República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64200493-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Junio de 2026

Referencia: (SENTENCIA); ENVASES DEL PLATA S.A.; Expediente Nº 33.627-A

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: "**ENVASES DEL PLATA SA** c/DGA s/recurso de apelación", Expediente Nº **33.627-A**.

El **Dr. Miguel N. Licht** dijo:

I.- En el caso que se trae a consideración se condenó a la firma "ENVASES DEL PLATA SA" al pago de $137.428,69 en concepto de multa por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, inc. c) del Código Aduanero ("CA").

II.- Frente a dicho acto, la empresa presenta un recurso de apelación, argumentando que en el caso no se configuran los efectos que expresamente señala el art. 954. Indica que la aduana no resulta competente para dirimir la potencial existencia o no de una infracción de naturaleza cambiaria. Recuerda la prohibición de la interpretación analógica en materia penal. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución aduanera.

III.- De su lado, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo. Señala que se dan en el caso todos los elementos constitutivos del tipo para la configuración de la infracción prevista y penada por el art. 954, inciso c del CA. Afirma que el art. 954 se encuentra dirigido a resguardar la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas.

IV.- Sentado lo anterior, corresponde dilucidar si la falta de ingreso o negociación de las divisas derivadas de una operación de exportación resulta, por sí sola, suficiente para subsumir la conducta en la infracción prevista en el art. 954, inc. c, del CA.

V.- En ese sentido, conviene precisar la interpretación y alcance que debe darse a la infracción en trato, resultando ineludible remitirse a inveterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que afirma que el bien jurídico tutelado mediante el art. 954 del CA es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana, al entender que en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 321:1614 y sus citas). Y, más recientemente, interpretó que tal disposición no se limita a la exclusiva protección del régimen de control de cambios, sino que la función primordial del organismo aduanero consiste en "ejercer el control sobre el tráfico

internacional de mercaderías", para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas, agregando que "el inc. c, ap. 1° del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guardan coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado" (Fallos: 322:355). Por ello, interpretó que tal inciso abarcaba tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (Fallos: 321:1614; 322:355; doctrina reiterada, a su vez, en Fallos: 325:786).

VI.- Desde esa perspectiva, es propicio recordar que la Corte también ha dicho que al momento de interpretar una norma, cualquiera sea su índole, debe tenerse primordialmente en cuenta su finalidad (Fallos: 305:1262; 322:1090; 330:2192; 344:1810). Ello, toda vez que no es siempre método recomendable el atenerse estrictamente a las palabras de la ley, ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante (Fallos: 326:2095; 329:3666; 330:2093; 344:223), dado que lo importante no es ceñirse a rígidas pautas gramaticales sino computar el significado profundo de las normas (Fallos: 344:2591). Asimismo, sostuvo que los magistrados al momento de juzgar no pueden dejar de evaluar la intención del legislador y el espíritu de la norma (Fallos: 323:3139). Es que, la interpretación de la ley debe practicarse teniendo en cuenta la finalidad perseguida por las normas (Fallos: 284:9); indagando, por encima de lo que ellas parecen decir literalmente, lo que dicen jurídicamente (Fallos: 294:29). También enseña la jurisprudencia de la Corte Suprema que debe preferirse siempre la interpretación que favorezca a los fines que inspiran la ley y no la que los dificulte (Fallos: 326:3679; 330:2093; 344:223; 344:2513). Así, indicó que al interpretar una norma, es necesario indagar la *ratio legis* y el espíritu de la misma, extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos del precepto legal (Fallos: 344:1539). Esto, ya que no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras sino éstas a aquél, máxime cuando aquella "ratio" se vincula con principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación de las leyes (Fallos: 323:212). La exégesis de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción (Fallos: 326:2390; 329:2890; 330:1356; 330:4713), y por ello, resulte turbado el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, pues ello resulta lesivo del adecuado servicio de justicia garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 325:1845).

En dichos términos, a la luz de la jurisprudencia citada, debe tenerse presente que la finalidad del inciso en trato es evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan, ejerciendo el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, competencia exclusiva de la Dirección General de Aduanas.

VII.- En ese orden de ideas, el tipo infraccional en análisis exige, como presupuesto esencial, la verificación de una declaración inexacta en sede aduanera, esto es, una discordancia relevante entre los datos exteriorizados en la destinación y las condiciones reales de la operación, con aptitud para inducir a error al servicio aduanero o afectar el adecuado control del tráfico internacional de mercaderías. De allí que la configuración de la infracción no puede descansar en incumplimientos ajenos a la órbita estrictamente aduanera, ni en meras presunciones desvinculadas de los extremos declarativos exigidos por la normativa.

Bajo esta inteligencia, la eventual falta de ingreso o negociación de divisas en el mercado de cambios no constituye, por sí misma, un supuesto de inexactitud en la declaración aduanera. Antes bien, se trata de una obligación que encuentra su fuente en el régimen cambiario, cuya fiscalización y eventual sanción compete a la autoridad específica en la materia, sin que resulte jurídicamente admisible trasladar sus consecuencias al ámbito infraccional aduanero.

En efecto, de las constancias de las actuaciones surge que no existe identidad conceptual ni normativa entre el precio declarado en las destinaciones de exportación y el efectivo ingreso de las divisas correspondientes a dichas operaciones. El primero constituye un elemento propio de la declaración aduanera, mientras que el segundo remite a una etapa ulterior, vinculada con la liquidación y negociación en el mercado de cambios. En consecuencia, la falta de concreción de esta

última no implica, sin más, la falsedad o inexactitud del dato declarado ante la Aduana.

Lo expuesto hasta aquí traduce una insuficiencia del tipo objetivo, pero no agota la dimensión del vicio que afecta al acto impugnado. La resolución sancionadora adolece, además, de un defecto de fondo de mayor gravedad: la incompetencia en razón de la materia, que en el régimen de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos provoca su nulidad absoluta e insanable (art. 14, inc. b, ley 19.549). En efecto, la Dirección General de Aduanas carece de toda atribución para investigar y sancionar el incumplimiento de las obligaciones cambiarias derivadas de operaciones de exportación: esa competencia corresponde, con carácter excluyente, al Banco Central de la República Argentina, en el marco del régimen penal cambiario establecido por la ley 19.359 y sus normas reglamentarias. Pretender derivar del incumplimiento cambiario una infracción aduanera no es, entonces, un problema de interpretación del art. 954 del CA. En rigor de verdad refleja un problema de competencia, que precede lógicamente a cualquier juicio de tipicidad.

VIII.- En efecto, la pretensión de fundar la infracción en la sola falta de ingreso de divisas enreda, antes que una cuestión de tipicidad, una invasión de competencias ajenas a la órbita aduanera, incompatible con el carácter excluyente de las atribuciones que el ordenamiento cambiario reserva al Banco Central de la República Argentina. A la par debe tenerse presente que las normas internas de la Administración —instrucciones o disposiciones de alcance general— no resultan idóneas para ampliar el ámbito de aplicación de los tipos infraccionales previstos en la ley, ni para suplir la ausencia de los elementos típicos requeridos por el art. 954, inc. c, del CA. Al unísono la solución no puede ser distinta si se atiende a la estructura del ordenamiento administrativo desde la perspectiva de la teoría de los sistemas. Sucede que, en rigor, cada rama del derecho administrativo especializado constituye un sistema normativo autónomo, con sus propios órganos, procedimientos, tipos infraccionales y bienes jurídicos tutelados. En esa arquitectura, las competencias son exclusivas por definición a poco que se repare que la atribución a un órgano de la potestad sancionadora sobre una materia determinada excluye, con igual fuerza, la pretensión de otro órgano de ejercer simultáneamente esa misma potestad sobre idéntico hecho antecedente. La concurrencia de competencias sancionatorias sobre el mismo hecho es, desde esta perspectiva, una contradicción interna del sistema: no una solución alternativa, sino un absurdo jurídico. En el presente caso, esta consideración no es abstracta porque el Banco Central de la República Argentina podría estar tramitando, en paralelo, actuaciones sancionatorias por el mismo incumplimiento cambiario que la Dirección General de Aduanas erige en fundamento de la multa aquí impugnada. Tolerar esa superposición importaría no solo una disfunción sistémica de primer orden, sino la violación directa del principio que prohíbe el doble juzgamiento por un mismo hecho —principio que, con independencia de su formulación penal, rige con igual vigor en el ámbito del derecho administrativo sancionador como expresión del debido proceso sustantivo garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional.

En esa comprensión del asunto, aun cuando pudiera admitirse —a los fines meramente argumentativos— la existencia de un incumplimiento en la obligación de ingresar o negociar las divisas, ello no autoriza a concluir, sin más, en la configuración de la infracción prevista en el art. 954, inc. c, del CA, en ausencia de prueba suficiente que acredite la inexactitud de la declaración aduanera en lo que respecta al precio o a las condiciones económicas de la operación.

Sobre todo ello opera, con carácter decisivo, la regla máxima de razonabilidad. En la tradición del derecho público argentino —y en la exigencia sustantiva que subyace al art. 28 de la Constitución Nacional—, la razonabilidad no es un mero test de proporcionalidad, sino que es la exigencia de conformidad del acto con el ordenamiento jurídico en su conjunto, considerado como unidad coherente y teleológica. Desde ya, esa regla no tolera convalidar el absurdo. Una interpretación que autoriza a la Dirección General de Aduanas a sancionar la falta de ingreso de divisas equivale, en sus consecuencias prácticas, a instaurar un sistema de doble control cambiario por vía indirecta, destruyendo la diferenciación de competencias que el legislador deliberadamente confió a órganos especializados. Tal resultado es irrazonable en el sentido técnico que el derecho atribuye a ese término, porque produce consecuencias que el legislador nunca habría querido de habérselas representado y porque convierte la infracción aduanera en instrumento subsidiario de una política cambiaria que el propio ordenamiento reservó a otra autoridad. No es función de este Tribunal extender por vía hermenéutica el alcance de los tipos infraccionales más allá del límite que la norma, leída en su contexto sistemático, impone; y mucho menos cuando esa extensión supone la invasión de competencias ajenas y la generación de consecuencias absurdas que ninguna interpretación razonable puede convalidar (doctrina de Fallos relativa a la

inconsecuencia o imprevisión del legislador: 306:721; 312:1614; 327:5212).

En definitiva, admitir la tesis sostenida por la Administración implicaría desnaturalizar el alcance del tipo infraccional en examen, convirtiéndolo en un mecanismo sancionatorio de incumplimientos cambiarios y apartándolo de su finalidad propia, cual es la tutela de la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras. Ello no solo carece de sustento en la letra de la norma, sino que además vulnera el principio de legalidad, al sancionar conductas que no han sido expresamente previstas por el legislador.

Por consiguiente, en ausencia de elementos objetivos que permitan tener por configurada una declaración inexacta en los términos exigidos por el art. 954, inc. c, del CA, la imputación formulada por el servicio aduanero no puede prosperar, sin perjuicio de las eventuales consecuencias que los hechos pudieran generar en el ámbito propio del régimen cambiario.

Por todo ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución N°55/2013 (AD SALU), dictada por el Administrador de la Aduana de San Luis en la Actuación N°12402-96-2012.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht atento como se ha resuelto en definitiva la cuestión traída a examen. Sin embargo debo agregar que no existen constancias de que el BCRA haya tomado conocimiento de la posible comisión de una infracción cambiaria por ingreso tardío (o no ingreso) de divisas, motivo por el que propicio se obtengan fotocopias de las partes pertinentes y, previa certificación, se remitan al BCRA a sus efectos. Así lo voto.

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

1. Revocar la Resolución N°55/2013 (AD SALU), dictada por el Administrador de la Aduana de San Luis en la Actuación N°12402-96-2012.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.06.29 11:23:21 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: 2026.06.29 14:39:57 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 LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.06.30 12:16:14 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: 2026.06.30 12:16:16 -03:00