Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-125569057-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Noviembre de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. Nº 27.596-A; CARGILL S.A.C.I. Y OTRO

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: "**CARGILL S.A.C.I. Y OTRO c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente Nº **27.596-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 63/71, se presenta la firma exportadora CARGILL S.A.C.I. (en adelante "CARGILL", "apelante" o "actora"), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Fallo n° 11/10 (AD ROSA)**, dictada por el Sr. Asesor Coordinador c/firma responsable a cargo de la Aduana de Rosario el 16 de febrero de 2010, mediante la cual, en virtud de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. *a)*, del C.A., se resuelve condenar a CARGILL y al despachante de aduana, Sr. Norberto Rubén LIZZIO, al pago de un monto igual a **$ 34.371,42** en concepto de multa, y solo a la firma CARGILL al pago de un importe igual a **U$S 10.309,6** en concepto de derecho de exportación adeudados.

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes y de los hechos que dieron origen al *sub examine*, adelanta, en primer lugar, que tanto la oficialización de la destinación de exportación como la extracción de muestras y el posterior análisis reflejado en el protocolo LAB 41.288 fueron realizados con anterioridad al dictado de la Resolución General AFIP n° 1598/2003, cuyo criterio el servicio aduanero aplicó para la resolución de este caso. Aclara que, al considerar que la RG 1598/2003 no poseía una naturaleza determinativa, sino meramente interpretativa de las normas preexistentes, el servicio aduanero no solo no tuvo en cuenta lo dispuesto por el art. 957 del CA (vigente al momento de la oficialización del permiso de embarque) sino que además realizó una aplicación retroactiva del criterio de clasificación n° 71/03. Agrega que hasta el dictado de la Resolución General AFIP n° 1598/2003, no existía criterio clasificatorio alguno que indicara el porcentaje de cloruro de sodio que debía estar presente en la mercadería a los efectos de determinar su clasificación dentro de las partidas 1901 ó 1101. Encuentra pertinente afirmar que la inexactitud atribuida a CARGILL, de acuerdo con lo expresamente dispuesto por los arts. 898 y 957 del C.A. no pudo, en ningún caso, producir los efectos previstos por el inciso *a)* del art. 954 del C.A. Adiciona que, en un caso análogo, la Aduana de Orán resolvió absolver a la empresa de la infracción que le había originalmente atribuido a aquella por haber declarado como pre-mezclas para la elaboración de pan según la posición NCM 1901.20.00.900N; mercadería que, a juicio de ese servicio aduanero, no era sino harinas correspondientes a la posición 1101.00.10.000U. Cita jurisprudencia. Subraya, una vez más, que solo a partir del dictado de la Resolución General AFIP n° 1598/2003, si la harina contiene más del 0,5 de sal es una mezcla (posición arancelaria 1901.20.00) y si la cantidad de sal es igual o inferior al 0,5 es una harina (posición arancelaria 1101.00.10). Añade, sin embargo, que, por varios motivos, este criterio distorsiona la correcta interpretación y

aplicación del Sistema Armonizado de Codificación y Designación de Mercaderías, base estructural de la Nomenclatura de Comercio Exterior. En el hipotético caso de considerarse que los hechos en cuestión constituyen una falta manifiesta, solicita, en forma subsidiaria, la atenuación de la multa correspondiente, sobre la base de lo estipulado por los arts. 915 y 916 del C.A. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

Asimismo, en **otrosí digo** del mismo escrito recursivo, se presenta el **Despachante de Aduana, Norberto Rubén Lizzio**, quien interpone recurso de apelación contra la **Resolución N° 11/2010 (AD ROSA),** solicitando su **sobreseimiento** y **adhiriendo en un todo a los argumentos, defensas y planteos efectuados por la firma CARGILL S.A.C.I..**

II. A fs. 83/87 vta., la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Recuerda, en primer lugar, que, de entre las tareas encomendadas al servicio aduanero, figuran la clasificación arancelaria, la verificación y la valoración, "…siendo esta última de vital importancia en el presente caso para establecer el valor imponible de la mercadería que actuará […] como tope máximo para el cálculo de los derechos a abonar". Agrega, a su vez, que, en las presentes actuaciones administrativas, los dictámenes técnicos obrantes ratifican totalmente la opinión de la División Clasificación, no existiendo en absoluto ninguna discrepancia clasificatoria con respecto a la concreta posición arancelaria en que debe encuadrarse la mercadería en cuestión. Advierte así que la postura propiciada por la actora "…sería de una flexibilidad tal que se desnaturalizaría el régimen clasificatorio acordado por ley, conduciendo a una situación de peligro y gravedad que implicaría la posibilidad de que cualquier importador pudiera acogerse a un régimen tributario más beneficioso, sin cumplir con los requisitos cuyo sometimiento exige esa misma ley". Trae a colación, a su vez, que el sistema aduanero se basa en la veracidad y exactitud de las declaraciones sobre la naturaleza, calidad y propiedades – entre otros datos – de las mercaderías objeto de las destinaciones presentadas ante el servicio aduanero. En este mismo sentido, remarca la necesidad de que los operadores del comercio exterior presenten a la aduana todos los elementos necesarios para que el servicio aduanero se encuentre en condiciones de efectuar el correspondiente control. En lo que respecta a la invocación del art. 957 del C.A., destaca que la firma apelante no habría indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria de la mercadería en trato. En cuanto a la invocación de lo estipulado por el art. 898 del C.A., manifiesta que, en el presente caso, no se logró determinar una duda cierta. A propósito de la responsabilidad atribuida al despachante de aduana, destaca que este, en tanto que gestor en la operación de marras, no llegó a probar el haber cumplido con las obligaciones a su cargo. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. A fs. 93 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 97/124 y 129/135. Las actuaciones administrativas corren agregadas por cuerda. A fs. 151 se cierra el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala "G". A fs. 153 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar, obrando el alegato de la coactora Cargill S.A.C.I. a fs. 159/165 y de Norberto Rubén Lizzio a fs. 201. A fs. 203 se pasan los autos a sentencia.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la **Resolución Fallo n° 11/10 (AD ROSA)**, dictada por el Sr. Asesor Coordinador c/firma responsable a cargo de la Aduana de Rosario el 16 de febrero de 2010, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo dispuesto por el art. 954, ap. 1, inc. *a)*, del C.A., resulta pertinente considerar que la firma apelante haya incurrido en la infracción de declaración inexacta. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de las cuestiones involucradas en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa.

V. El *sub examine* encuentra su origen en una operación de exportación para consumo, oficializada por la firma TRIGALIA S.A. (absorbida, a partir del año 2005, por la empresa CARGILL) mediante el permiso de embarque n° 03 052 EC01 000856 X del 17 de febrero de 2003. En dicha oportunidad, la firma mencionada exportó, con destino al Estado Plurinacional de Bolivia, un total de 294.000 kilogramos de harina de trigo mezclada con cloruro de sodio y ácido ascórbico, y clasificó dicha mercadería en la posición NCM 1901.20.00.900 N. Como resultado de esta última

clasificación, la mercadería aludida se encontraba gravada con un derecho de exportación igual al 5% y, a su vez, se hallaba beneficiada con un reintegro del 5%. En virtud de lo mencionado, la firma exportadora solicitó, el 4 de abril de 2005, mediante la presentación del correspondiente pronto despacho, la acreditación de un monto igual a U$S 2.572,5 en concepto de reintegros (ver a fs. 1 de las actuaciones administrativas n° 12542-527-2005). No obstante, en respuesta al referido reclamo, la Aduana de Rosario manifestó, mediante el Informe n° 438/05 (Sección R) del 5 de abril de 2005, que se había llevado a cabo una extracción de muestra de la mercadería involucrada para su posterior análisis y, por ello, se había bloqueado el procesamiento de la operación de reintegro citada (a fs. 11, *ibid*.). Esta primera declaración fue complementada por un segundo Informe (Informe Secc. "V" n° 51/2004) del 7 de abril de 2005, mediante el cual, entre otras cuestiones, puso de manifiesto sus dudas con relación a la aplicación, sobre la mercadería involucrada, de la Resolución General AFIP n° 1598 (a fs. 13, *ibid*.).

El contenido de ambas notificaciones encontraría una explicación en lo manifestado oportunamente por la Sección V de la Aduana de Rosario, mediante la Nota Secc. "V" n° 121/2004 del 5 de julio de 2004 (a fs. 14, *ibid*.). En dicho documento, dirigido a la Sra. Administradora, se llegó a afirmar lo siguiente: ***i)*** con relación a la mercadería involucrada en el presente despacho de exportación (03 052 EC01 000856 X), y a otras vinculadas con otras operaciones de exportación, "…se generó una discrepancia clasificatoria debido a que las firmas exportadoras documentaron la mercadería "mezcla para pan" en la partida 1901, siendo que la partida 1101 comprende a las harinas de trigo, incluso con el agregado de otras sustancias"; ***ii)*** el 21 de octubre de 2003, "…el Administrador de la Aduana de Orán comunica que, por Fallo n° 085/03, se sobresee a la firma exportadora de la infracción al art. 954 de la ley 22.415, aceptándose a partir de dicha fecha las destinaciones sin necesidad de supeditar"; ***iii)*** el 20 de octubre de 2003, "…se recibe el protocolo de análisis de las muestras correspondientes a la destinación [bajo examen], que determina en forma positiva la presencia de harina de trigo, ácido ascórbico y cloruro de sodio en un 0,3%; ***iv)*** el 17 de noviembre de 2003 se publicó la Resolución General AFIP n° 1598, cuyo artículo 5° ubica a la mercadería en cuestión en la PANCM 1901.20.00 en aquellos casos donde el porcentaje de sal (cloruro de sodio) sea superior al 0,5%. En cambio, en aquellas circunstancias donde el porcentaje de sal mencionado sea inferior al 0,5%, la mercadería involucrada debe situarse en la PANCM 1101.00.10. Se aclara, a su vez, que, para la PANCM 1901.20.00, el derecho de exportación y el correspondiente reintegro es del 5%; en cambio, para la PANCM 1101.00.10, el derecho es del 20% y el reintegro del 2,7%; ***v)*** de esta manera, el servicio aduanero terminaría por recomendar "…elevar el presente a la Dirección Regional a fin de consultar, si resulta de aplicación para la destinación del asunto, la Resolución Gral. AFIP n° 1598, teniendo en cuenta la fecha de oficialización de la destinación y la fecha de publicación de la mencionada Resolución; todo ello ante la posibilidad de que se esté ante una declaración inexacta tipificada en el art. 954 de C.A.".

A fs 41 *ibid*., obra el Acta de Denuncia del 6 de septiembre de 2005, contra la firma TRIGALIA S.A., por la supuesta incursión en la infracción de declaración inexacta en virtud de lo establecido por la Resolución General n° 1598/03. A fs. 43/45, 47/49 y 51/53, *ibid*., se inserta la Disposición n° 417/05 del 20 de diciembre de 2005, mediante la cual, el Sr. Administrador de la Aduana de Rosario dispuso, entre otras cuestiones, la apertura del sumario correspondiente sobre la base del art. 954, ap. 1, incs. *a)* y *c)*, del C.A., aprobar el aforo pertinente y correr vista de todo lo actuado. A fs. 57/59 vta, *ibid*., se detalla el descargo presentado por la firma CARGILL en legal tiempo y forma. A fs. 165/167, *ibid*., se añade el Dictamen n° 23/2010 (AD ROSA) del 4 de febrero de 2010, emitido en virtud del art. 1040 del CA. En dicha oportunidad, se llegó a afirmar, entre otras cuestiones, lo siguiente: ***a)*** "[a] entender de esta instancia deberían desestimarse los cuestionamientos expuestos por las defensas, debido a que si bien la destinación 03052EC01000856X […] fue oficializada el 17/02/2003 y la RG 1598/2003 […] fue publicada en el BO del 17/11/2003, ello no resulta obstáculo para su consideración por cuanto la norma en cuestión no tiene naturaleza determinativa, sino meramente interpretativa de las normas preexistentes que son de carácter general, y esta nueva norma se encarga de precisar tales criterios respecto a determinada mercadería (en el caso las harinas de trigo). Y dichas normas generales son las que se mencionan como fundamento legal de la clasificación en el Criterio de Clasificación n° 71/03 […] y son las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizador (SA) y su Regla General Complementaria, habiendo sido el Sistema Armonizador elaborado en el año 1983…."; ***b)*** "[p]or lo expuesto y habiéndose descartado a criterio de esta instancia los planteos defensistas, correspondería consecuentemente, y conforme el estado actual de los actuados, salvo

más elevado criterio del Superior, dictar resolución fallo condenando a la exportadora TRIGALIA SA y al despachante de aduana Norberto Rubén Lizzio por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. en la apertura del sumario en trato, en forma solidaria en los términos del art. 907 del C.A.; ***c)*** "…no se comparte la imputación formulada respecto a la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., por cuanto, si bien en el aforo […] se modifica el importe del valor en aduana declarado en virtud [de] que la PA 1101.00.10 – determinada por el servicio aduanero – tiene un precio FOB oficial […] que corresponde sea aplicado al solo efecto del cálculo de tributos y reintegros". Finalmente, a fs. 170/175, *ibid*., se agrega la Resolución Fallo n° 11/10 (AD ROSA), objeto del presente recurso.

VI. Corresponde a continuación centrar la atención en determinar si el comportamiento imputado a las apelantes pueda o no ser finalmente catalogado como una declaración inexacta. Para ello, ciertas observaciones concernientes al alcance del art. 954, ap. 1, inc. *c)*, del C.A. deben ser previamente presentadas. Según lo estipulado por los términos invocados de la disposición menciona "[e]l que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: […] *c)* el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere…".

En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") ha tenido oportunidad de resaltar que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones, y se adopte finalmente como pertinente aquél que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros). A esta primera constatación, habitualmente se le añade que el alcance de las leyes tributarias deba determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871; 315:929; 315:942).

A su vez, en cuanto al bien jurídico finalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la CSJN ha llegado a señalar que el art. 954 del C.A. "…da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante – salvo los supuestos previstos en la propia ley – o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tienden a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Fallos: 315:942).

No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no sólo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que a su vez la mencionada falsedad debe acarrear la producción o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales finalmente mencionadas a través de sus incisos *a)*, *b)* o *c)*. En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que, a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le sume la existencia o la posibilidad de producir un daño (Caso *Ferry Líneas Argentinas SA*, CSJN, 17/6/1986).

De esta manera, para que una conducta en particular pueda ser finalmente sancionada sobre la base de lo dispuesto por el art. 954 ap. 1, inc. *c)* del C.A., los siguientes elementos del tipo infraccional deberían ser claramente identificados: ***a)*** se debe estar en presencia de una declaración que difiera con lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero y; ***b)*** la mencionada diferencia, en caso de pasar inadvertida, deba producir, o tenga la potencialidad de producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. La efectiva aplicación de la sanción estipulada por el art. 954 del C.A. sin la constatación de alguno de los elementos mencionados con anterioridad implicaría una clara violación del principio de legalidad.

A los fines entonces de poder constatar el primer elemento del tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A., una

diferencia entre lo detallado en el documento bajo análisis y lo verificado por el servicio aduanero debe ser constatada. De acuerdo con la jurisprudencia del TFN, la mencionada disimilitud podría llegar a surgir tanto de la comprobación física como de la verificación documental llevada a cabo por el servicio aduanero (*Papelera Tucumán S.A. v. D.G.A.* (expediente: 24.383-A), sentencia del 15 de abril de 2009). No obstante, teniendo en cuenta las disposiciones legales invocadas por la apelante y los hechos involucrados en la presente *litis* (ver *ut supra*, considerando V), corresponde presentar algunas observaciones con relación al alcance que se le debe otorgar al art. 957 del C.A., disposición vigente al momento de oficializarse el permiso de embarque cuestionado en autos, pero actualmente derogada por la ley 25.986 (B.O. 05/01/05), y el hecho de que la mencionada destinación de exportación para consumo haya sido presentada a través del Sistema Informático María (en adelante "SIM"). En efecto, de acuerdo con dicha disposición, "[l]a clasificación arancelaria inexacta comprendida en cualquier declaración relativa a operaciones o a destinaciones de importación o de exportación no será punible si se hubieren indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria de la mercadería de que se tratare". Lo dispuesto por la disposición transcripta cobraba sentido en aquellas circunstancias donde la declaración aduanera se efectuaba en forma manual y, por consiguiente, no sólo se permitía al operador responsable de su presentación ante el servicio aduanero incluir todas las previsiones que, a su criterio, tendían a lograr una descripción completa y exacta de la mercadería, sino que también contaba con la posibilidad de proponer, junto a dicha descripción, una clasificación arancelaria determinada. Así, en base a la información brindada al momento de oficializarse la operación de comercio exterior correspondiente, el servicio aduanero se encontraba en condiciones de estar o no de acuerdo con la posición arancelaria propuesta. La implementación del SIM, por el contrario, trajo aparejado que, a falta de contar con la posibilidad de presentar una descripción completa y detallada de la mercadería involucrada, el declarante pasara a cumplir con la responsabilidad de presentar una correcta clasificación arancelaria.

De esta manera, como ya lo ha manifestado la presente instancia en otras oportunidades (TFN, Sala F, *Vázquez, Gustavo Carlos c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 28.291-A, sentencia el 16 de agosto de 2023, considerando VI), "…debe interpretarse que a partir de la implementación del SIM, el alcance del hoy derogado art. 957 del C.A. se limitaba a la clasificación arancelaria "razonablemente inexacta", y ello en razón de que se considera que no pudo haber sido la intención del legislador haber propiciado la posibilidad de declarar una posición arancelaria claramente improcedente con la finalidad de verse beneficiado el declarante con un tratamiento tributario distinto (más beneficioso), provocando el consecuente perjuicio fiscal o su posibilidad en caso de pasar inadvertida la inexactitud. De ello puede razonablemente concluirse que, en esos casos, la declaración inexacta punible estaría configurada si la clasificación en la [posición arancelaria] correspondiente hubiera sido de total claridad o no dificultosa, es decir, notoriamente improcedente. Por el contrario, la posibilidad de exculpación o no punibilidad de la inexactitud de la declaración estaría dada cuando existiera complejidad en la clasificación de la mercadería de que se trate, pues ello permitiría considerar que dicha inexactitud fue "razonable"".

Una vez aclarado lo anterior, paso a examinar, ahora sí, si en virtud de los hechos implicados en la presente causa, se puede constatar el primer elemento del tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A. Según lo oportunamente afirmado por el servicio aduanero, la diferencia entre lo declarado y lo comprobado se encontraría manifestada por el hecho de haberse detallado una posición arancelaria que no se condecía con las características de la mercadería objeto de la operación de exportación. En efecto, los 294.000 kilogramos de harina de trigo mezclada con cloruro de sodio y ácido ascórbico fueron clasificados por CARGILL, a través del permiso de embarque n° 03 052 EC01 000856 X del 17 de febrero de 2003, mediante la posición NCM 1901.20.00.900, mientras que, según la postura de la Aduana de Rosario, en virtud de lo estipulado por la Resolución General AFIP n° 1598 del 17 de noviembre de 2003, la mercadería mencionada debió haber sido clasificada en la posición NCM 1101.00.10. A lo mencionado con anterioridad, el servicio aduanero agregaría que no habría aplicación retroactiva de lo estipulado por la Resolución General citada por no tener, esta última, una naturaleza determinativa, sino meramente interpretativa de las normas generales vigentes al momento de los hechos involucrados en la presente causa. Dicha afirmación, no obstante, no se condice con la realidad. En efecto, al examinar las descripciones, tanto de cada una de las posiciones involucradas, como de los Capítulos pertinentes de la Nomenclatura Común del Mercosur, no se observa la posibilidad de identificar, de manera clara, un criterio que permita hacer una

diferencia en base a los porcentajes de adicionales agregados a la mezcla o a la harina de trigo involucradas. De esta manera, lo definido por la Resolución General AFIP n° 1598 implicó, necesariamente, el incorporar un método de clasificación, basado en los porcentajes de adicionales involucrados, que trajeron finalmente como resultado que lo que, previo a la publicación de la Resolución General citada, era razonablemente ubicado bajo la posición arancelaria 1901.20.00 ("Mezclas y pastas para la preparación de productos de panadería, pastelería o galletería, de la partida 19.05"), pasara a formar parte de otra posición (1101.00.10 ("Harina de trigo fortificada con hierro y vitaminas, con adición de aditivos")).

Consecuentemente a lo mencionado con anterioridad, el empleo de un criterio vigente *a posteriori* de los hechos involucrados en el *sub examine* implicó, necesariamente, la aplicación retroactiva de una norma jurídica y, como resultado de ello, se violó, a mi entender, el principio de confianza legítima. Con respecto a este último, merecen ser traído a colación lo afirmado oportunamente por el Tribunal Constitucional Federal alemán: "[l]a seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales del principio del Estado de Derecho. Los ciudadanos tienen que ser capaces de prever posibles injerencias de la parte del Estado que les pueden afectar y de comportarse de manera adecuada. Los individuos tienen que poder fiarse de que sus acciones que son lícitas bajo el derecho actual y de las que siguen determinadas consecuencias jurídicas también pueden ser consideradas lícitas en el futuro. […] Seguridad jurídica significa para el ciudadano en primer lugar la protección de la confianza legítima" (BVerfGE 13, 261, cit. por Johann-Christian Pielow, "El principio de la confianza legítima (*vertrauensschutz*) en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas", IV *Jornadas Internacionales de Derecho Administrativos*, Allan Randolph Brewer-Carias, 9-12 de noviembre de 1998, Caracas, 1998, Ed. Funeda).

En este mismo sentido, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal afirmaría que "[e]n definitiva, sea que tomemos como punto de partida los principios del Estado de Derecho, la buena fe o la equidad, sea que hagamos referencia a la *legitimate expectation*, a la *vertrauensschutz* o a la confianza legítima […], frente a la comprobación de la existencia de un comportamiento jurídico relevante de la Administración y de la afectación de intereses legítimos de los ciudadanos en razón de una variación de dicho comportamiento, no resultaría razonable considerar a la situación como indigna de protección por parte del orden jurídico" (CNACAF, 11/05/2000, *Itoiz Carlos Mario y otros contra UBA – Resolución 938/98*, Causa n° 2569/99). Nuestro más Alto Tribunal, por su parte, recordaría que "la circunstancia de que la administración obrase en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede aquí constituir un justificativo de su conducta arbitraria; puesto que es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia" (Fallos: 298:223). Más adelante, la CSJN recordaría que "[…] es dable exigir a las partes un comportamiento coherente ajeno a los cambios de conducta perjudiciales, desestimando toda actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que – merced a sus actos anteriores – se ha suscitado en el otro contratante" (Fallos: 311:971). En efecto, es una experiencia compartida por la comunidad jurídica que, del principio de la buena fe, se desprende el de confianza legítima; y que este último pretende que la Administración se abstenga de modificar situaciones jurídicas originadas en actuaciones precedentes que generan expectativas justificadas en los ciudadanos, con base en la seriedad que debe informar a las actuaciones de las autoridades públicas. Por ello, no resulta constitucionalmente admisible que la administración quebrante de manera intempestiva la confianza que había creado con su conducta en los ciudadanos, más aún, cuando con ello puede afectar derechos fundamentales.

En la especie, cabe preguntarse, no obstante, con respecto a la previsibilidad del cambio interpretativo por parte de la autoridad aduanera. Es que, en efecto, dicha previsibilidad resulta decisiva a la hora de hacer observar, a las relaciones jurídicas administrativas, el principio de confianza legítima. Con toda verdad, si, al momento de obrar, el administrado ya sabía o debía saber que el criterio estaba en entredicho, o que había cambiado, aquel no podría resguardarse en el mencionado instituto. Vale decir que solamente cabe proteger la confianza razonable, toda vez que no puede alegarse expectativa legítima en la continuidad de una interpretación que ya se ha abandonado públicamente. Al retomar los hechos involucrados en la presente *litis*, resulta particularmente difícil entender que el criterio clasificatorio establecido

mediante la Resolución General AFIP n° 1598 del 17 de noviembre de 2003, por sus características particulares y especificidad, haya podido ser previsto por el administrado al momento de oficializarse la destinación de exportación para consumo bajo examen el 17 de febrero de 2003.

Sobre la base de lo afirmado hasta aquí, entiendo que, en el presente caso, se han configurado los requisitos necesarios para la puesta en juego del principio de confianza legítima: 1) una actividad administrativa que provoca; 2) la confianza "digna de protección" del administrado (el aceptar que, previo al dictado de la Resolución General AFIP n° 1598 del 17 de noviembre de 2003, la mercadería involucrada en el presente caso sea clasificada bajo la posición NCM 1901.20.00.900); 3) así como la desviación de la Administración de la expectativa del individuo (mediante la aplicación retroactiva de la Resolución General citada y generar, de esta manera, una nueva deuda tributaria). Al respecto, importa destacar que, tal como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 253:332 y 255:360, es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan ajustar sus conductas en materia tributaria; la responsabilidad por deficiencias en orden a la claridad del precepto es exclusivamente del Estado. Ello es así porque, a diferencia de las obligaciones impuestas mediante acuerdo de partes, donde ellas son responsables de la oscuridad de las cláusulas, el contribuyente no interviene en su redacción. En igual línea de pensamiento, el Máximo Tribunal ha señalado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de normas tributarias materiales, para extender más allá de lo previsto por el legislador (Fallos: 310:290) ya que "cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, y ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 —texto 1853-1860— de la Constitución Nacional" (Fallos: 326:3168).

Así, al no poderse convalidar la diferencia entre lo declarado y lo comprobado, supuestamente identificada por el servicio aduanero en su oportunidad, me encuentro imposibilitado de poder constatar el primer elemento prescripto por el art. 954 del C.A. De esta manera, frente a dicha situación, atañe rechazar los argumentos tendientes a reconocer la presencia, en la presente *litis*, de una declaración inexacta y, por consiguiente, corresponde revocar la Resolución Fallo n° 11/10 (AD ROSA), del 16 de febrero de 2010.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución Fallo n° 11/10 (AD ROSA), dictada por el Sr. Asesor Coordinador c/firma responsable a cargo de la Aduana de Rosario el 16 de febrero de 2010.
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 al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la Resolución Fallo n° 11/10 (AD ROSA), dictada por el Sr. Asesor Coordinador c/firma responsable a cargo de la Aduana de Rosario el 16 de febrero de 2010.
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: 2025.11.11 15:33:43 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: 2025.11.11 15:34:58 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: 2025.11.11 17:09:19 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: 2025.11.11 17:10:10 -03:00