República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-20749432-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 27 de Febrero de 2026

Referencia: Sentencia; 34.393-A; TECHSTONE SA;

Tribunal Fiscal de la Nación

Se reúnen los Sres. Vocales miembros de la Sala "E", Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria -la Vocalía de la 14º Nominación se encuentra vacante-, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos **"TECHSTONE SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **34.393-A,**

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

I.- Que a fs. 2/14 se presenta la firma **TECHSTONE SA**, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 122/2014 (AD PMAD) dictada por el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn en la Actuación SIGEA N° 12773-246-2013 (SC 47-41-2013) en cuanto se la condena, en los términos del art. 954 ap. 1 inc. c) del CA, al pago de una multa de $48.378,53 en relación a la mercadería documentada en el permiso de embarque N° 09 047 EC01 001534 M. Relata que en el año 2009 la firma oficializó el despacho de exportación, en el cual se informó un valor FOB determinado e informó el correspondiente plazo para el pago de los derechos de exportación. En primer lugar, se agravia respecto de la falta de tipicidad infraccional, señala que de la resolución apelada se endilga el incumplimiento de los plazos previstos para la negociación (liquidación) de divisas en el Mercado Único y Libre, que eventualmente podría tratarse de una infracción al régimen cambiario contemplado por la ley N° 19.359, pero nunca una infracción aduanera. Señala que la resolución aduanera se basa en el supuesto incumplimiento de la liquidación de divisas correspondientes a la destinación de exportación referida en el Mercado Único y Libre de Cambios dentro de las fechas previstas para su cumplimiento. Agrega que surge palmario que no corresponde a la Dirección General de Aduanas el control de la liquidación en tiempo y forma de las divisas que provengan del exterior en el Mercado Único y Libre de Cambios, aunque provengan de exportaciones, ya que esa función es inherente al BCRA. Por ende, cualquier resolución de la Aduana que pretenda imponer una infracción en tal sentido será nula, de nulidad absoluta e insanable

por aplicación de lo dispuesto en los artículos 7 inc. a) y 14 inc. b) de la ley 19.549. Respecto a la inexactitud, señala que la declaración debe juzgarse en función de los hechos conocidos en forma previa o contemporánea a la manifestación, o al menos aquellas circunstancias que debieron ser conocidas. Agrega que si una vez oficializada una declaración, hechos posteriores y ajenos a la voluntad del oportuno declarante, modifican lo consignado, mal puede considerarse que se incurrió en una declaración inexacta. Arguye que la firma San Porfidi SRL no cumplimentó con el pago de la totalidad del precio de la operación de venta celebrada, y a esa circunstancia precisamente obedece la falta de ingreso de la totalidad de las divisas por dicha exportación. Agrega que la legislación aduanera contempla situaciones en las cuales el declarante no conoce las circunstancias de lo que debe declarar, tal como lo prevé el art. 221 del CA. Finalmente, solicita aplicación del principio del art. 898 del CA, que establece que en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado. Solicita se dicte sentencia absolviendo a la empresa de la infracción imputada, con costas.

II.- Que a fs. 27/33 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y de derecho esgrimidos por la actora que no fueren objeto de su especial reconocimiento. Reseña los hechos acontecidos en las actuaciones administrativas. En primer lugar, hace referencia al art. 1 del decreto 2581 dictado el 10/04/1964, al decreto 530 dictado el 27/03/1991, al decreto 1606 dictado el 05/12/2001. Señala que a partir del año 2001 rige la obligación de liquidar divisas en el mercado de cambios. Hace referencia a la sentencia dictada por la CSJN en la causa “Bunge y Born Comercial SA” Fallos 321:1614. Arguye que en tiempos de falta de obligatoriedad de negociación en el Mercado de Cambios de las divisas provenientes de la exportación de mercaderías, la Corte determinó la importancia de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones y los resultantes de las operaciones realizadas. Señala que la Corte profundizó en la competencia de la Dirección General de Aduanas y que si en la coyuntura de libertad cambiaria resultaba inadmisible la falta de ingreso de divisas, ante una realidad antagónica las exportaciones deben suponer la negociación de las mismas en el Mercado de Cambios. Cita jurisprudencia en apoyo a su postura, los precedentes “Bunge y Born” y “Agencia Marítima Río Paraná”. Hace referencia a la necesidad de que los tribunales inferiores de la Nación ajusten sus decisorios al criterio de la CSJN. Señala que la Corte volvió a expedirse sobre la competencia de la aduana en 2002, es decir en vigencia ya del nuevo régimen de cambios, en autos “Agencia Marítima Río Paraná SA”, sentencia del 30/04/02. Señala que la CSJN ha mantenido incólume su teoría: debe mediar coincidencia entre los importes declarados y los ingresados (aún en un régimen de libertad cambiaria), y el supuesto c) de la figura de declaración inexacta debe ser ponderado desde una perspectiva vasta. Señala que la aduana no sanciona la mera falta de ingreso de divisas, sino que muy por el contrario, coadyuva dentro de la esfera de su competencia a velar por la veracidad de lo declarado en función de lo ingresado, producto de un acto de contralor *ex* post exportación. Agrega que la Corte ha convalidado la intervención legal de la aduana por conducto del art. 954, ap. 1 inc. c) lo que demuestra el grado de regulación de la economía en la materia y el papel predominante que desempeña la Dirección General de Aduanas en dicho sentido. Sostiene que la Aduana tiene competencia para fiscalizar la correspondencia entre el importe declarado y aquel que corresponde ingresar, puesto que ello está ligado a su función primordial: el control macro sobre el tráfico internacional de mercaderías. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Hace reserva del caso federal. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que confirme en todo el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 43 se abre la causa a prueba. A fs. 47 se intima a la actora a que manifieste su interés en la producción de la prueba, bajo apercibimiento de darle por decaído el derecho a producirla. A fs. 51 se da

por decaído el derecho a la actora a producir la prueba pendiente. Finalmente, a fs. 54 se elevan los autos a conocimiento de esta Sala “E”, y a fs. 55 se los pasa a sentencia.
IV.- Que la Actuación SIGEA N° 12773-246-2013 (SC 47-41-2013) se inicia el 17/03/2013. A fs. 1 obra ensobrada la destinación N° 09 047 EC01 001534 M. A fs. 3 obra consulta de negociación de divisas. A fs. 4 obra oficio al BBVA Francés SA en el que el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn solicita que se informe cuáles fueron las fechas y montos exactos en las cuales se ingresaron las divisas desde el exterior para diversas destinaciones. A fs. 7 obra la REGS INFO N° 894/2013 en la que se informa que la según surge de la documentación agregada el monto de las divisas NO ingresadas asciende a la suma de usd 12.701,11 (Condición de venta FOB-Diferencia entre valor FOB total cumplido menos ingreso parcial informado por banco). A fs. 8 se informa a la Sección Sumarios que el perjuicio fiscal asciende a la suma de $48.378,53. A fs. 9/10 en la Resolución N° 596/2013 (AD PMAD) se instruye sumario en los términos del art. 1090 del CA. A fs. 11 se corre vista de todo lo actuado a la firma Techstone S.A. (notificada el 12/06/13 según constancia de fs. 12vta.). A fs. 13 obra consulta AFIP-Sistema Registral Reflejo de Datos Registrados de la firma Techstone SA. A fs. 14 se declara la rebeldía de la firma. A fs. 18/19 luce el Dictamen N° 85/2014 (AD PMAD) en el que se propicia que se encontraría acreditada en autos la comisión de la infracción imputada. A fs. 20/22 se dicta la Resolución N° 122/2014 (AD PMAD) apelada en autos. A fs. 25/26 se comunica la interposición del recurso ante este Tribunal.

V.- Que conforme surge de la Resolución N° 122/2014, aquí apelada, el servicio aduanero condenó a la recurrente al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c) del CA, por no haber ingresado las divisas correspondientes en relación a la destinación N° 09 047 EC01 001534 M.

Que la Aduana imputa la infracción mencionada bajo la directiva prevista en la Instrucción General DGA N° 2/2012 que dispuso lo siguiente: “*con el fin de lograr uniformidad de criterio, corresponde a esta Dirección General de Aduanas instrumentar un procedimiento que detalle y precise las pautas a seguir para la correcta aplicación por pase de las dependencias alcanzadas respecto de la resolución de los sumarios iniciados por presunta infracción al citado artículo… OBJETIVO Normalizar el procedimiento a aplicar por las áreas alcanzadas para la resolución de sumarios iniciados por presunta infracción al artículo 954 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero… PAUTAS OPERATIVAS Las áreas indicadas en el apartado C deberán proceder de la siguiente manera: 1. Absolver: al exportador cuando se acredite el ingreso de las divisas en tiempo y forma. 2. Imputar y condenar por el artículo 994 inciso c) del Código Aduanero: al exportador que acredite el ingreso de las divisas en forma tardía. 3. Imputar y condenar por el artículo 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero: al exportador que no acredite el ingreso de las divisas*”.

Que la actora sostiene que, es el Banco Central de la República Argentina quien tiene competencia para perseguir y sancionar las conductas derivadas del régimen penal cambiario, resultando la Aduana, por lo tanto, incompetente para investigar y sancionar el eventual no ingreso de divisas o el ingreso y liquidación tardía. Por su parte, también sostiene que del Decreto 618/97 no surge ninguna facultad que otorgue competencia a la AFIP para controlar materia cambiaria.

Que, por su parte, el servicio aduanero sostiene que tiene competencia para fiscalizar la correspondencia entre el importe declarado y aquel que corresponde ingresar, lo que está ligado a su función primordial que es el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, conforme la doctrina sentada en los fallos “Bunge y Born” y “Agencia Marítima Río Paraná”.

VI.- Que, sentado ello, corresponde tratar el agravio planteado por la actora basada en la incompetencia de la Aduana para investigar y sancionar el no ingreso de divisas en relación a la operación de exportación en trato.

Que, en relación a las facultades de la Dirección General de Aduanas, la AFIP es el "*ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación*" y el Director General de la Dirección General de Aduanas es "*el responsable de la aplicación de la legislación aduanera, en concordancia con las políticas, criterios, planes y programas dictados por el administrador federal y las normas legales que regulan la materia de su competencia*" y, en el marco de sus atribuciones, es quien ejerce todas las funciones destinadas a determinar, percibir, recaudar, exigir, fiscalizar, ejecutar y devolver o reintegrar los tributos aduaneros; ejerce el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, aplica y fiscaliza las prohibiciones a la importación y exportación de mercaderías, efectúa la revisión de las declaraciones efectuadas ante el servicio aduanero; formula rectificaciones y cargos; dispone las devoluciones o reintegros que correspondieren y autoriza las distintas operaciones y regímenes aduaneros (conf. Decreto 618/97).

Que, por su parte, de la Carta Orgánica del B.C.R.A. como así también de la "Ley de Régimen Penal Cambiario" N° 19.359, resulta que dicha entidad tiene la facultad de ejecutar la política cambiaria, como así también tiene a su cargo la fiscalización de las personas físicas y jurídicas que operen en cambios y la investigación de las infracciones que prevé la ley. Por su parte, el B.C.R.A. tiene a su cargo el proceso sumario a fin de investigar la presunta comisión de las infracciones previstas en dicha ley.

Que de ello se desprende que es el Banco Central de la República Argentina quien debe fiscalizar el ingreso, no ingreso o ingreso tardío de divisas en el Mercado Único y Libre de Cambios respecto de las operaciones de exportación que se someten a su control y, en caso de incumplimiento, instruir el sumario correspondiente.

Que la función primordial del servicio aduanero es el control sobre el tráfico internacional de las mercaderías que ingresan o egresan hacia o desde el territorio aduanero, función sustancialmente distinta del control sobre el ingreso o egreso de divisas, que es propio del Banco Central de la República Argentina, y que mediante la Instrucción General N° 2/12, el servicio aduanero se arrogó facultades que le son ajenas a las previstas en el ordenamiento normativo vigente.

Que, en este orden de ideas, la C.S.J.N., en el fallo "Legumbres S.A. y otros s/ contrabando" ha sostenido que *"...las funciones aduaneras comprenden las facultades necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación (...) Pero tal aseveración no puede ser entendida en tal sentido de que la delegación en la aduana de cualquier otra función de policía económica puede constituir a la actividad que se delega en una actividad 'aduanera'. El legislador ha valorado la importancia que dentro de las funciones estatales reviste el control económico en materia cambiaria al sancionar el régimen correspondiente (ley 19.359 t.o. 1982), y ha conminado a las conductas que lo afectan con las sanciones que ha considerado adecuadas y suficientes para su protección. El hecho de que por razones prácticas el Órgano que ejerce ese control lo haya delegado parcialmente en otro organismo de la administración mediante un acto administrativo, no puede tener virtualidad para cambiar la*

naturaleza del control que se ejerce y que esté en la base de los bienes jurídicos que pretende proteger el derecho penal cambiario (…) tampoco puede considerarse como propio de la función aduanera el ejercicio de todas las facultades de policía económica que competen al Estado”.

VII.- Que, sin perjuicio de lo expuesto y a mayor abundamiento, cabe señalar que, la conducta de la aquí actora no configura la infracción al artículo 954, ap. 1, inc. c), del C.A. imputada por el servicio aduanero.

Que, en efecto, el art. 954, ap. 1, inciso c), del C.A., establece en su parte pertinente: *“El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración quo difiera con lo quo resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida produjere o hubiera podido producir... c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del quo efectivamente correspondiere, será sancionado....."*

Que la norma en cuestión sanciona al 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.

Que, en lo que aquí interesa, la infracción en trato, se refiere al caso en que el precio declarado en la operación de exportación de que se trate difiera –en más o en menos- del que realmente correspondería ingresar como consecuencia de dicha operación, esto no tiene por objeto penal el ingreso o no ingreso efectivo de las divisas, sino los casos en que exista diferencia entre el precio declarado en la declaración comprometida efectuada en el permiso de embarque y el precio efectivo de la mercadería exportada, que puede o haya podido producir un ingreso pagado o por pagar distinto del que correspondía para la operación en cuestión.

Que si en la declaración comprometida efectuada ante el servicio aduanero, el exportador declaró todos los elementos exigibles de declaración en modo veraz o correcto, esto es: posición arancelaria, especie, calidad, cantidad, origen, precio, entre otros, no se advierte cuál es la inexactitud en la declaración que podría imputar la Aduana, como ocurre en el caso en trato.

Que, en igual sentido, se expidió la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa caratulada "El Matrero SA c/ EN-AFIP-Resol 16-VIII y otro s/ Dirección General de Aduanas", expte. N° 35.866/12, sentencia del 16/04/15, en la que se discutía una cuestión idéntica a la presente. Allí sostuvo que *"En primer lugar, cabe señalar que del examen de las actuaciones no se advierte cuáles de los elementos exigibles de la declaración resultaron falsos o inexactos coma para evidenciar la falta. Ello es así, en tanto el servicio aduanero no cuestionó el valor declarado o precio. Además, tampoco demostró la existencia del concreto efecto lesivo que exige la norma para que se verifique la acción típica”*.

Cabe agregar que la propia Administración Federal, a la luz del criterio jurisprudencial que entendió que la cuestión vinculada al ingreso/negociación de divisas es materia propia del **Banco Central de la República Argentina**, dictó la **Instrucción General AFIP N° 5/2016 (01/08/2016)**, por la cual **dejó sin efecto** la **Instrucción General DGA N° 2/2012** y estableció que, en los sumarios iniciados bajo sus previsiones, las áreas competentes deben **declarar su incompetencia en razón de la materia** y la **consecuente nulidad**, debiendo además **remitir al BCRA** los antecedentes conforme el art. 6 de la Ley

19.359 (t.o. Dec. 480/95), salvo razones de economía administrativa cuando el Banco ya contare con la información pertinente. Este reconocimiento institucional refuerza que no corresponde reconducir automáticamente un eventual incumplimiento cambiario al tipo infraccional del art. 954, ap. 1, inc. c) del Código Aduanero.

VIII.- Que, por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso; declarar la incompetencia material de la AFIP-DGA (hoy ARCA) para entender en la imputación formulada; declarar la nulidad del procedimiento llevado a cabo mediante la Actuación SIGEA N° 12773-246-2013 (SC 47-41-2013) y por lo tanto la Resolución N° 122/2014 (AD PMAD) dictada por el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn, apelada en autos, con costas (art. 1163 del Código Aduanero).

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Declarar la incompetencia de la Dirección General de Aduana (DGA) para entender en el Sumario administrativo objeto de autos.

2.- Declarar la nulidad del procedimiento infraccional llevado a cabo en la Actuación SIGEA N° 12773-246-2013 (SC 47-41-2013) y la Resolución N° 122/2014 (AD PMAD) dictada por el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn.

3.- Costas a la DGA (art. 1163 del Código Aduanero).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.
En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad **SE RESUELVE**:

1.- Declarar la incompetencia de la Dirección General de Aduana (DGA) para entender en el Sumario administrativo objeto de autos.

2.- Declarar la nulidad del procedimiento infraccional llevado a cabo en la Actuación SIGEA N° 12773-246-2013 (SC 47-41-2013) y la Resolución N° 122/2014 (AD PMAD) dictada por el Administrador de la Aduana de Puerto Madryn.

3.- Costas a la DGA (art. 1163 del Código Aduanero).

Regístrese y notifíquese.

Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.-

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.02.27 15:08:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.02.27 16:55:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.27 16:55:32 -03:00