República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-41740698-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Abril de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2025-25735497- -APN-SGASAD#TFN; "KAUFMAN c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan M. Soria, para dictar sentencia en los autos caratulados **"KAUFMAN c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte. Nº EX-2025-25735497- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

I.— Que mediante RE-2025-25734419-APN-SGASAD#TFN se presenta por derecho propio Martín Kaufman e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2024-6436-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada el 20/12/2024 en el marco del sumario SIGEA Nº 19408-15-2022, que lo condena al pago de una multa de PESOS UN MILLÓN DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS NUEVE ($1.279.509) y al comiso de DÓLARES ESTADOUNIDENSES OCHO MIL SETECIENTOS (U$S 8.700), por considerarlo incurso en la infracción prevista y penada en el art. 979 del Código Aduanero. Manifiesta que, con fecha 04/11/2024, acompañó en el sumario administrativo, el comprobante de pago de la multa reclamada. Se refiere a lo actuado en la causa nro. 934/2022 en trámite por ante el Juzgado en lo Penal Económico N° 8. Realiza un análisis del plexo normativo en que se funda la imputación. Considera que el dinero no es mercadería. Se refiere al quantum de la multa y el comiso de los importes. En lo sustancial, la recurrente sostiene que no se configuran los presupuestos típicos de la infracción imputada, en tanto no existiría elemento subjetivo alguno que permita reprocharle su conducta; alega haber actuado de buena fe, sin ocultamiento ni intención infraccional, destacando que manifestó voluntariamente la tenencia de divisas al ser requerido por la autoridad de control. Cuestiona, asimismo, la

razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta, la que considera excesiva y confiscatoria. Solicita la aplicación del principio in dubio pro reo. En subsidio, solicita se ordene la devolución del pago de la multa. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se revoque la resolución apelada y se haga lugar a la acción de repetición impetrada, con costas.

II.— Que, mediante IF-2025-58828868-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Se refiere a los antecedentes del sumario administrativo y a los aspectos normativos aplicables al caso. Sostiene que la conducta desplegada por el actor encuadra plenamente en la figura prevista en el art. 979 del Código Aduanero, toda vez que intentó egresar del territorio aduanero una suma de moneda extranjera superior a la admitida por el régimen de equipaje. Afirma que el tipo infraccional no exige dolo específico y que el desconocimiento de la normativa no resulta eximente de responsabilidad. Cita el voto del Dr. González Palazzo en el fallo "Perez Cattalurda Olmedo Vicente (TF N° 35.323-A) c/ DGA s/ Recurso de apelación" de la Sala F, y el voto del Dr. Licht en el fallo "Lee Kwak Sun Weon c/ DGA s/ recurso de apelación" Expte. N° 36.254 de la Sala E. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas a cargo de la actora.

III.— Que, por medio de la presentación IF-2025-58821761-APN-DTD#JGM la representación fiscal acompañó el sustento documental de la litis, las actuaciones administrativas SIGEA Nº 19408-15-2022, digitalizadas en un archivo PDF de 100 páginas, en las cuales obra la resolución apelada por ante esta instancia jurisdiccional.

IV.— Que mediante PV-2026-22630801-APN-VOCXVII#TFN se elevan los autos a la Sala "F" y, por medio de IF-2026-30043050-APN-VOCXVII#TFN, quedan en estado de dictar sentencia.

V.— Que corresponde resolver en autos si la resolución apelada por la que se condena a la recurrente en los términos del art. 979 del C.A. y se procede al comiso de la mercadería en infracción, se ajusta o no a derecho.

Que, de las actuaciones administrativas obrantes surge que, con fecha 28/09/2022, en oportunidad de efectuarse controles rutinarios previos al embarque del vuelo UA818 de la empresa United Airlines con destino a la ciudad de Houston, personal de la Policía de Seguridad Aeroportuaria y del servicio aduanero constató que el Sr. Kaufman transportaba consigo la suma total de DÓLARES ESTADOUNIDENSES DIECIOCHO MIL SETECIENTOS (U$S 18.700). En virtud de ello, se procedió al secuestro de las divisas encontradas, se formularon las actuaciones de rigor y se dio intervención a la justicia penal económica por presunta infracción a los arts. 864, inc. d), del Código Aduanero, causa que culminó con el sobreseimiento del imputado. Posteriormente, y descartada la vía penal, a fs. 54 de las actuaciones

administrativas, se dispuso la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 del Código Aduanero, por presunta infracción al art. 979 del mismo cuerpo legal y se corrió vista de lo actuado a la presunta infractora, la que se presentó a fs. 55/60 acompañando el comprobante de pago correspondiente a la multa mínima reclamada. Finalmente, a fs. 61/62 obra la resolución aquí apelada, mediante la cual se resolvió extinguir la acción penal aduanera, en los términos de los arts. 930 y 932 del C.A., se tuvo por cancelado el monto de la multa, se dispuso el comiso de la mercadería en infracción correspondiente a U$S8.700 y la devolución de la suma de U$S10.000.

Que, en esta instancia, se agravia la actora respecto del comiso dispuesto y el quantum de la multa reclamada.

En principio, cabe señalar que, no procede el análisis respecto del agravio de la actora en cuanto a la multa impuesta, habida cuenta de que el sumariado canceló la misma al momento de contestar la vista del sumario, motivo por el cual el servicio aduanero resolvió declarar extinguida la acción penal aduanera respecto de aquel, y se advierte que la multa ha sido graduada dentro de los márgenes legales previstos, sin que se configure un supuesto de desproporción manifiesta que autorice su revisión.

VI.— Que, deviene imprescindible efectuar un relato de las normas involucradas a los fines de examinar la calificación legal endilgada.

Cabe señalar preliminarmente que, contrario a la pretensión que la apelante pretende fundar, la ignorancia deliberada o el desconocimiento de la normativa aplicable al caso no dispensa a la recurrente de responsabilidad por su conducta desplegada. Pues, las circunstancias particulares del actor, no lo eximen de conocer la normativa relacionada al egreso de divisas extranjeras.

En ese sentido, el art. 8 del CCyCN establece el principio de inexcusabilidad, señalando que: "*La ignorancia de las leyes no sirve de excusa para su cumplimiento, si la excepción no está autorizada por el ordenamiento jurídico*.".

En cuanto a la infracción endilgada, el art. 979 del C.A. dispone en su ap. 1° que: "*El viajero de cualquier categoría, el tripulante o cualquier persona que extrajere o pretendiere extraer del territorio aduanero por vía de equipaje o de pacotilla, según el caso, mercadería que no fuere de la admitida en tal carácter por las respectivas reglamentaciones, será sancionado con una multa de UNO (1) a TRES (3) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción*".

Por ende, a los efectos de calificar si la conducta atribuida encuentra sustento en la infracción endilgada, ha de determinarse si la suma de U$S18.700 dólares que portaba la recurrente, constituyen o no efectos admitidos o admisibles como equipaje.

Al respecto, el art. 491 del C.A. establece que: "*El Poder Ejecutivo podrá, por motivos fundados, restringir la aplicación del régimen previsto en este Capítulo con relación a determinados efectos*".

Que el art. 7 del Decreto N° 1570/01, modificado por el Decreto n° 1606/01, vigente al tiempo de los hechos investigados en la presente causa, expresa: "*Prohíbese la exportación de billetes y monedas*

extranjeras y metales preciosos amonedados, salvo que se realice a través de entidades sujetas a la SUPERINTENDENCIA DE ENTIDADES FINANCIERAS Y CAMBIARIAS y previamente autorizadas por el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, o sea inferior a DOLARES ESTADOUNIDENSES DIEZ MIL (U$S 10.000) o su equivalente en otras monedas, al tipo de cambio vendedor del BANCO DE LA NACION ARGENTINA".

Asimismo, la A.F.I.P.–D.G.A. dictó la Resolución General N° 2705/09 reglamentando el control del transporte físico transfronterizo de dinero en efectivo. En particular dispuso que: "*El egreso de dinero en efectivo y cheques de viajero en moneda extranjera y de metales preciosos amonedados del territorio argentino, mediante los regímenes de equipaje y pacotilla, podrá efectuarse únicamente cuando su valor sea inferior a DIEZ MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 10.000) o su equivalente en otras monedas*" (cfr. art. 1 de la R.G. 2705, el destacado no obra en el texto original). Así las cosas, estableció que los importes superiores a diez mil dólares estadounidenses sólo pueden egresar del país a través de entidades financieras y que, en caso de que el egreso se realice bajo el régimen de equipaje y por un valor superior al indicado, existe obligación de efectuar una declaración jurada ante el servicio aduanero (cfr. arts. 3 y 4 de la R.G. 2705).

Por consiguiente, de las normas citadas se desprende que la suma de U$S8.700, que el actor pretendió egresar del país, eran objeto de una especial y específica "exclusión" del régimen de equipaje, por lo que corresponde confirmar la infracción endilgada

VII.— Ahora bien, respecto del comiso y el concepto de mercadería cuestionado por la aquí recurrente, por razones de economía procesal me remito a lo sostenido por el suscripto en el fallo "PEREZ CATTALURDA OLMEDO VICENTE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte. nº 35.323-A, en tanto se destaca la naturaleza del comiso y la suerte que corre tras la cancelación de la pena principal.

En tal sentido, cabe confirmarse el decisorio aduanero aquí en crisis en tanto impone la pena de comiso limitándose a la cantidad de mercadería en infracción, por lo que corresponde confirmar el art. 3 de la resolución apelada respecto del comiso de la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES OCHO MIL SETECIENTOS (U$S 8.700), con costas a cargo de la actora.

En virtud de lo expuesto, **VOTO POR**:

1.- Confirmar la Resolución N° RESOL-2024-6436-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dictada en el marco del SIGEA Nº 19408-15-2022.

2.- Imponer las costas a la actora.

Así lo voto.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.— Que, si bien comparto lo resuelto en el voto que antecede en cuanto a la extinción de la acción sancionatoria relativa a la multa, en virtud de su pago, discrepo del criterio allí adoptado en lo que respecta a la procedencia de la sanción de comiso dispuesta en autos.

Que, a juicio del suscripto, el análisis efectuado en el voto que antecede no se ajusta a los principios que limitan el ejercicio de la potestad sancionatoria estatal.

Que, en efecto, el criterio adoptado en el voto que antecede se sustenta en una inteligencia predominantemente objetiva del tipo infraccional, a partir de la cual la procedencia del comiso aparece como una consecuencia prácticamente automática de la verificación formal de la infracción, prescindiendo de un examen suficiente de su adecuación al caso concreto.

Que tal enfoque desconoce que la potestad sancionatoria estatal, aun cuando se ejerza en sede administrativa, se encuentra sujeta a los principios de culpabilidad, razonabilidad y proporcionalidad, los cuales operan como límites de validez de toda reacción punitiva.

Que, en tal sentido, y precisamente en razón de su particular gravedad, el comiso —en cuanto importa la privación definitiva del derecho de propiedad sobre la mercadería involucrada (art. 17 de la Constitución Nacional)— constituye una de las sanciones de mayor severidad del sistema infraccional aduanero, lo que excluye que su imposición pueda derivarse automáticamente de la mera configuración objetiva de la infracción.

Que, por ello, corresponde examinar la procedencia de dicha sanción a la luz de las circunstancias del caso y de los principios que rigen el ejercicio del poder punitivo estatal.

II.— Que, desde la perspectiva del derecho público, el principio de razonabilidad —derivado del artículo 28 de la Constitución Nacional— impone que las medidas adoptadas por la Administración guarden una adecuada proporción entre los medios empleados y los fines perseguidos, operando como límite al ejercicio del poder estatal.

Que, en tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que los actos estatales deben guardar una razonable relación entre los medios empleados y los fines que se procuran alcanzar (Fallos: 136:161; 172:21; 247:121), sin que el ejercicio de facultades discrecionales por parte de la Administración constituya un ámbito exento del control judicial de razonabilidad, el cual comprende, entre otros aspectos, la verificación de la proporcionalidad de la medida adoptada en relación con las circunstancias del caso (CSJN, “Demchenko, Iván c. Prefectura Naval Argentina”, sentencia del 24/11/1998).

Que, en el ámbito sancionatorio, dicho principio se proyecta como exigencia de proporcionalidad de la respuesta punitiva, en tanto la intensidad de la sanción debe guardar adecuada correspondencia con la entidad del hecho que se reprime, vedándose soluciones automáticas o desprovistas de una ponderación suficiente de las circunstancias del caso, bajo riesgo de incurrir en respuestas punitivas que, aun

formalmente ajustadas a la ley, resulten materialmente irrazonables.

III.- Que, en el ámbito del derecho administrativo sancionador, el principio de razonabilidad anteriormente referido se proyecta de manera específica en la exigencia de proporcionalidad de la respuesta punitiva, en tanto la potestad sancionatoria estatal —por su naturaleza y efectos— participa de los principios que informan el ejercicio del poder punitivo estatal.

Que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que las sanciones administrativas constituyen, al igual que las penales, una manifestación del poder punitivo del Estado, en tanto implican un menoscabo o restricción de derechos como consecuencia de una conducta ilícita, razón por la cual deben respetar las garantías del debido proceso consagradas en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; destacando, asimismo, que tales garantías no pueden ser soslayadas bajo el argumento de que la sanción aplicada no reviste carácter penal, pues admitir lo contrario implicaría dejar librado al arbitrio estatal el respeto de dichos principios (caso “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, sentencia del 02/02/2001).

Que dicho criterio ha sido receptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha reconocido la aplicabilidad de tales garantías en el ámbito sancionador administrativo (conf. “Losicer”, Fallos: 335:1126), reafirmando que la calificación formal de una sanción como administrativa o disciplinaria no excluye la vigencia de los principios propios del derecho penal.

Que, en igual sentido, la doctrina ha señalado que los principios y garantías del derecho penal con jerarquía constitucional resultan plenamente aplicables al derecho administrativo sancionador, en tanto ambas materias constituyen manifestaciones del poder punitivo del Estado (conf. Sanguinetti, Juan Carlos, “El derecho administrativo sancionador y las garantías penales”, Revista de Derecho Administrativo, Ed. El Derecho, 28/02/2020, págs. 8 y 9)

Que, en tal sentido, la Corte Suprema ha señalado que toda medida penal que se traduzca en una privación de derechos debe guardar proporcionalidad con la magnitud del contenido del hecho, esto es, con la gravedad de la lesión al bien jurídico concretamente afectado (Fallos: 312:857), reconociéndose asimismo el derecho a ser sancionado con una pena cuya severidad resulte proporcional a la gravedad del ilícito cometido (Fallos: 312:826).

Que, aun cuando el principio de proporcionalidad de las penas no se encuentre expresamente consagrado en el texto constitucional, su existencia como límite al ejercicio del poder punitivo estatal ha sido reconocida como derivación de las garantías de razonabilidad y debido proceso (CSJN, Fallos: 314:424; 332:1963).

Que, en consecuencia, la determinación y alcance de las sanciones en materia infraccional aduanera no puede derivarse de manera automática de la mera configuración objetiva de la infracción, sino que exige una ponderación integral de las circunstancias del caso, a fin de asegurar que la respuesta estatal se mantenga dentro de los límites de razonabilidad que impone el ordenamiento constitucional, exigencia que adquiere particular intensidad cuando se trata de sanciones de mayor gravedad punitiva lo que excluye la

validez de aquellas sanciones que, aun formalmente previstas por la ley, resulten manifiestamente desproporcionadas en su aplicación concreta.

En efecto, en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, el Tribunal Cimero ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. Fallos: 271:297, entre otros).

IV.— Que, en esa inteligencia, y en relación con la figura del comiso en materia aduanera cabe señalar que el mismo reviste naturaleza punitiva (conf. Miguel S. Marienhoff, Tratado de Derecho Administrativo, t. IV, p. 54), pudiendo operar como pena principal o accesoria, con directa incidencia sobre el derecho de propiedad (artículo 17 de la Constitución Nacional).

Que, en igual sentido, se ha sostenido que las sanciones administrativas participan de la naturaleza de las sanciones penales, resultándoles aplicables los principios constitucionales que rigen en la materia, entre ellos, el de proporcionalidad (Corte de Justicia de Salta, “Félix Lávaque S.A.…”, sentencia del 28/10/2013).

Que, en tal carácter, su imposición no puede prescindir de los principios de culpabilidad y proporcionalidad anteriormente referidos, en tanto la privación definitiva de la mercadería impone la realización de un juicio particularmente estricto de razonabilidad en el caso concreto.

Que, por su gravedad, el comiso constituye una de las respuestas más intensas del sistema infraccional aduanero, razón por la cual su aplicación debe quedar sujeta a un control especialmente riguroso, lo que excluye su imposición automática o derivada sin más de la mera configuración objetiva de la infracción.

V.— Que, a partir de tales premisas, la proporcionalidad no constituye una excepción frente a la aplicación de las sanciones previstas en la norma, sino un criterio rector que debe guiar su determinación en todos los casos.

Que, en tal sentido, no es la previsión normativa en sí misma la que resulta cuestionable, sino su aplicación automática o desprovista de una adecuada ponderación de las circunstancias particulares, lo que puede conducir a resultados que, aun formalmente ajustados a la ley, resulten materialmente desproporcionados.

Que, por consiguiente, la infracción prevista en el artículo 979 del Código Aduanero no conlleva, en todos los supuestos, la aplicación necesaria del comiso, sino que su procedencia debe resultar de un juicio concreto de adecuación, necesidad y proporcionalidad, en función de la entidad del hecho, el grado de reproche atribuible al infractor y las circunstancias específicas del caso.

VI.— Que, en este punto, no puede soslayarse que el artículo 979 del Código Aduanero configura un

régimen sancionatorio de marcada severidad, al prever la aplicación concurrente de una multa de UNO (1) a TRES (3) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción, junto con el comiso de ésta.

Que, a los fines del presente análisis, la referencia a la multa resulta meramente ilustrativa de la intensidad del régimen sancionatorio, sin perjuicio de encontrarse extinguida la acción respecto de la misma.

Que, en tales condiciones, la aplicación conjunta de ambas sanciones puede conducir a la imposición de una carga patrimonial de significativa magnitud, susceptible de exceder ampliamente el valor económico de los bienes involucrados.

Que tal circunstancia pone de manifiesto que la reacción sancionatoria puede traducirse en una afectación patrimonial de intensidad tal que exceda la entidad del incumplimiento verificado, generando resultados que —considerados en su conjunto— aparezcan como manifiestamente desproporcionados.

Que, en tal sentido, el juicio de proporcionalidad no puede prescindir de las consecuencias económicas reales de la sanción, en tanto es precisamente en ese plano donde se verifica la efectiva intensidad de la injerencia estatal sobre el derecho de propiedad del administrado (art. 17 de la Constitución Nacional).

Que, por consiguiente, cuando la aplicación conjunta de multa y comiso conduce a una detracción patrimonial de significativa magnitud, corresponde extremar el control de razonabilidad, a fin de evitar que el ejercicio del poder punitivo derive en resultados que, aun formalmente ajustados a la ley, devengan sustancialmente excesivos.

VII.- Que lo expuesto encuentra concreta manifestación en el sub examine, en el cual el actor transportaba la suma de DIECIOCHO MIL SETECIENTOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 18.700), habiéndose dispuesto el comiso del excedente —esto es, la suma de OCHO MIL SETECIENTOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 8.700)— y, asimismo, la imposición de una multa de UN MILLÓN DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS NUEVE PESOS ($1.279.509).

Que, a fin de ponderar adecuadamente la magnitud de la carga punitiva, corresponde considerar el valor económico de dicha multa al momento de la infracción (28/09/2022), oportunidad en la cual el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina ascendía aproximadamente a PESOS CIENTO CUARENTA Y CINCO ($145) por dólar estadounidense, lo que equivale a una multa cercana a DÓLARES ESTADOUNIDENSES OCHO MIL OCHOCIENTOS VEINTICUATRO (U$S 8.824).

Que, en tales condiciones, la combinación de ambas sanciones —comiso y multa— implica, en términos económicos reales al momento del hecho, una detracción patrimonial total aproximada de DIECISIETE MIL QUINIENTOS VEINTICUATRO DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 17.524), esto es, prácticamente la totalidad del monto transportado por el actor (U$S 18.700).

Que ello pone de manifiesto que la reacción punitiva estatal, aun cuando formalmente referida al excedente en infracción, se traduce en los hechos en una afectación patrimonial que absorbe sustancialmente el total de las divisas transportadas, generando un resultado que excede notoriamente la entidad de la conducta reprochada, desnaturalizando la función retributiva y preventiva de la sanción.

Que no obsta a lo expuesto la circunstancia de que, con posterioridad, la evolución del tipo de cambio haya alterado la equivalencia económica de la multa en moneda extranjera, pues el juicio de proporcionalidad debe efectuarse con relación a la realidad existente al momento de la infracción y de la imposición de la sanción, que es cuando se configura la afectación al patrimonio del administrado.

Que, en definitiva, lo relevante no es la eventual licuación posterior de la multa en términos reales, sino la intensidad originaria de la respuesta punitiva estatal, la cual —considerada en su conjunto— evidencia un resultado manifiestamente excesivo e incompatible con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

VIII.— Que, asimismo, no puede soslayarse que la estructura del régimen previsto en el art. 979 del Código Aduanero —al prever la acumulación de una multa proporcional al valor de la mercadería junto con el comiso del excedente— determina que, a medida que se incrementa el monto involucrado, la intensidad de la respuesta punitiva se vea correlativamente agravada.

Que, en tal sentido, la magnitud del monto transportado no resulta jurídicamente indiferente, en tanto incide directamente en la entidad de la carga patrimonial derivada de la sanción, no siendo equiparables —desde la perspectiva del juicio de proporcionalidad— los supuestos de menor cuantía con aquellos que involucran sumas significativamente superiores.

Que, en efecto, en estos últimos casos, la aplicación concurrente de la multa —determinada en función del valor de la mercadería— junto con el comiso del excedente, puede traducirse en una respuesta punitiva de intensidad creciente, que se aparta progresivamente de la entidad del hecho y del grado de reproche que cabe formular.

Que ello pone de relieve que el diseño del régimen sancionatorio, en su aplicación concreta, puede generar efectos de agravamiento progresivo que imponen una especial prudencia en su aplicación, a fin de evitar resultados incompatibles con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

IX.— Que, a las consideraciones precedentemente expuestas en torno a la estructura y efectos del régimen sancionatorio aplicable, corresponde efectuar una especial consideración de las circunstancias fácticas en que se desarrolló la conducta atribuida al actor, las cuales resultan determinantes a los fines del juicio de proporcionalidad.

Que, en tal sentido, de las constancias de autos surge que el dinero transportado por el actor no se encontraba oculto ni disimulado mediante mecanismo alguno idóneo para sustraerlo del control aduanero, sino que se hallaba en condiciones de ser fácilmente advertido por la autoridad interviniente, sin que se verifique la utilización de compartimentos ocultos, mecanismos de ocultamiento físico, fraccionamiento deliberado del dinero, o cualquier otra modalidad orientada a dificultar o impedir la fiscalización.

Que, asimismo, al momento de ser requerido por el personal aduanero, el actor exhibió las divisas transportadas, sin que se advierta en su conducta resistencia, reticencia ni despliegue de maniobra alguna tendiente a eludir el control, lo que evidencia una actitud compatible con el normal desenvolvimiento de

las funciones de verificación.

Que tales circunstancias permiten afirmar que el control estatal no se vio frustrado ni obstaculizado en forma relevante, habiéndose desarrollado el procedimiento dentro de los cauces habituales de fiscalización.

Que, en ese marco, la infracción verificada se agota en el incumplimiento de la normativa relativa a la modalidad de egreso de las divisas, sin que concurran elementos adicionales que permitan asignar a la conducta una mayor intensidad en el reproche.

Que, en tal sentido, la ausencia de ardid, ocultamiento o maniobra fraudulenta no sólo descarta la existencia de una conducta agravada, sino que ubica el caso en el nivel más bajo de lesividad dentro del espectro de infracciones posibles.

Que, a ello se suma que en autos no se ha acreditado circunstancia alguna que permita vincular las divisas transportadas con actividades ilícitas ni con la afectación de bienes jurídicos distintos de aquellos tutelados por la normativa aduanera.

Que, a lo expuesto, cabe añadir que el actor procedió al pago de la multa impuesta, lo que determinó la extinción de la acción sancionatoria respectiva, circunstancia que —sin perjuicio de sus efectos jurídicos propios— evidencia una conducta de acatamiento frente al orden normativo y refuerza la conclusión en torno al reducido grado de reproche que cabe asignar al caso.

Que, en tales condiciones, la privación definitiva de las divisas mediante la sanción de comiso carece de justificación suficiente desde la perspectiva de los fines del régimen e implica una afectación particularmente intensa del derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional), en tanto no se advierte qué interés público concreto resultaría protegido mediante la apropiación estatal de dichos fondos cuando únicamente se cuestiona su modalidad de egreso.

Que, por consiguiente, la imposición de dicha sanción se traduce en una respuesta punitiva desproporcionada en relación con la entidad del hecho, configurando un exceso en el ejercicio de la potestad sancionatoria, incompatible con los principios de razonabilidad y proporcionalidad que rigen el ejercicio del poder punitivo estatal.

X.— Que, en efecto, a la luz de las consideraciones precedentemente desarrolladas, corresponde señalar que, en el caso, la acción sancionatoria relativa a la multa prevista en el artículo 979 del Código Aduanero se encuentra extinguida en virtud de su pago, circunstancia que torna abstracto todo pronunciamiento sobre su procedencia o cuantía.

Que, en tales condiciones, el objeto de la controversia en esta instancia queda circunscripto al examen de la procedencia de la sanción de comiso dispuesta por el servicio aduanero.

Que, en ese marco, y por las razones expuestas a lo largo del presente voto, la aplicación del comiso —por su particular gravedad— no resulta necesaria para la consecución de los fines del régimen ni justificada en

el caso concreto, configurando una reacción punitiva excesiva en relación con la entidad del hecho y las circunstancias en que fue cometido.

Que, por consiguiente, corresponde dejar sin efecto el comiso dispuesto por el servicio aduanero, sin que se advierta un interés público adicional que justifique la privación definitiva de las divisas.

Por las consideraciones expuestas, **VOTO por**:

1) Declarar abstracto el tratamiento de la sanción de multa, en virtud de encontrarse extinguida la acción penal aduanera por el pago formulado en sede aduanera.

2) Revocar el artículo 3° de la Resolución Nº RESOL-2024-6436-E-AFIP-DPRLA#SDGTLA en cuanto dispuso el comiso de la suma de OCHO MIL SETECIENTOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 8.700), el que se deja sin efecto, debiendo procederse a su restitución al actor.

3) Costas por su orden, en atención a la complejidad de la cuestión sometida a estudio de este Tribunal, como así también a la existencia de pronunciamientos judiciales mayoritarios que resuelven el caso de un modo diferente.

Así lo voto.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Christian González Palazzo, aclarando que, por los fundamentos expuestos en la causa "OJEDA AGUSTÍN c/DGA s/Recurso de Apelación" Expte. 32.793-A, a la cual remito; con el dictado de la ley 27.444 (BO: 18.06.18) el vicio de legalidad penal que pesaba sobre la primitiva redacción del art. 7 del DNU 1570/01 fue constitucionalmente purgado por la intervención del Congreso. En consecuencia, a partir de la vigencia del art. 133 de la citada ley 27.444 las penas de comiso impuestas por la DGA en el marco del art. 979.2 del CA y el decreto 1570/01 gozan de plena legalidad constitucional.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la resolución RESOL-2024-6436-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 19408-15-2022.

2.- Imponer las costas a la actora.

Así lo voto.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar el art. 3 de la Resolución N° RESOL-2024-6436-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dictada en el marco del SIGEA Nº 19408-15-2022.

2.- Costas a la actora.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.21 12:41:13 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.04.21 16:51:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.04.24 17:01:41 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.24 17:02:05 -03:00