República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-31237021-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 27 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA E - EX-2025-91010419- -APN-SGASAD#TFN - LÓPEZ HERMANOS SOCIEDAD ANÓNIMA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Dr. Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación, y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: "**LÓPEZ HERMANOS SOCIEDAD ANÓNIMA c/ D.G.A. s/ apelación" EX-2025-91010419- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- En el caso se endilgó a la firma recurrente **LOPEZ HERMANOS S.A. (L.H. S.A.)**, **CUIT 30-70994970-1,** encontrarse incursa en la infracción prevista en el art. 991 del Código Aduanero (Ley N° 22.415). El acto administrativo recurrido, Resolución DE PRLA N° 2398/2025, fue dictado por la Jefa del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) el 09/05/2025, en el marco del sumario aduanero SIGEA N° 21173-442-2024. En ella se dispuso aplicar a la actora, una multa igual a una (1) vez el valor en plaza de la mercadería por la suma de PESOS TRES MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTITRES CON 14/100 ($ 3.479.423,14) en relación al Despacho de Importación N° 19001IC04049273W en virtud que, la firma importadora, no habría dado cumplimiento a lo exigido por la Resolución ex ANA Nº 2522/87, en su Anexo III, Punto 1.1, relativo a la acreditación del retiro de timbres fiscales y la verificación del estampillado de la mercadería ingresada a plaza.

II.- Contra ese pronunciamiento aduanero, a través de apoderado, la actora interpuso recurso de apelación a través del IF-2025-91010319-APN-DTD#JGM. Se agravió, en relación al fallo en cuestión, en el entendimiento que el único fundamento por el cual se le pretendía aplicar una multa era por la falta de cumplimiento de las exigencias previstas en la Resolución ANA N° 2522/87, Anexo III, Pto. 1.1.

Esgrime, como defensa de fondo, la improcedencia de la sanción endilgada en los términos del art. 991, por considerar que la propia Aduana reconoce que la mercadería fue documentada mediante un Despacho de Importación -el Nro. 19001IC04049273W-. A su vez alega que el organismo de control además funda su imputación en una escueta denuncia de la Sección Identificación de Mercaderías e insiste, en que en ningún momento se puso en tela de juicio la introducción legítima de la mercancía en trato. A ese respecto invocó los precedentes "Modart S.A." (CNACAF, Sala V, TF 12948-A, 10/05/2004) y "Siemens Enterprise Communications c/ DGA" (CNACAF, Sala I, Expte. N° 54.519/2014), en cuanto sostienen que la sola omisión del estampillado no configura inexorablemente la infracción del art. 991 del C.A. cuando la legitimidad del ingreso se acredita a través del despacho de importación.

Solicita se desestime la denuncia a la que se le dio curso en sede aduanera, y eventualmente en forma subsidiaria, para el hipotético supuesto que se considere que se incurrió en una infracción y atento que la misma no afectó ningún interés jurídico protegido por el art. 991 del C.A, peticiona se encuadre la conducta en el supuesto tipificado en el art. 992 aplicándose la multa allí prevista.

Invocó finalmente, toda vez que se produjo la derogación del requisito del estampillado para la mercadería objeto de esta litis, la aplicación del principio de la Ley Penal más Benigna, es decir la aplicación retroactiva de una ley más beneficiosa a la que estaba vigente al tiempo de la presunta comisión de la infracción que se discute.

Describe que, mediante Resolución General N° 5581/2024, se abrogó la Resolución N° 2.522/87, vinculada al Régimen de Identificación de Mercaderías. Cita doctrina y jurisprudencia sobre el particular. Ofrece prueba, Reserva caso federal y solicita se ordene revocar el fallo apelado y, en subsidio, la aplicación de la multa del art 992 del C.A., con costas.

III.- De su lado el Fisco contesta el traslado del recurso de apelación que le fuera conferido mediante IF-2025-127634372-APN-DTD#JGM. En primer lugar, realiza una negativa general de los hechos.

Expresa que incumplimientos como el detectado por el Servicio Aduanero, tienen como consecuencia permitir que el organismo pueda determinar -en cualquier momento- la legítima introducción de las mercaderías extranjeras en nuestro país, atento que al transferirlas sin los recaudos exigidos por la normativa mencionada resulta, imposible acreditar el legítimo ingreso de las mismas, a requerimiento del Servicio Aduanero.

Afirma que la jurisprudencia ha sido contundente en este sentido, afirmando, en otros supuestos, por ejemplo: "*(…) La ausencia de las prendas para su verificación por parte de la Aduana es prueba suficiente de la violación al art. 991 CA.,* ***por cuanto en el caso no importa que esa mercadería haya sido introducida legalmente al territorio aduanero nacional, en tanto su importadora lo ha colocado en el mercado interno sin haberse sujetado a las prescripciones reglamentarias establecidas*** *(…)"* (Conf. C.N.A.C.A.F., Sala IV en autos caratulados "Dasiel S.A. [T.F. 15.429-A] c/ Dirección General de Aduanas" expediente Nº 22692/2003, sentencia del 12/02/2004.

Agrega que, en otros pronunciamientos, se indicó: *(…) Que, al respecto, cabe recordar que en el tipo infraccional de autos se produce una inversión de la carga de la prueba y, en consecuencia, pesa sobre el interesado acreditar el cumplimiento de su obligación (…)",* agregando que: "*(…) en síntesis, la infracción achacada quedó configurada por el hecho de que la mercadería fue transferida en contravención a la ley, es decir, salió de la esfera del importador sin el control aduanero pertinente, debiendo por ello encuadrarse en el tipo previsto por el art. 991 CA, en cuanto sanciona al que hubiere transferido por cualquier título, con fines comerciales o industriales, mercadería de origen extranjero (…) sin cumplir los requisitos que se hubieren establecido al efecto (…)"* (Conf. "ALPINE ELECTRONICS DE AMERICA C/DGA S/ APELACION", TF N° 20.504-A, sentencia del 26/9/2007).

Concluye, que se debería rechazar el recurso de apelación interpuesto por la contraria. Ofrece prueba. Reserva caso federal y peticiona se confirme la Resolución DE PRLA N° 2398/2025, objeto de apelación, con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora.

IV.- Mediante PV-2026-29165879-APN-VOCXV#TFN de fecha 20/03/2026 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "E" y, el mismo día, a través del IF-2026-29322533-APN-VOCXV#TFN, se dispone que pasen estos actuados a sentencia.

V.- De las constancias de las Actuaciones SIGEA Nº 21173-442-2024 surge que: a fs. 1 se notifica vía SICNEA (Comunicación N° 24001NOTI196917X) intimación a la actora para que, en el plazo de diez (10) días hábiles acredite el trámite de retiro de timbres fiscales y su debida comunicación de estampillado de la mercadería ingresada a plaza bajo el amparo de las destinaciones 19001IC04121431 J, 19001IC04049273 W y 19001IC04045295 W, de conformidad con lo establecido por la Resolución (ex ANA) N° 2522/1987. A fs. 4/5 obra Acta de Denuncia del 18/10/2024 por incumplimiento a la Resolución ex ANA Nº 2522/87 Anexo III P. 1.1 y presunta infracción al art. 991 del C.A. en relación al Despacho de Importación Nro. 19001IC04049273 W. A fs. 6 se agrega Nota N° 555/24 de la División Control y Fiscalización Simultánea de fecha 18/10/2024, informando el valor en plaza de la mercadería en U$S 77.926,61 (equivalente a $ 3.471.630,48 al tipo de cambio del 06/05/2019). A fs. 7 la providencia de corrida de vista a la actora, a los fines de presentarse y estar a derecho. A fs. 10 cédula de notificación de la corrida de vista de fecha 21/01/2025. A fs. 16 se emite una resolución en donde, en virtud del tiempo transcurrido en exceso, si bien se tuvo por presentado al apoderado de la actora, se le dio por decaído el derecho a esta, a contestar vista y se dispuso pasaran los autos a resolver. A fs. 22/29, luce una nueva presentación de la firma LOPEZ HERMANOS S.A, mediante apoderado. Respecto de ella se la tuvo por contestada en forma extemporánea, a fs. 30. A fs. 31/32, consta la Resolución DE PRLA N° 2398/2025, dictada el 09/05/2025, notificada vía SICNEA el 28/07/2025 (estado "NOTIFICADO") según constancia de fs. 34. A fs. 35 consta la acreditación de la apelación ante la sede aduanera; a fs. 36 el Formulario F4 del TFN del 19/08/2025, interpuesto dentro del plazo de quince (15) días hábiles contados desde el 28/07/2025, conforme al art. 1132 del Código Aduanero.

VI.- Corresponde señalar, ante todo, que las infracciones aduaneras revisten naturaleza punitiva, razón por la cual su juzgamiento debe efectuarse con arreglo a los principios generales del derecho penal, entre ellos el de la ley penal más benigna, expresamente receptado en el art. 899 -y concordantes arts. 900 y 901- del Código Aduanero, que establece: "*Si la norma penal vigente al tiempo de cometerse la infracción fuere distinta de la que estuviere vigente al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará la que resultare más benigna al imputado. No surtirá ese efecto la que modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería.*"

El art. 900 del C.A. establece que, para determinar cuál es la norma penal más benigna, se debe comparar la totalidad del contenido de las normas penales de las leyes cuya aplicación correspondiere, lo que impone un análisis integral de ambos marcos normativos.

El art. 901 del C.A. precisa que los efectos de la norma penal más benigna se operarán de pleno derecho, pero no alcanzarán a aquellos supuestos en que la resolución condenatoria se encontrare firme, aún cuando no se hubiere cumplido la pena. En el presente caso, la resolución condenatoria dictada en sede aduanera fue recurrida en término ante este Tribunal, por lo que no ha adquirido firmeza. En consecuencia, resultaría –en caso de corresponder- plenamente procedente la aplicación retroactiva de la norma más benigna.

En el caso, la cuestión a resolver no radica en discutir el ingreso regular de la mercadería al país, extremo que no ha sido controvertido, sino en determinar si el incumplimiento del régimen de identificación previsto en la Resolución ANA N° 2522/87 —que sirvió de sustento a la imputación formulada en los términos del art. 991 del C.A.— conserva relevancia infraccional frente a la posterior derogación de ese régimen.

Bajo esa perspectiva, cabe recordar que el art. 991 del Código Aduanero constituye una norma penal en blanco, pues su operatividad requiere del complemento de disposiciones reglamentarias que determinen, en cada caso, cuáles son los recaudos de identificación o los requisitos exigibles para la válida transferencia de mercadería de origen extranjero. Tal ha sido, precisamente, el criterio seguido por la Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema en el dictamen emitido en la causa "**Sistemas Electrónicos de Registración S.A. c/ Dirección General de Aduanas (Recurso de Hecho)**", S.327 L. XLI, Buenos Aires, 26/12/2006, luego receptado por el Máximo Tribunal.

Siendo ello así, la derogación del régimen reglamentario que integraba el tipo infraccional impone examinar la controversia a la luz del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, salvo que se configure la excepción prevista en la parte final del art. 899 del C.A., esto es, que la modificación normativa hubiese importado un cambio en el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería.

VII.- A la luz de las constancias de autos, se advierte que la imputación formulada a la firma apelante tuvo su raíz exclusivamente en el incumplimiento del régimen de identificación previsto en la Resolución ex ANA N° 2522/87, sin que se hubiese controvertido la importación regular de la mercadería documentada ni se hubiese atribuido a la recurrente una maniobra diversa de ocultación, sustitución o ingreso irregular.

Ahora bien, y retomando el tema de la norma que regía al tiempo de la imputación infraccional, respecto de los sistemas de identificación de mercaderías, esta fue abrogada al entrar en vigencia un nuevo régimen, regulado por la Resolución General ARCA (ex AFIP) N° 5581/2024, emitida el día 07/10/2024, publicada en el Boletín Oficial el 09/10/2024 Y vigente a partir del 10/10/2024. En su art. 5° abrogó expresamente la Resolución N° 2.522 (ANA) del 1° de octubre de 1987 y sus modificatorias y complementarias.

Corresponde puntualizar que la Resolución General N° 5581/2024 contiene en su art. 7° una cláusula de transición para destinaciones con timbre fiscal pendiente de adhesión al tiempo de su dictado. Sin embargo, dicha previsión no obsta a la aplicación del principio de la ley penal más benigna en el caso de autos, toda vez que: (i) los neumáticos para motocicletas no se encuentran incluidos en el Anexo I de la Resolución General N° 5581/2024, que es el único catálogo de mercaderías alcanzadas obligatoriamente por el nuevo régimen SiDIP/IMEI; (ii) en consecuencia, han quedado directamente excluidos de toda exigencia de identificación, sin cronograma de implementación aplicable; y (iii) al tiempo de pronunciarse el presente fallo, la conducta reprochada no configura ninguna obligación exigible bajo el ordenamiento vigente.

Estos regímenes, el derogado y el actual, integraban e integran el tipo penal, pero como normas complementarias y, es por este motivo que su eliminación, torna aplicable el principio de la ley penal más benigna.

En este punto amerita poner de relieve la opinión de la Dra. Laura Mercedes Monti, Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien al emitir Dictamen en el marco del expediente “SISTEMAS ELECTRÓNICOS DE REGISTRACION SA C/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS (RECURSO DE HECHO)” S.327 L. XLI. Buenos Aires, 26/12/2006 señaló: “… *En efecto, el art. 991 de la ley 22.415 es una norma penal en blanco, que requiere del necesario complemento de otras disposiciones a las que implícitamente se remite. En el caso de autos, la ley penal fue completada primero con la resolución 2.522/86 y luego mediante la 3.273/96. Al dejar ésta de imponer un control mediante sellos o estampillas fiscales adheridas por el importador a la mercadería indicada, resulta que ya al momento en que el a quo tomó intervención -y antes aún-, la conducta realizada por la actora y que motivó estas actuaciones no resultaba punible. Considero que no resulta un obstáculo la aplicación de la citada garantía al caso de autos lo establecido en el arto 898 infine del código de la materia, ya que las citadas resoluciones aduaneras no versaban sobre el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería, sino sencilla y únicamente sobre ciertas obligaciones formales a cumplir con ella, tal como su identificación mediante la colocación de sellos o estampillas a los fines de facilitar el control aduanero posterior. Por lo tanto, considero que la decisión de fs. 157/158, en tanto afirma que a la referida sustitución reglamentaria no puede asignársele el carácter de ley penal más benigna es descalificable a la luz de la conocida doctrina que sobre la arbitrariedad tiene construida V.E., ya que no resulta una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a los hechos comprobados de la causa (Fallos: 314:1358) Y que, por ende, no puede ser mantenida*….” Lo subrayado me pertenece.

En definitiva este fue el criterio que imperó en el fallo de nuestro más alto Tribunal, que hizo lugar a la queja, declaró procedente el recurso

extraordinario y revocó la sentencia apelada. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO – ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY. S. 327. XLI. RECURSO DE HECHO Sistemas Electrónicos de Registración S.A. c/ Dirección General de Aduanas (Fallos: 330:1309).

A la luz de la normativa y jurisprudencia hasta aquí analizada corresponde cotejar el sumario aduanero y ni bien nos adentramos en su estudio surge que a fs. 1 consta notificación vía SICNEA, a fin que la empresa concurra al retiro de lo que en ese momento constituía una obligación de carácter formal, a saber, acreditar el trámite de retiro de timbres fiscales y su debida comunicación de estampillado de la mercadería ingresada a plaza bajo el amparo de las destinaciones 19001IC04121431 J, 19001IC04049273 W (objeto de denuncia y tratamiento en los presentes autos) y 19001IC04045295 W, de conformidad lo establecía la Resolución (ex ANA) N° 2522/1987.

Si bien esta intimación luce notificada a la actora, no se desprende de otras piezas documentales del expediente administrativo, que se haya procedido a la fiscalización presencial por parte del organismo de contralor. En cualquier caso, ese extremo fáctico no resulta determinante para la resolución del caso, habida cuenta de que el fundamento que conduce a la revocación es de naturaleza normativa.

Reitero que la Resolución ex ANA N° 2522/87, relativa al Régimen de Identificación de Mercaderías, fue abrogada por la Resolución General AFIP N° 5581/2024, con lo cual en lo que respecta a las Posiciones arancelarias de las mercaderías en trato, en este supuesto neumáticos para motocicletas, la obligación e identificación con estampillas ya no existe más.

Es decir que cesó la vigencia de la resolución que exigía tal cumplimiento, con lo cual el requisito que formaba parte del tipo infraccional que oportunamente sirvió para endilgar la conducta implícita a la actora desapareció. Dicho en otros términos, la conducta concreta reprochada en autos ha dejado de integrar el supuesto infraccional en virtud de la derogación de la norma complementaria que le daba sustento.

Refuerzo lo antedicho en el hecho que entiendo que la conducta imputada —consistente en no acreditar el retiro, adhesión y verificación de estampillas fiscales conforme al régimen establecido por la Resolución ex ANA 2522/87— no continúa siendo jurídicamente reprochable a la luz de las modificaciones normativas posteriores que eliminaron dicho sistema de identificación de mercaderías.

Traigo a colación otro tema relevante vinculado al tipo penal analizado. El tipo penal del art. 991 del C.A., se halla comprendido dentro de los tipos penales denominados “Leyes penales en blanco”. Cuando se hace referencia a ellas, se habla de normas penales de remisión o necesitadas de un complemento: se trata de normas incriminadoras de tipos de delito que no describen en su propio texto legal la totalidad de los elementos que componen el “tipo penal”, sino que se remiten parcialmente a otro precepto o instancia normativa distinta.

Así lo entendió la Procuradora Fiscal ante la CSJN, Dra. Laura Mercedes Monti, reitero:“… *En efecto, el art. 991 de la ley 22.415 es una norma penal en blanco, que requiere del necesario complemento de otras disposiciones a las que implícitamente se remite. En el caso de autos, la ley penal fue completada primero con la resolución 2.522/86 y luego mediante la 3.273/96…”*, como fundamento de la aplicación, en estos supuestos, de la Ley Penal más Benigna.

La ley penal más benigna se aplica retroactivamente cuando se modifican normas complementarias que definen o condicionan un tipo penal. “*..No corresponde excluir a las leyes penales en blanco del principio de aplicación de la ley penal más benigna consagrado en los pactos que hoy gozan de jerarquía constitucional. En esta clase de leyes penales se da la posibilidad de que, sin una variación formal aparente del tipo penal, su contenido resulte modificado por el cambio sufrido por la norma extrapenal, pues no es posible concebir como completa la norma sin la normativa de complemento, que resulta una parte esencial de la ley sin la cual se tornaría inoperante*”. Ley penal en blanco, ley penal más benigna, ley extrapenal, jerarquía constitucional. SUMARIO DE FALLO. 11 de Abril de 2006. Id SAIJ: SUA0068348. (Votos de los Dres. Carlos S. Fayt y Carmen M. Argibay). -De la disidencia de los Dres. Fayt, Boggiano y Bossert emitida en el precedente "Ayerza"-. Fuente del sumario: OFICIAL - Corte Suprema de Justicia de la Nación Cristalux S.A. s/ ley 24.144. SENTENCIA.CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION. , 11/4/2006.

Por otra parte, si tenemos en cuenta, aludiendo a lo ya desarrollado supra, que estos ilícitos aduaneros son de naturaleza penal, con lo cual le cabe –y de hecho así el legislador aduanero lo estableció expresamente, en Disposiciones Generales -arts. 894 a 901 del C.A.- la aplicación, en su juzgamiento, los principios del derecho penal, entre ellos el de la Ley Penal más Benigna, entiendo que lo solicitado por la actora de la aplicación retroactiva de la norma sancionada que elimina la exigencia de estampillado para la mercadería objeto de esta litis, debe ser acogida en el caso de autos.

Otro fundamento que refuerza esta postura es el hecho que la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció, en sendos pronunciamientos, que si bien la irretroactividad de la ley no es un principio de rango constitucional, si lo es en materia penal, rigiendo como norma de interpretación. La CSJN sostiene que las nuevas leyes se aplican a consecuencias de relaciones jurídicas existentes (efecto inmediato), siempre que no afecten derechos patrimoniales incorporados o adquiridos. A saber: “*El principio de irretroactividad es estricto, con la única excepción de la ley penal más benigna*” (CSJN, "Muiña", 2017).

La aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, tiene una base normativa clara en el articulado del Código Penal, que es el código troncal en materia penal en nuestro país. Este expresamente estipula en su **ARTICULO 2º.-** *"Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho*."

Es cierto que en el segundo párrafo del art. 899, se establece una excepción a la aplicación retroactiva de una ley penal más benigna, en tanto se sancionase una norma que: "*…que modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería."* -sin perder la perspectiva del carácter de especial de la normativa penal aduanera frente al carácter general del derecho penal cuyo nudo troncal es el Código Penal de la Nación-.

Cabría preguntarse si la modificación introducida por la Resolución General AFIP N° 5581/2024, está dentro de esas circunstancias.

Cabe precisar que por "tratamiento aduanero" de la mercadería -en el sentido técnico de la expresión empleada en el art. 899 in fine del Código Aduanero- debe entenderse el conjunto de determinaciones que el servicio aduanero efectúa respecto de una mercadería al momento de su importación o exportación, comprendiendo su clasificación arancelaria, su valoración en aduana, su origen, y el régimen de prohibiciones o restricciones que la afectan –absolutas, relativas, económicas o no económicas, arts. 608 y ss. del C.A.-. Esta inteligencia encuentra apoyo en el art. 226 del Código Aduanero –en su nueva redacción-, que al regular la resolución anticipada alude precisamente a esos extremos como determinantes del tratamiento aduanero que corresponderá a la mercadería al tiempo de su importación o exportación. Por su parte, el "tratamiento fiscal" al que también alude el art. 899 in fine refiere a la tributación que recae sobre la operación aduanera -derechos de importación, IVA, tasas y demás cargas fiscales-. Desde esa perspectiva, el régimen de identificación mediante estampillas fiscales no integra ninguno de esos elementos: no incide sobre la clasificación arancelaria de los neumáticos para motocicletas, no altera su valoración en aduana, no define su origen, no modifica los tributos aplicables ni establece ni suprime prohibición alguna a su importación. Se trata, en cambio, de una obligación de control complementaria posterior al libramiento, que tiene por objeto facilitar la fiscalización aduanera en plaza. En consecuencia, ninguna de las dos excepciones previstas en el art. 899 in fine del C.A. -ni la de "tratamiento aduanero" ni la de "tratamiento fiscal"— resulta aplicable al presente caso, lo que habilita plenamente la aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna.

A este argumento sumo, el hecho que, si el legislador aduanero hubiese querido apartar de este principio de benignidad a quienes se ven incursos en la infracción en trato, hubiera redactado expresamente al tipificar este ilícito infraccional, que no era de aplicación la ley penal más benigna en determinados supuestos, como si lo hizo, al tipificar la infracción de declaración inexacta (art. 961 del C.A.) o la infracción relativa a incumplimientos a destinaciones temporales (art. 976 del C.A.).

Finalmente considero que siendo un principio irrefutable que rige en materia penal el de la Irretroactividad de la ley Penal como regla del artículo 18 de nuestra Constitución Nacional, también lo es el Principio de Retroactividad de la Ley Penal como excepción cuando ésta es más Benigna de acuerdo con el artículo 2° del Código Penal de la Nación, el que a su vez lo encontramos receptado en el art. 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el art. 15° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, - tratado ambos con rango y jerarquía constitucional, a partir de la reforma del año 1994.

"*En relación a la validez temporal de la ley penal, el principio general es que resulta aplicable la ley vigente al momento de la comisión de la infracción. Es un derivado natural del principio de legalidad que prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes penales. (…) El principio de aplicación de la ley penal más benigna, constituye una excepción a este principio general que se encuentra tutelado en el art. 18 de la CN (…) La excepción resulta plenamente justificada (…) la nueva ley se aplica a los hechos cometidos con anterioridad a su vigencia si sus disposiciones resultan más benignas (…) La ley más benigna es la que produce, en el caso concreto, el resultado más favorable para el autor. Y a ese efecto, corresponderá al juez resolver en el caso concreto, a partir de ambos marcos normativos para determinar cuál arroja el resultado más favorable para el imputado. …"* (Juan Patricio Cotter, Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje a los 30 años del Código Aduanero, Ed. Abeledo Perrot)

VIII.- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar otros agravios de la recurrente.

IX.- Respecto a la costas opino que las mismas deben ser impuestas por su orden, toda vez que la sanción en sede aduanera fue impuesta por aplicación de un régimen normativo vigente al tiempo de la imputación infraccional sobre la actora y, con posterioridad, la cuestión se resuelve en virtud del efecto de modificaciones normativas posteriores y de la aplicación del principio de la Ley Penal más Benigna, por lo que la DGA contó, oportunamente, con razones atendibles para promover el proceso para las infracciones y condenar, todo lo cual justifica apartarse del principio objetivo de la derrota y distribuir las costas por su orden (art. 1163 CA).

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución RESOL-2025-2398-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada el 09/05/2025 en las actuaciones SIGEA N° 21173-442-2024, con costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Héctor Hugo Juárez.

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

Revocar la Resolución RESOL-2025-2398-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada el 09/05/2025 en las actuaciones SIGEA N° 21173-442-2024, con costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Suscriben la presente el Dr. Héctor Hugo Juárez y el Dr. Juan Manuel Soria –por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación- (cfme. art. 52 del RPTFN y art. 1162 del Código Aduanero).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.03.27 14:23:03 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: 2026.03.27 14:54:30 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: 2026.03.27 14:55:13 -03:00