Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-103623221-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Septiembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2020-17826951- -APN-SGASAD#TFN; "Trading Sur S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "**Trading Sur S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN**", expediente n.° **EX-2020-17826951- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, mediante RE-2020-17824011-APN-SGASAD#TFN, se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe, e interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 4/2020 (DI VACD) dictada en el marco del expediente administrativo n.° 19652-8-2019, mediante la cual se declaró extemporánea la impugnación interpuesta en relación al Cargo FE 1931/2019 formulado respecto de la operación documentada mediante la destinación 14 057 EC01 000381 X.

Se refiere a los antecedentes del caso. Plantea la nulidad de la resolución apelada por entender que la notificación cursada en fecha 13/12/2019 contenía vicio. Para fundar tal afirmación narra lo sucedido durante la tramitación del expediente administrativo y lo actuado por la firma en dicha instancia. Realiza consideraciones respecto del cargo formulado, enfatizando en la mercadería en infraccíon, la cuestión clasificatoria, la determinación del valor y el procedimiento llevado a cabo por ante la instancia anterior. Hace reserva del caso federal. Ofrece prueba. Solicita se haga lugar a la impugnación incoada y a la apelación planteada, se declare la nulidad de la resolución apelada y se la revoque en todas sus partes procediendo a la derogación del Cargo atacado, con costas a la contraria.

II.— Que, mediante IF-2020-63030156-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado que le fue oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa. Formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y contesta los planteos realizados por la contraria. Realiza consideraciones respecto de la nulidad planteada y la procedencia del cargo formulado. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas a la actora.

III.— Que, mediante PV-2025-25728613-APN-VOCXVII#TFN, se declaró la causa como de puro derecho. Mediante IF-2025-97594584-APN-VOCXVII#TFN los autos quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.— Respecto de las actuaciones administrativas involucradas, se intimó a la demandada para que acompañe la SIGEA N° 19652-8-2019 que conforma el sustento documental de la presente, junto a las actuaciones N° 12517-181-14, el sumario contencioso 057-SC-55-2014/3 y las actuaciones N° 12542-2648-2019.

Conforme la presentación IF-2024-132458373-APN-DTD#JGM, la representación fiscal manifestó que "*… a pesar de haberse dedicado todo el personal de este área a la exhaustiva búsqueda de las actuaciones administrativas SIGEA N° 19652-8-2019, las mismas no se han podido hallar…*".

Mediante PV-2024-136363963-APN-VOCXVII#TFN se ordenó la reconstrucción de las actuaciones administrativas y se intimó a las partes para que acompañen las copias de la documental que obre en su poder.

El requerimiento fue cumplimentado mediante IF-2025-14833508-APN-DTD#JGM y las constancias acompañadas oportunamente por la actora.

De la compulsa de la documental acompañada mediante RE-2020-46486280-APN-DTD#JGM, resulta que la Actuación n° 19652-8-2019 se inició con el agregado de la carpeta contenedora de la documentación relativa a la operación de exportación realizada por la firma TRADING SUR S.A., oficializada mediante el P.E. 14 057 EC01 000381X el 23/01/2014.

Acorde dicha destinación, se declaró la exportación de mercaderías ubicadas en la P.A. SIM 2309.90.10.900P "Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTLIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES".

A fs. 5 se agrega la impresión del mail emitido por el Jefe Dpto. Gestión Operativa de Fiscalización Simultanea.

A fs. 6 obra otra impresión, conforme la cual se ordena a la Aduana San Lorenzo para que, en las

oficializaciones correspondientes al exportador TRADING SUR S.A., requiera la documentación detallada e individualizada en el correo.

A fs. 7/8 se visualizan las actas de extracción de muestras de la mercadería exportada mediante la operación analizada.

En la página 14 del escaneo, obra el requerimiento realizado el 23/01/2014, para que la exportadora acompañe, previo al embarque, la documentación que allí se detalla, cumplimentado conforme las constancias de pág. 16/27 y pág. 1 y 2 del escaneo acompañado mediante RE-2020-46486730-APN-DTD#JGM.

Continuando con RE-2020-46486730-APN-DTD#JGM, se agregan las impresiones de “Precios FOB Oficiales”.

A fs. 31 obra la constancia del SICNEA de la notificación practicada mediante 19052NOTI037425G –notificada el 13/12/2019- con adjunto “19057LMAN062968D.pdf”.

A fs. 32 se encuentra el Cargo FE 1931/2019.

A fs. 33/39 se agrega el Informe Técnico n° 012/2019.

En la página 29 luce la constancia de fecha 15/01/2020, conforme la cual se agrega a la actuación n° 19652-8-2019 la n° 12542-2648-2019.

Conforme la impresión de la pag. 30, la actuación administrativa 12542-2648-2019 se inició en fecha 16/12/2019 con la presentación realizada por la apoderada de la firma, manifestando el error de la notificación, practicada mediante 19052NOTI037425G, de la liquidación 19057LMAN062968D, ello por cuanto no contenía el archivo adjunto y la imposibilidad de acceder al mismo. Asimismo, solicitó vista e interrupción del plazo para la impugnación. Conforme la página 34, se acompañó la impresión de pantalla del error alegado.

Conteste la Nota 596/2019 –ver pag. 42- la Aduana de Rosario remitió los actuados a la División Gestión Recaudatoria.

Conforme la impresión obrante en la pag. 44, en fecha 03/02/2020 el apoderado de la firma tomó vista de las actuaciones.

De las impresiones acompañadas mediante la presentación RE-2020-46486846-APN-DTD#JGM, surge que el 11/02/2020 la firma presentó la impugnación respecto del Cargo FE 1931/2019.

Mediante el Dictamen Jurídico 03/2020, la asesoría legal recomendó declarar extemporánea la impugnación por entender que la notificación del cargo se realizó el día 13/12/2019, habiendo vencido el plazo previsto para impugnar el 3/02/2020.

El 26/02/2020 se dictó la Resolución 004/2020 (DI VACD),mediante la cual se declara extemporánea la impugnación interpuesta y se confirma el cargo involucrado.

Que, de la documental acompañada por IF-2025-14833508-APN-DTD#JGM, resulta que en fecha 19/12/2019 se cursó, mediante 19001NOTI182456F, la notificación a la firma adjuntando el Informe Técnico 12/19 y la Planilla de LMAN 19057LMAN062968D del cago 1931/2019.

V.— Visto lo hasta aquí señalado, corresponde resolver si la resolución aquí apelada se ajusta a derecho.

El orden lógico para el análisis de la cuestión sometida a estudio de está judicatura implica transitar los siguientes estamentos, a saber, la temporaneidad o no de la impugnación y, en caso de ser sorteado ello, la legitimidad del cargo formulado.

VI- A. TEMPORANEIDAD DE LA IMPUGNACIÓN

No resulta controvertido que, en fecha 13/12/2019, la firma aquí recurrente recibió la notificación 19052NOTI037425G, la que debió haber contenido el adjunto “19057LMAN062968D.pdf”, y conforme la cual se la anotició de la formulación de un cargo tributario en relación a la operación de exportación realizada oportunamente.

Ahora bien, conforme las pruebas obrantes en autos, las que fueron presentadas oportunamente en el procedimiento administrativo, la empresa no pudo acceder al archivo adjunto a la notificación, esto es, la liquidación realizada, motivo por el cual efectuó la presentación de fecha 16/12/2019.

El 19/12/2019, la firma recibió mediante el SICNEA la notificación 19001NOTI182456F conteniendo dicha notificación el “Informe Técnico 12/19 DV PAOB” y la “Planilla de LMAN 19057LMAN062968D de cargo 1931”.

En este orden, resulta claro que, a pesar de no haberse expedido expresamente respecto de la presentación comunicando el error de la notificación, el servicio aduanero reconoció la carencia de la misiva cursada en fecha 13/12/2019, subsanándola mediante la cursada el 19/12/2019 con la documental correspondiente.

Acorde este cauce argumentativo, sólo a partir de esta segunda notificación el cargo adquirió integridad suficiente para ser susceptible de impugnación.

En consecuencia, el plazo de diez días a efectos de impugnar el cargo formulado, sumados los dos días en razón de la distancia conforme el art. 1036 del Código de rito –el trayecto entre el domicilio de la firma en Santa Fe 1183, Rosario, y el lugar de presentación de la impugnación Azopardo 350 CABA, es de al menos de 303 km.- y sin contar el plazo del art. 1009 del C.A., vencía el 11/02/202, oportunidad en que fue presentada la impugnación.

En estas condiciones -y sin siquiera ser necesario analizar lo dispuesto en el punto VII de g) del Art. 1 bis de la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19549), de aplicación supletoria conf. art. 1017 CA.–, resulta inobjetable que la Resolución N.º 4/2020 carece de sustento fáctico y jurídico y por ello propongo revocarla.

VI.- B. LEGITIMIDAD DEL CARGO

Superado lo precedente y volviendo a las constancias obrantes en autos, resulta que el Cargo FE 1931/2019 tuvo su antecedente en la operación de exportación realizada por la firma TRADING SUR S.A., oficializada mediante la Destinación 14 057 EC01 000381X el 23/01/2014.

Conforme dicha destinación, se declaró la exportación de mercaderías ubicadas en la P.A. SIM 2309.90.10.900P "Las demás PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTLIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES".

Mediante el mail emitido por el Jefe Dpto. Gestión Operativa de Fiscalización Simultanea, se señaló que " **atento el análisis efectuado** por la División Fiscalización Simultánea con Primera Línea a la documentación complementaria correspondiente a la DDT 14057-EC01-000381X, en virtud de la selección de la misma efectuada al momento de su oficialización por la División Análisis y Evaluación de la Información Anticipada, considerando la existencia de riesgo de salto de PA por diferencia de derechos. **Del citado análisis se infiere** que correspondería la reclasificación de dicha destinación… **quedando**, sin perjuicio de ello, **supeditado al resultado del análisis de las muestras**, la clasificación definitiva atento que podría encuadrarse dentro de otra partida…" (el resaltado me pertenece).

Ahora bien, el cargo formulado se sustentó en el informe técnico n°12/2019.

Del dicho informe, se extraen los siguientes fundamentos:

- De la compulsa de datos en bases propias del organismo se realizó una comparación entre los valores documentados y el valor mínimo de la mercadería al que se arribó sumando los componentes mayoritarios –harina de soja 94.94%, maíz 4%, harina de maní 1%, núcleo y oligoelementos 0.06%, ponderando su participación en el producto final, tomando para ello precios oficiales FOB por el Ministerio de Agroindustria para su exportación.
- Con los resultados obtenidos y teniendo en consideración que el precio final no puede ser menor que la sumatoria de los valores de los insumos si se exportaran de forma independiente, se determinó que el valor documentado por la firma era un 24.23% menor respecto del valor al que podrían exportarse sus componentes principales por separado.

En resumen, el sentido que le buscó imprimir el informe analizado es que, vendiendo cada insumo por separado, el valor total superaría el valor declarado.

Cabe recordar entonces que el art. 748 del C.A. establece que, cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare de las previstas a continuación:

a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

d) el valor obtenido a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, pagado o estimado, de la mercadería que se exportare o, en su defecto, de la idéntica o similar competitiva, previa deducción de los costos, gastos y tributos ocasionados o exigibles en aquel país así como del flete, seguro y demás gastos ocasiones luego de la salida de la mercadería del territorio aduanero y de los derechos y demás tributos que gravaren en éste su exportación, tomando consideración las modalidades inherentes a la exportación;

e) el valor obtenido a partir del costo de producción, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;

f) el valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiere de destinarse;

g) el valor obtenido sobre la base del importe total presunto del alquiler o su equivalente durante el tiempo de duración útil de la mercadería, con los ajustes necesarios para determinar el valor imponible, cuando se tratare de mercadería que se exportare sobre la base de un contrato de locación, leasing o similar.

En este razonamiento, el fundamento con el cual el servicio aduanero descartó el valor declarado se apoya en una suma aritmética de insumos (cuyos porcentajes eran aproximados conforme lo declarado por la propia exportadora), toma precios de referencia de cada insumo y no de mercadería similar o idéntica y prescinde de justificar por qué corresponde descartar el valor documentado conforme los paramentos del citado art. 748 del C.A., limitándose a una inferencia de que “vendidos por separado” los componentes arrojarían mayor monto. Tal método no satisface el estándar técnico ni probatorio exigible —exacerbado por el extravío de las actuaciones originales por parte de la Aduana— para desvirtuar el valor declarado en una preparación industrial específica, ni cuenta con el sustento normativo adecuado, extremos que impiden dotar de validez al cargo.

Por todo lo expuesto y teniendo en consideración las particularidades del presente caso, considero que resulta ajustado a derecho hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, REVOCAR la Resolución n.° 4/2020 (DI VACD) dictada en el marco del expediente administrativo n.° 19652-8-2019 y DEJAR SIN EFECTO el Cargo FE 1931/2019 formulado respecto de la operación documentada mediante la destinación 14 057 EC01 000381 X.

VII.— Por la forma en que se resuelve, deviene innecesario el tratamiento de los restantes agravios introducidos por la actora.

VIII.— Que, respecto de las costas del proceso, en virtud de lo expuesto precedentemente, no advierto razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota máxime teniendo en consideración las particularidades señaladas a lo largo del voto respecto de la actuación de la administración en el procedimiento y la perdida de las actuaciones, estimo ajustado a derecho imponer los gastos causídicos a la demandada.

Por ello, **VOTO POR:**

1. REVOCAR la Resolución n.° 4/2020 (DI VACD) dictada en el marco del expediente administrativo n.° 19652-8-2019 y DEJAR SIN EFECTO el Cargo FE 1931/2019 formulado respecto de la operación documentada mediante la destinación 14 057 EC01 000381 X.

2. Imponer las costas a la demandada vencida.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

En virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

1. REVOCAR la Resolución n.° 4/2020 (DI VACD) dictada en el marco del expediente administrativo n.° 19652-8-2019 y DEJAR SIN EFECTO el Cargo FE 1931/2019 formulado respecto de la operación documentada mediante la destinación 14 057 EC01 000381 X.

2. Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Títular de la Vocalía de la 17a Nominación) y Pablo A. Garbarino (Vocal Títular de la Vocalía de la 16a Nominación), ello en los términos del art. 1162 del C.A.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.17 14:04:03 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.17 15:10:20 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: 2025.09.17 15:11:10 -03:00