República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-128022634-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 27 de Octubre de 2023

Referencia: Sentencia Ex-36.872-A SONY MUSIC ENTERTAIMENT ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**SONY MUSIC ENTERTAIMENT ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación**", expediente n° **36.872-A**.

La **Dra. Sarquis** dijo:

I.- Que a fs. 13/22 vta. se presenta, por apoderado, la firma SONY MUSIC ENTERTAIMENT ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA n° 782/2016, que la condena al pago de U$S 9.086, en concepto de derechos de exportación, respecto de nueve operaciones de exportación documentadas en los años 2002 y 2003. En primer lugar, se agravia de la duración irrazonable del procedimiento aduanero. Alega violación del derecho de defensa. Se agravia de los nueve ajustes practicados por la DGA con motivo del ajuste de valor de los PE involucrados (cinco de 416,66%, dos de 342,86%, uno de 675% y otro de 831,42%), los cuales considera ilegítimos por carecer de fundamentación. Ignora los datos tenidos en cuenta para practicar los ajustes. Explica que actuó como un comisionista de compras para el exterior, ya que pide la fabricación a terceros de bienes respecto de los cuales no tiene la propiedad intelectual. Considera absurdo suponer que deben adicionarse regalías por derechos que no pertenecen al exportador. Expresa que los discos compactos tienen un precio de mercado determinado por su valor de fabricación, que es prácticamente uniforme en todo el mundo. Agrega que a ese valor uniforme se añade otro de carácter variable y que resulta del derecho intelectual del productor del fonograma y de los intérpretes de las obras reproducidas en el CD, pero en el caso de las exportaciones que nos ocupan no corresponden al repertorio de SONY y por tanto carecía de cualquier derecho sobre ellos. Explica que en el presente caso no hay una relación de licenciada y licenciante, sino que la misma propietaria de los derechos intelectuales es quien ha pedido la fabricación del soporte material, por lo que mal podría exigirse el pago de un canon por un derecho que no es del exportador. Agrega que no hay beneficio alguno que pueda revertir en la Argentina cuando se trata de repertorios extranjeros cuya titularidad no pertenece a SONY y cuyo lugar de comercialización no es el territorio nacional. Insiste en que las regalías no se pagan al exportador, ni se generan por la exportación, sino por un hecho eventual, contingente y posterior que es la venta del producto en el país importador. Afirma que los precios de exportación no incluyen, ni deben incluir los referidos derechos intelectuales. Agrega que ni siquiera conoce cual es el momento de las regalías en el hipotético caso de que existan. Subsidiariamente, se agravia de la determinación de la deuda en dólares estadounidenses y de la tasa de interés aplicada. Hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 34/38 se presenta la representante del Fisco nacional (DGA) y contesta el traslado conferido. Hace una negativa genérica de los dichos de la actora y un resumen de los hechos. Señala que los informes obrantes en las actuaciones administrativas son contundentes y justifican el ajuste de valor efectuado. Afirma que la DGA actuó de conformidad con lo previsto en los arts. 734 a 750 del CA. Indica que no se encuentran incluidos en el precio pactado los pagos en concepto de canon o regalías vinculados con los derechos de autor y de intérprete. Agrega que tampoco se efectuaron los ajustes a incluir que reflejen los derechos de autor. Manifiesta que la actora no aportó documentación que acreditase de modo contundente sus dichos, motivo por el cual se efectuó el ajuste "en concordancia con los datos que tiene la Aduana". Agrega que el cargo se efectuó de conformidad a lo estipulado en el art. 748 del CA y que el fundamento para confirmar dicho cargo radica en las facultades conferidas a la Aduana por el art. 241 del CA. Se refiere al margen de discrecionalidad de la DGA para fijar el valor de la mercadería. Cita jurisprudencia. Solicita se rechace el planteo relativo a la inconstitucionalidad de la deuda expresada en dólares y su tasa de interés. Cita normativa y jurisprudencia. Solicita se rechace el agravio relativo a la duración irrazonable del procedimiento. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Que a fs. 39 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. A fs. 45 se elevan los autos a esta Sala "F", quedando en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA n° 12127-148-2005 se inicia con los cargos VE 279/05, VE 271/05, VE 272/05, VE 273/05, VE 274/05, VE 275/05, VE 276/05, VE 277/5 y VE 278/05. Una vez agregadas las carpetas contenedoras de los PE involucrados en estas actuaciones, se agrega la Act. 13289-27210-2005 con la presentación titulada "Pide se deje sin efecto preajustes de valor de exportación de CD y DVD (Resolución RG AFIP 620/99) publicados en el Boletín Oficial. Expone fundamentos. Reserva caso federal" (ver fs. 34/36 ref.) y la Nota n° 1171/05 (DV VALE) del 31/10/05 de fs. 59/61 ref. A fs. 63/vta obra la cédula de notificación de los referidos cargos a la actora. A fs. 64/65, mediante Resolución n° 66/06 (DE FIAM) de fecha 31/3/06, se ordena la suspensión de la exportadora en el Registro. A fs. 67, con fecha **27/6/06**, la actora denuncia que los cargos fueron incorrectamente notificados y se notifica en ese acto. A fs. 72/75 ref. impugna los cargos. A fs. 78/80, por medio de la Resolución n° 107/06 (DE FIAM) se hace lugar al planteo de nulidad de notificación y se levanta la suspensión. A fs. 84/85 se tiene por deducida la impugnación y se provee la prueba. A fs. 88 se tiene por decaída la prueba. A fs. 92/95 Ramo 7 ratifica los cargos mediante Nota n° 152/2012. Finalmente, a fs. 165/168 vta. se dicta la Resolución DE PRLA n° 782/2016, aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, debe señalarse que no resulta de aplicación al caso la doctrina jurisprudencial invocada por la actora referida al "plazo razonable" establecida por la CSJN en los autos "Bossi y García" del 08/11/2011 y "Losicer, Jorge Alberto y Otros" del 26/06/2012, atento que en la primera de las causas se trataba de un procedimiento recursivo que se había prolongado durante más de veintitrés años y en el segundo, de un sumario administrativo que se extendió hasta casi veinte años y, en los presentes autos se trata de un procedimiento de impugnación iniciado con fecha 1/02/05 (ver denuncia obrante a fs. 1 de las act adm) en el que dentro de los plazos prescriptivos establecidos por el CA, la Aduana ha tramitado el sumario infraccional que diera origen a la resolución apelada ante este Tribunal.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver si la Resolución DE PRLA n° 782/2016, que rechazó la impugnación deducida por la actora y confirmó los cargos VE-271-2005, VE-272-2005, VE-273-2005, VE-274-2005, VE-275-2005, VE-276-2005, VE-277-2005, VE-278-2005 y VE-279-2005, formulados en concepto de diferencia de derechos a la exportación, en relación a los PE nros. 02 073 EC01 013695 P, 02 073 EC01 017043 G, 02 073 EC01 017560 K, 02 073 EC01 021751 H, 02 073 EC01 023869 T, 02 073 EC01 031199 Y, 02 073 EC01 034800 G, 03 073 EC01 026747 S y 03 073 EC01 036398 V, se ajusta a derecho.

Que mediante los referidos permisos de embarque la firma SONY MUSIC ENTERTAIMENT ARGENTINA S.A. documentó, ante la Aduana de Ezeiza, nueve operaciones de exportación para consumo de CD´s y DVD´s, con destino a Chile/ Uruguay, a las que les fueron asignadas canal de selectividad rojo, quedando sujetas a verificación física y control documental.

De la compulsa de las carpetas contenedoras de las destinaciones en trato resulta que: 1) el PE 02 073 EC01 031199 Y, fue oficializado el 2/9/02, declarándose en el ìtem 1 la PA SIM 8524.32.00.100P, y a nivel subítem 1.1: 493662 PADRE MARIO, 120 unidades, FOB unitario U$S 1,5; 1.2: 47036420 ANA BELEN, 300 u., U$S 1,5; 1.3: 485363 EMMANUEL, 180 u., U$S 1,5; 1.4: 80195 CHARLY GARCIA, 120 u., U$S 1,5; 1.5: 461681 LOS CINCO LAT, 210 u., U$S 1,5; 1.6: 461683 VARIOS, 210 u., U$S 1,5; 1.7: 461793 SODA STEREO, 210 u., U$S 1,5; 1.8: 470135 VICTOR MANUEL 300 u., U$S 1,5; 1.9: 461502 LEONARDO FAVIO; 810 u., U$S 1,5; 1.10: 470275 SANDRO, 300 u., U$S 1,5; ítem 2: 400022 MERCEDES SOSA, 1200 JGO.PQT.M, U$S 3; 2) 02 073 EC01 034800 G (26/9/02), ítem 1: 8524.32.00.100P; subítem 1.1: 80327 SODA STEREO, 300 u., U$S 1,5; 1.2: 80436 SODA STEREO, 300 u., U$S 1,5; 1.3: 461765 SODA STEREO, 300 u., U$S 1,5; 1.4: 461793 SODA, 90 u., U$S 1,5; 1.5: 484522 SUI GENERIS, 600 u., U$S 1,5; 1.6: 498719 RUBEN BLADE, 1020 u., U$S 1,5; 3) 03 073 EC01 026747 S (2/7/03) ítem 1: 4911.10.90.900J, subítem 1-2; ítem 2: 8524.32.00.100, subítem 1-4; ítem 3: 8524.39.00.400P, JAIME ROOS (DVD), 22 u. U$S 1,5; ítem 48524.53.00.900Y, U MATIC, 3 u., U$S 5; 4) 03 073 EC01 036398 V (8/9/03) ítem 1: 8524.32.00.100P, subítem 1.1: 484583 ("LO MEJOR DE PESCADO RABIOSO"), 100 u., U$S 1; 1.2: 493700 DOBLE ("LOS FABULOSOS CADILACS"), 100 u., U$S 2; 1.3: 493696 DOBLE ("YO NO QUIERO VOLVERME TAN LOCO - SERU GIRAN"), 100 u., U$S 2; 1.4: 484674 DOBLE ("SPINETTA Y LOS SOCIOS DEL...", 100 u., U$S 2; 1.5: 478513 DOBLE ("P.U.L.S.E. PINK FLOYD"), 300 u., U$S 2; 5) 02 073 EC01 017043 G (20/5/02), ítem 1: 8524.32.00.100P, subítem 1.1.: 80436 SODA STEREO, 810 u., U$S 1,5; 1.2: 470167 SODA STEREO, 400 u., U$S 1,5; 1.3: 8162 ANDRE KOSTELANE, 400 u., U$S 1,5; 1.4: 80327 SODA STEREO, 810 u., U$S 1,5; 1.5: 461502 LEONARDO FAVIO, 1200 u., U$S 1,5; 1.6: 461765 SODA STEREO, 600 u., U$S 1,5; 1.7: 470135 VICTOR ANGEL, 810 u., U$S 1,5; 1.8: 470283 CHARLY GARCIA, 600 u., U$S 1,5; 1.9: 47036420 ANA BELEN, 500 u., U$S 1,5; 1.10: 478864 LOS CHALCHALEROS, 100 u., U$S 1,5; 1.11: 484522 SUI GENERIS, 1500 u., U$S 1,5; 1.12: 484993 SOLEDAD, 300 u., U$S 1,5; 1.13: 470392 LOS ENANITOS, 100 u., U$S 1,5; 1.14: 470275 SANDRO, 600 u., U$S 1,5; 6) 02 073 EC01 021751 H (21/06/02), ítem 1: 8524.32.00.100P, subítem 1.1: 80327 SODA STEREO, 510 u., U$S 1,5; 1.2: 461765 SODA STEREO, 510 u., U$S 1,5; 1.3: 470167 SODA STEREO, 300 u., U$S 1,5; 1.4: 493662 PADRE MARIO, 90 u., U$S 1,5; 1.5: 80436 SODA STEREO, 510 u., U$S 1,5; 1.6: 470364 ANA BELEN, 300 u., U$S 1,5; 7) 02 073 EC01 023869 T (8/7/02), ítem 1, subítem 1-19; ítem 2 subítem 1-3; 8) 02 073 EC01 013695 P (25/4/02) ítem 1, subítem 1-49; ítem 2, subítem 1-27; ítem 3, subítem 1-126; ítem 4, subítem 1-7; ítem 5, subítem 1-26; ítem 6, suítem 1-5; ítem 7, subítem 1-3; ítem 8, subítem 1-2 y 9) 02 073 EC01 017560 K (23/5/02), ítem 1, subítem 1-9; ítem 2, subítem 1-91; ítem 3, subítem 1-19: ítem 4; ítem 5, subítem 1-2: ítem 6, subítem 1-11; ítem 7, subítem 1-24; ítem 8, subítem 1-8; ítem 9, subítem 1-5; ítem 10, subítem 1-5.

Que la valoración de mercaderías en aduana en materia de exportación debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en el Código Aduanero. En tal sentido, el art. 735 de dicho cuerpo legal determina que para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB, FOT o FOR, dependiendo del medio de transporte que se utilice, entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro, en el momento en que determinan los arts. 726, 727 ó 729 en cada supuesto, como consecuencia de una venta al contado.

Que el legislador, en materia de exportación, ha adoptado la noción teórica del valor imponible, en base a un precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare -art. 745-, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independiente uno de otro -arts. 735 y 742-. En los artículos subsiguientes -hasta el art. 750- se precisan los elementos o condiciones que integran el concepto o noción teórica de valor imponible, como son el precio, la cantidad, el tiempo, el lugar y el nivel comercial.

Que la facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado surge del art. 747 del C.A., que dispone que *“Se aceptará el precio pagado o por pagar, y en tal caso se valorará la mercadería de conformidad con lo previsto en el art. 746, ap. 1, si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultante de tomar en consideración el art. 748, incs. a), b) o c). No obstante, si el servicio aduanero dispusiere igualmente de antecedentes, tomando en consideración los mismos criterios, que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar, podrá exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de*

no considerarlo aceptable”.

Que, no obstante, en el caso, el servicio aduanero no efectuó un ajuste de los valores declarados, en los términos de los arts. 746 o 748 del C.A., sino que observó los precios de los CD´s y DVD´s exportados por no haber incluido los pagos en concepto de canon y/o regalías vinculados con los derechos de autor y de intérprete de las obras contenidas en los mismos.

Que el único fundamento del descarte de los valores declarados en los nueve PE involucrados resulta ser que “los derechos intelectuales -entre ellos, derechos de autor y conexos (derechos de los artistas intérpretes o ejecutantes y derechos de productores de fonogramas)- podrían no estar incluidos en el precio del producto exportado o bien podría estarlo en forma parcial” (ver informe técnico del Ramo 7 Nota 152/2012 obrante a fs. 92/95 de las act. adm).

Que la propia actora admitió que no se declararon las regalías en las destinaciones de exportación involucradas en autos. En este sentido sostuvo que: “realizó (...) un trabajo denominado de facón por sí o por terceros, mediante el cual fabricó a pedido del titular de los derechos intelectuales la fabricación del soporte físico”. Y que “el precio pactado es el valor real entre las partes, y (...) similar al pactado por otros importadores que (...) adquieran el mismo volumen de mercaderías en el mismo período de tiempo”.

Que, por su parte, el servicio aduanero no fundó el ajuste de los valores documentados en los PE en trato en ninguna norma concreta. Si bien el informe técnico del Ramo 7 que ratifica los cargos VE-271-2005, VE-272-2005, VE-273-2005, VE-274-2005, VE-275-2005, VE-276-2005, VE-277-2005, VE-278-2005 y VE-279-2005 expresa que “la metodología utilizada para determinar el valor imponible se encuentra prevista en la Sección IX- Título 1 - Artículos 735 a 748 del CA”, no especifica la norma en la que se fundan los ajustes practicados en las act. adm.

Que, en definitiva, el servicio aduanero efectuó nueve ajustes de valor que van desde el 342,86% al 831,42%, no habiendo seguido –en cada caso- los procedimientos y fundamentos exigidos al respecto por las normas de valoración, sin acompañar antecedentes u otro elemento objetivo que justifique su accionar.

Que debe tenerse presente que, tanto en importación como en exportación, el valor de transacción constituye el criterio principal de valoración y, el hecho de que el servicio aduanero goce de cierta discrecionalidad para descartarlo, no implica que su actuar no deba ser justificado acabadamente.

Que, sobre el tema, ha dispuesto la CSJN en relación al valor de la mercadería en materia de exportación *“Que si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos: 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto-ley 19.549/72 exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos:315:1361)”*. Seguidamente, agrega que *“Al respecto, esta Corte tiene dicho que 'la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria, como tampoco de la omisión de los recaudos que, para el dictado de todo acto administrativo, exige la ley 19.549. Es precisamente la legitimidad - constituida por la legalidad y 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 dichas exigencias" (Fallos: 331: 735 y sus citas; y causa M.53.XLIV. "Micheli, Julieta Ethel c/ EN - MO Justicia y 00.1:11:1. - resol. 313/00 - s/ empleo público", Fallos:332:2741)'* -ver 1º y 2º párrafo del considerando 7º del fallo de la CSJN, recaído en fecha 1/10/2013, en autos “YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA”-.

Que las circunstancias expuestas en la presente causa, permiten concluir que el descarte por parte de la Aduana de los valores declarados en los PE 02 073 EC01 013695 P, 02 073 EC01 017043 G, 02 073 EC01 017560 K, 02 073 EC01 021751 H, 02 073 EC01 023869 T, 02 073 EC01 031199 Y, 02 073 EC01 034800 G, 03 073 EC01 026747 S y 03 073 EC01 036398 V, resulta improcedente y carente de todo sustento, siendo por ende, arbitrario e irrazonable.

Que, en consecuencia, no resulta ajustado a derecho el reclamo efectuado por el servicio aduanero en concepto de diferencia de derechos de exportación, por lo que corresponde revocar la resolución apelada.

Que por la forma en que se resuelve, no corresponde tratar las demás cuestiones planteadas.

Por ello**, VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución DE PRLA n° 782/2016, dictada en la Actuación SIGEA n° n° 12127-148-2005 y, por ende, los cargos VE-271-2005, VE-272-2005, VE-273-2005, VE-274-2005, VE-275-2005, VE-276-2005, VE-277-2005, VE-278-2005 y VE-279-2005.

2.- Costas a la demandada.

El Dr. **Garbarino** dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Revocar la Resolución DE PRLA n° 782/2016, dictada en la Actuación SIGEA n° n° 12127-148-2005 y, por ende, los cargos VE-271-2005, VE-272-2005, VE-273-2005, VE-274-2005, VE-275-2005, VE-276-2005, VE-277-2005, VE-278-2005 y VE-279-2005.

2.- Costas a la demandada.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la presente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.26 20:26:00 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.27 10:54:26 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.27 11:37:48 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.27 11:37:49 -03:00