República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-48554876-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Mayo de 2026

Referencia: (SENTENCIA); EX-2023-99922961-APN-A-SGASAD#TFN; GELADO, HÉCTOR EDUARDO

En Buenos Aires, reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis Horacio J. Segura, y, para dictar sentencia en el **Expediente N° EX-2023-99922961-APN-A-SGASAD#TFN** caratulado: **"GELADO, HÉCTOR EDUARDO c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación".**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Se presenta el Sr. Héctor Eduardo Gelado e interpone recurso de apelación (RE-2023-99921447-APN-SGASAD#TFN) contra la Resolución N° 235/2023 (AD MEND) dictada por la Dirección General de Aduanas (en adelante "DGA") de Mendoza, en el marco del expediente SIGEA N° 17448-200-2019/1, el 10/07/2023 y notificada el 03/08/2023.

Dicha resolución condena a la actora al pago de las sumas de $ 903.435,00 en concepto de multa, en los términos del artículo 978 del Código Aduanero (en adelante "CA") -lo cual representa el mínimo allí establecido- y de $ 199.749,49 en concepto de impuesto a las ganancias.

La recurrente incoa excepción de incompetencia, fundando dicha excepción en que el control de ingreso y egreso de divisas son facultades propias del Banco Central de la República Argentina (en adelante "BCRA") y que las divisas no son consideradas mercadería, citando jurisprudencia para ambos argumentos. A su vez, se agravia en que declaró, en reiteradas oportunidades, una cantidad de divisas, bajo el régimen de equipaje, que coincide con lo manifestado por los funcionarios de la DGA.

Como argumentos en subsidio expone, en primer lugar, que el control aduanero no se vio lesionado, puesto que colaboró durante todo el procedimiento, por lo que el servicio aduanero no se vio impedido o dificultado en el ejercicio de su función de control. Seguidamente sostiene que es incorrecto el planteo de la DGA en lo relativo a que las divisas son mercaderías que no pueden ingresar bajo el régimen de equipaje, que debiera ser eximido de sanción por resultar de aplicación el art. 902 del CA, y que la DGA nunca puso a su disposición el formulario OM 2249/A previsto en la Resolución General (AFIP) 2704/2009

Por último, y nuevamente en subsidio, expresa que nunca puede haberse tomado como base imponible la suma de U$S 39.360,00 y de PESOS CHILENOS $CH 2.074.000,00 cuando existe la franquicia hasta la suma de U$S 10.000.

II.- Al contestar el traslado conferido (IF-2023-138323609-APN-DTD#JGM), la DGA sostiene que la comisión de la infracción se encuentra acreditada en su faz objetiva, y que la jurisprudencia se inclina a favor de considerar al dinero como mercadería, por lo que la excepción de incompetencia no puede prosperar. A su vez, esgrime que la recurrente no arrimó prueba que exonere su culpabilidad, por lo que el elemento subjetivo se encuentra también configurado.

III.- En PV-2026-17314152-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "G", que los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA N° 17448-200-2019/1 se inician con la confección del Acta N°140/2019 (OF. T y TVF - LH) del 27/03/2019 realizada por la DGA en el Complejo Fronterizo Los Horcones, en donde se dejó constancia de la inspección de rutina de vehículo marca VOLKSWAGEN modelo AMAROK CD V6 EXTREME 3.0 4X4, dominio AC 678 TP, conducido por la recurrente. En esa oportunidad, luego de pesquisas y más de tres consultas, el pasajero declaró llevar consigo U$S 4.000. Previo a proceder a requisar su cuerpo, se le volvió a consultar si llevaba consigo más dinero, a lo que respondió afirmativamente y se contabilizaron U$S 39.360,00 y de PESOS CHILENOS $CH 2.074.000,00 en presencia de dos testigos.

Por ello, se dio inicio al sumario con la Resolución Apertura N° 215-2021/7, por posible comisión de la infracción prevista en el art. 978 del CA, que culminó con la Resolución N° 235/2023 (AD MEND) para ante este Tribunal.

V.- Delimitadas las cuestiones preliminares, corresponde analizar si la Resolución N° 235/2023 (AD MEND) dictada por la DGA de Mendoza, en el marco del expediente SIGEA N° 17448-200-2019/1, que condenó al Sr. Héctor Eduardo Gelado al pago de las sumas de $ 903.435,00 en concepto de multa, en los términos del artículo 978 del CA y de $199.749,49 en concepto de impuesto a las ganancias, se ajusta o no a derecho.

VI.- En tal sentido, debe recordarse que en el art. 978 del CA, que regula la infracción que motiva las presentes actuaciones, dispone que "El viajero de cualquier categoría, el tripulante o cualquier persona que introdujere o pretendiere introducir al territorio aduanero como equipaje o como pacotilla, según el caso, mercadería cuya introducción en tal carácter fuere admitida en las respectivas reglamentaciones pero omitiere su declaración aduanera cuando ésta fuere exigible o incurriere en falsedad en su declaración, será sancionado con una multa de la mitad a DOS (2) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción. Esta multa nunca podrá ser inferior al importe de los tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería de que se tratare". De su lado, el art. 1 de la Resolución General (AFIP) 2704/2009 establece que "Los viajeros de cualquier categoría y los tripulantes que introduzcan al territorio argentino, en calidad de equipaje o pacotilla, dinero en efectivo y/o instrumentos monetarios, en moneda extranjera o nacional de curso legal, por un valor igual o superior al equivalente a DIEZ MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 10.000) deberán declararlo ante el servicio aduanero, al momento del ingreso al país, mediante el formulario OM-2249-A.

A tal fin, se considerará el tipo de cambio comprador correspondiente al cierre del día hábil inmediato anterior al del ingreso al país comunicado por el Banco de la Nación Argentina y se entenderá por instrumentos monetarios a cualquier medio de pago, tales como: cheques de viajero, cheques y pagarés.

Dicho formulario de declaración jurada será integrado y emitido por el servicio aduanero, así como suscripto por el declarante".

El equipaje se encuentra definido en el art. 489 establece que "Constituyen equipaje los efectos nuevos o usados que un viajero, en consideración a las circunstancias de su viaje, pudiere razonablemente utilizar para su uso o consumo personal o bien para ser obsequiados, siempre que por la cantidad, calidad, variedad y valor no permitieren presumir que se importan o exportan con fines comerciales o industriales".

VII.- Inicialmente, con relación a los agravios de la apelante, debe tratarse la excepción de incompetencia. La recurrente sostiene que el control de ingreso y egreso de divisas son facultades propias del BCRA y que las divisas no son consideradas mercadería. En consecuencia, debe determinarse si el dinero de curso legal nacional o extranjero constituye

mercadería.

En ese sentido, el art. 10.1 del CA establece que “A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado”. Las mercaderías se individualizan y clasifican de acuerdo con la nomenclatura correspondiente establecida por la Convención del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, sus notas explicativas y las explicativas complementarias.

De ese modo, tal y como esta Sala sostuvo *in re* “Peruzzo Roque Alejandro c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación” (Expediente 38.899-A, sentencia del 19/08/2024), desde el punto de vista aduanero, los billetes de banco de curso legal nacionales o extranjeros encuentran su clasificación como tal en el Nomenclador Arancelario Aduanero correspondiéndole el capítulo 49, posición 4907.00.900 (Trib. Nac. Oral Penal Económico N°3, 27/4/1994, “Salazar, Florentino s/contrabando”; LL 1995-B-374).
Que, con posterioridad al pronunciamiento del 19/10/89 en “Legumbres S.A.” (Fallos, 312:1920), la Corte Suprema de Justicia de la Nación sustentó un criterio amplio respecto del control aduanero, extendiéndose a tributos no aduaneros como los impuestos internos -9/12/93, “Maggi, Esteban F.”, Fallos, 316:2797-, el impuesto al valor agregado y las percepciones del impuesto a las ganancias - 9/11/00, “Vigil, Constancio C. y otros”, Fallos, 323:3426- y a fines no fiscales como los relativos al control de ingresos y egresos de sumas dinerarias desde o hacia el exterior (12/5/92 en “Subpga SA”, Fallos, 315:942).

De conformidad con lo expuesto, para el ingreso o egreso de divisas bajo el régimen de equipaje, sólo está permitido ingresar hasta U$S 10.000. En el caso de que se introduzca un valor igual o superior a aquél, deberá realizarse una declaración ante el servicio aduanero, al momento del ingreso del país, mediante el formulario OM-2249-A.

VIII.- Sin perjuicio de que, como se expresó en el considerando anterior, esta Sala considera que las divisas encuadran en el concepto de mercadería en los términos del CA, no debe perderse de vista que la Sala II de la Cámara Federal de Casación Penal en la causa Nº FMZ 12124/2019/TO1/CFC1 “Gelado Sánchez, Héctor Eduardo s/ recurso de casación” (Registro nro.: 92-20) resolvió que el dinero no constituye mercadería en los términos contemplados en el Código Aduanero.

Para ello, expresó que “el dinero puede definirse como cualquier medio de cambio generalmente aceptado para el pago de bienes y servicios y la amortización de deudas [...] En ese sentido, entiendo que las divisas no pueden ser consideradas como mercadería en los términos del art. 10 del CA. Ello así en virtud de su carácter de medio de cambio, unidad de medida y reserva de valor, de acuerdo a la doctrina antes citada.

En tal sentido, la Cámara sostuvo que “la incorporación del dinero en la partida 49:07 al nomenclador no resulta determinante para considerarlo mercadería, por cuanto a esos fines debe tenerse en cuenta su ‘verdadera esencia’, tratándose de su carácter de medida de cambio, unidad de medida y reserva de valor. Asimismo, el dinero por definición no es mercadería toda vez que no es susceptible de convertirse en objeto de transacciones comerciales y considerarlo de esa forma llevaría al absurdo de poder gravar (con tributación aduanera) su posible importación o de generar reintegro frente a su exportación. También se afirma que el ingreso o egreso de dinero en forma subrepticia no puede constituir infracción aduanera toda vez que debe ser encuadrado bajo el régimen jurídico que regula el funcionamiento de las entidades financieras [...] En estas condiciones, la indicación a los “billetes de banco” (capítulo 49 del nomenclador) como mercadería, está asociada a los actos comerciales; extremo que no se verifica en el particular”.

De esta manera, la Cámara resolvió que “los billetes de banco a los que alude el Nomenclador sólo se refieren al uso comercial y no puede aplicarse tal clasificación a los supuestos de pasajeros particulares que no le den ese uso; cuando ello no está expresamente indicado en las normas” (Considerando IV.a) de la jueza Angela E. Ledesma), aclarando que “el dinero mercancía es aquél cuyo valor proviene del bien del cual se encuentra compuesto, tal sería el caso -a través de la historia- del oro, la plata, el cobre, la pimienta, la sal, etc. En consecuencia, el dinero como instrumento representativo de valor, no constituye mercadería susceptible de ser importada o exportada, a menos que se refiera a ventas y compras de

billetes realizadas por entidades emisoras; lo cual no sucedió en el caso traído a estudio" (Considerando IV.b) del mismo voto).

IX.- Así las cosas, sin perjuicio del criterio sostenido por esta Sala en lo relativo al objeto de estas actuaciones, no cabe sino hacer lugar a la excepción opuesta por la actora. En efecto, no debe perderse de vista que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") en la causa CAF 82619/2015/CA1-CS1 "Courel, Manuel Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" (Fallos: 348:589) del 01/07/2025. Allí, se confirmó lo dicho por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que expresó que "... contrariamente a lo afirmado por el recurrente, no puede desconocerse que las conclusiones arribadas en sede penal tienen incidencia sobre el pronunciamiento que corresponde dictar en materia impositiva; resultando imperiosa su consideración al expedirse en punto a la corrección del ajuste impositivo alcanzado mediante la resolución determinativa impugnada por el contribuyente en las presentes actuaciones".

El voto mayoritario adhirió al dictamen de la Procuración General de la Nación que sostuvo que la sentencia de la Cámara "… indicó que resultaba imperioso tener en cuenta lo resuelto en sede penal al expedirse en punto a la corrección del ajuste impositivo alcanzado mediante la resolución determinativa impugnada. [...] Advierto que la solución dada al caso seguiría en pie, con sustento en la imperiosa consideración que la Cámara asignó a lo resuelto en

sede penal respecto de la exención que beneficia a la renta en estudio, según lo dispuesto en los arts. 20 de la ley 21. 499 y l º de la ley 21. 878".

En consecuencia, en virtud de lo expresado por la CSJN, no cabe sino ceñirse a lo resuelto en sede penal respecto de la infracción objeto de las presentes actuaciones, que considera que las divisas no constituyen mercadería en los términos del Código Aduanero.

X.- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás agravios de la actora.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución N° 235/2023 (AD MEND) dictada en el expediente SIGEA N° 17448-200-2019/1.
2. Costas a la DGA vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto que antecede, por compartir la solución que propicia y los fundamentos centrales en que se apoya.

En efecto, más allá del criterio que esta Sala ha sostenido en otros precedentes acerca del alcance del concepto de mercadería previsto en el art. 10 del Código Aduanero, lo cierto es que en el presente caso existe un pronunciamiento dictado en sede penal, referido a los mismos hechos, en el cual se concluyó que las divisas involucradas no constituyen mercadería en los términos del régimen aduanero.

Esa definición no puede ser desatendida en esta instancia. No se trata de reconocer una subordinación jerárquica de este Tribunal respecto del fuero penal, sino de evitar que, frente a una misma plataforma fáctica, el Estado adopte decisiones incompatibles sobre un presupuesto esencial de la imputación. La solución propuesta en el voto precedente resulta, por ello, ajustada a derecho y respeta adecuadamente las exigencias de seguridad jurídica y tipicidad que rigen en materia sancionatoria.

En tales condiciones, corresponde revocar la resolución apelada, toda vez que la infracción atribuida con fundamento en el art. 978 del Código Aduanero exige la existencia de mercadería, extremo que, en este caso concreto, no puede tenerse por configurado.

Sin perjuicio de ello, la revocación de la sanción aduanera no importa emitir juicio alguno sobre la eventual relevancia que los hechos pudieran tener bajo otros regímenes jurídicos. Por tal motivo, estimo prudente disponer la comunicación de los antecedentes al Banco Central de la República Argentina y a la Unidad de Información Financiera, a los fines que estimen corresponder en el marco de sus respectivas competencias.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Adherir al voto precedente.

2. Revocar la Resolución N° 235/2023 dictada por la Aduana de Mendoza.

3. Disponer la comunicación de los antecedentes pertinentes al Banco Central de la República Argentina y a la Unidad de Información Financiera, a los fines que estimen corresponder.

4. Imponer las costas a la demandada vencida.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la Resolución N° 235/2023 (AD MEND) dictada en el expediente SIGEA N° 17448-200-2019/1.
2. Costas a la DGA vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.05.14 15:29:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.05.14 17:00:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2026.05.14 18:54:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.14 18:54:39 -03:00