilidad que opera sobre el contrabando ya tipificado.

X.- Alcance institucional de la disidencia

Tratándose de un Tribunal especializado en la materia aduanera, el mensaje que deja esta sentencia trasciende largamente el expediente. La idea —consagrada por la mayoría— de que el "por dónde" deviene irrelevante si el monto no supera cierto umbral, proyecta un criterio que, de generalizarse, debilita el núcleo del sistema de control que el propio Código nos manda tutelar y desdibuja la función del art. 947 como simple condición objetiva de punibilidad.

En ese contexto, mi voto disidente no pretende erigirse en sermón contra las nuevas sensibilidades penales ni en defensa cerrada del maximalismo sancionatorio, sino en un llamado de atención —tal vez algo incómodo, pero necesario— sobre los efectos que se siguen de relativizar justamente aquello que el legislador colocó en el centro de la figura de contrabando: el sometimiento de las operaciones al control aduanero, en tiempo y forma, por los lugares y rutas habilitados.

XI.- Por todo lo expuesto, no comparto la tesis mayoritaria según la cual, en supuestos como el presente, el uso de un paso no habilitado deviene irrelevante siempre que el monto de divisas transportado sea inferior al umbral previsto para la declaración de equipaje.

El Código Aduanero ha tipificado como contrabando —y, en su versión menor, como infracción aduanera— precisamente la conducta de importar o exportar mercaderías por lugares no habilitados o sustraídas al control (art. 864 inc. a), y ha dispuesto que, cuando el valor en plaza no supera cierto monto, ese contrabando se califica como "contrabando menor"

(art. 947), sin alterar por ello la estructura del injusto.

Por estas razones, entiendo que en el caso se configura la infracción de contrabando menor prevista en el art. 947 en función del art. 864 inc. a) del Código Aduanero y que la Resolución 69/2018 debe ser confirmada en lo sustancial, sin perjuicio de las consideraciones que quepa efectuar, en su caso, respecto de la graduación de la sanción.

Por ello, **voto por:**

1. Confirmar la Resolución N° 69/2018, recaída en las actuaciones administrativas SC76-325/2017/6, en cuanto tiene por configurada la infracción de contrabando menor prevista en el art. 947 en función del art. 864 inc. a) del Código Aduanero.

2. Imponer las costas a la actora, por resultar vencida.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución 69/18, recaída en las actuaciones administrativas SC76-325/2017/6, en cuanto le exige al actor el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 947 con remisión al art. 864, inc. a), del C.A. y la pena de comiso.

2.- Imponer las costas al fisco.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, devuélvanse las actuaciones administrativas y oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

ERNESTO ENZO NIEVA 20127342890

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.09 15:05:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.12.09 16:32:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.10 14:53:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.10 14:54:34 -03:00