Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-42155683-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Abril de 2024

Referencia: Sentencia TELEVISION FEDERAL SA Expte. 34.120-A

Reunidos los Vocales titulares de la Sala “E”, Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **“TELEVISION FEDERAL S.A. C/ D.G.A. s/ recurso de apelación”, Expte. N° 34.120-A,** y su acumulado **“FEDERAL EXPRESS CORPORATION c/ D.G.A. s/ recurso de apelación”, Expte. N° 34.159-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma Televisión Federal S.A. (TELEFE) interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 8106/13, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-139-2008. Mediante dicha resolución se resolvió condenar a Televisión Federal S.A. y a la firma prestadora del servicio de courrier FEDERAL EXPRESS CORPORATION al pago de una multa que asciende a la suma de $65.902,50 por la presunta comisión de las infracciones tipificadas en los incisos a) y c) de art. 954.1 del C.A., y se les formuló cargo en concepto de tributos por la suma de $38.302,52, en relación a la mercadería documentada en la declaración OM 1125S N° 4661 T –Guía Aérea N° 7924- 2762-8095–, consistente en el film: “Al diablo con el diablo” (“Bedazzied”). Relata que la firma FEDEX presentó el 12.02.04, ante la aduana de Ezeiza, el formulario “Declaración de Contenido”, la guía aérea y el referido formulario de solicitud relativo a la operación de marras, en su condición de prestadora de servicios de courrier internacional. Agrega que la película en cuestión fue remitida a TELEFE por la firma TWHENTIETH CENTURY FOX INTERNATIONAL TELEVISION (FOX), en el marco del contrato identificado con el AR288 105184 (9860) de licencia de derechos de exhibición en televisión, por los cuales pagó regalías a la empresa licenciante, y que ese importe no se encuentra incluido en la declaración de importación presentada por FEDEX. Explica que no incurrió en ninguna declaración inexacta, toda vez que solo recibió en su domicilio la película importada por FEDEX y nunca presentó una declaración de importación ante la Aduana. Manifiesta que no es deudor principal, ni solidario, ni subsidiario de la obligación de ingresar tributos, ya que la empresa no ha realizado el hecho gravado, y tampoco es propietaria o poseedora de las películas. Indica que no puede afirmarse que FEDEX haya importado las películas por cuenta y orden de TELEFE, ya que ello se encontraba prohibido a partir de la derogación del régimen especial de importaciones por cuenta y orden de terceros contemplado en la resolución 1686/96. Refiere que la propiedad del material importado corresponde enteramente a FOX, ya que las mercaderías jamás fueron vendidas a TELEFE, quien solo celebró un contrato de licencia, en donde se estableció la obligación de devolver todos los materiales recibidos a la expiración de las licencias. Sostiene luego, de manera subsidiaria, que ya abonó el IVA e impuesto a las ganancias por las películas afectadas a esta causa. Se expresa sobre la improcedencia del ajuste por regalías, indicando que las regalías pagadas al licenciante no deben adicionarse al valor de los soportes declarados por el importador, ya que no reúnen los requisitos establecidos en el art. 8, apartado 1,

inc. c) del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Explica que la mercadería importada en este caso es el continente, es decir el cassette, y que el pago de regalías no es condición para la adquisición de los cassettes, sino que es condición para la adquisición de los derechos de exhibición de las películas. Afirma que en este caso corresponde la aplicación del método de valoración previsto en el art. 7 del mencionado Acuerdo, que obliga a la administración aduanera a valorar conforme criterios razonables y compatibles con los principios generales del Acuerdo del GATT. Realiza sus conclusiones, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Posteriormente, a fs. 45/67, la firma co-actora Federal Express Corporation (FEDEX) interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 8106/13. Relata los antecedentes del caso e indica que los tributos que gravaban la importación de los videos fueron determinados y pagados sobre el valor en aduana de U$S 25, conforme a la declaración de valor efectuada por el embarcador en la guía. Agrega que debido a una investigación llevada a cabo por el servicio aduanero se concluyó de que el beta video de dicha guía aérea habría tenido grabado el film "Al diablo con el Diablo", y que la firma TELEFE había celebrado contratos de licencias de televisión con la firma TWHENTIETH CENTURY FOX INTERNATIONAL TELEVISION INC. –USA-, en el cual acordaron el pago de un canon por los derechos a exhibir varios films (entre los que se encuentra el aquí involucrado), mediante un compromiso de contraprestación, en el que debería pagar –sólo para el film aquí involucrado- un canon de U$S 22.500. Afirma que se efectuó un estudio de valor, en donde se concluyó que lo importado no fue un cassette digital beta, sino una obra cinematográfica registrada o incorporada a esa cinta magnética para cuyo usufructo comercial debía reconocerse el pago de una licencia previamente acordada entre el importador TELEFE y el exportador TWHENTIETH CENTURY FOX. Plantea la prescripción del fisco para imponer penas en los términos del art. 934 del CA, relatando que el auto de apertura de sumario carece del efecto interruptivo de la prescripción, dado que no reúne los requisitos exigidos por el art. 1094 del CA, toda vez que el mismo no indicó los presuntos responsables o documentos que originaron la investigación, ni ordeno practicar liquidación o verificación de la mercadería, a la vez que nunca le fue notificado. Explica que es un reconocido transportista internacional de cargas aéreas y que su accionar se limitó a transportar y entregar al consignatario las mercaderías indicadas bajo el servicio puerta a puerta, por lo que no opera como importador y no debe, por tanto, responder ante un reproche infraccional. Luego, plantea la nulidad de lo actuado por la falta de agregación de la guía aérea involucrada, lo que según refiere impide acreditar que mediante la guía 7924-2762-8095 se ingresó la película objeto de autos, y recuerda que existe unanimidad en cuanto a que las infracciones aduaneras tienen naturaleza penal. Procede a expresar los fundamentos del recurso, indicando en primer lugar que no se dan los elementos constitutivos de la infracción de declaración inexacta, a la vez que la determinación del valor en aduana de la mercadería importada se ajustó a la normativa aplicable. Agrega que resulta improcedente incrementar la base imponible con los importes que haya podido pagar TELEFE como contraprestación de la licencia, sobre todo cuando resulta totalmente ajena y desconocía los supuestos contratos celebrados. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Realiza una síntesis de su defensa, hace reserva de caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- ***Contestación de la Aduana****:* Luego de efectuada la acumulación (fs. 70) y previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta, en primer lugar, el traslado conferido respecto al recurso de TELEFE (fs. 87/94). Relata lo ocurrido en sede administrativa y señala que no hay existen dudas de que TELEFE encargo a FEDEX la película en su neto carácter de importador. Respecto del pago de IVA y Ganancias discutido por la recurrente, indica que constituye un pago a cuenta respecto de la comercialización que la apelante efectúa en el mercado interno. Sobre la procedencia del ajuste por regalías, recuerda lo dispuesto por el art. 7 del acuerdo de valoración del GATT el sentido de que dicho artículo aplica, como es en el presente caso, cuando no se ha podido aplicar ningún otro método de valoración y que sólo exige que la valoración se haga conforme a criterios razonable, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo, sobre la base de los datos disponibles en el país de exportación. Asimismo, recuerda lo dispuesto por el Comité Técnico de Valoración en Aduana en la opinión consultiva 12.1, acerca de que las posibilidades de valoración del art. 7 no se agotan en una aplicación elástica de los métodos de los artículos anteriores. En cuanto a los derechos de licencia, señala que el comprador debe abonarlos como condición de venta, por lo que forman parte del valor. Ofrece prueba. Hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

Luego, a fs. 96/105, luce respuesta al traslado del recurso interpuesto por FEDERAL EXPRESS CORPORATION. Se refiere a la nulidad opuesta y sostiene que, en los términos del art. 1104 C.A., su planteo se ve invalidado al no haber sido opuesto en el momento procesal oportuno. Señala que FEDEX apela a normativa de rango internacional para ensayar una auto-declamación como mero transportista y, sin embargo, el propio convenio para la Unificación de Ciertas Reglas Relativas al Transporte Aéreo Internacional dispone que cuando el transportador acepte las mercancías sin carta de porte aéreo o sin que este contenga todos los datos requeridos por el art. 8 de ese convenio, no tendrá derecho a ampararse en los preceptos de la Convención para excluir su responsabilidad. Resalta que FEDEX actuó como la documentante de la operación de importación y que por ello no es un mero transportista. Recuerda la noción positiva de valor introducida por el GATT y lo desarrolla, deteniéndose en lo dispuesto por el art. 7, en el sentido de que el mismo aplica cuando no se ha podido aplicar ningún otro método de valoración, como en el caso de autos, y que sólo exige que la valoración se haga conforme a criterios razonable, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo, sobre la base de los datos disponibles en el país de exportación. Recuerda también lo dispuesto por el Comité Técnico de Valoración en Aduana en la opinión consultiva 12.1, acerca de que las posibilidades de valoración del art. 7 no se agotan en una aplicación elástica de los métodos de los artículos anteriores. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Refiere que según la resolución 3236/96, que regula la actividad de las empresas de courier, la empresa actúa como declarante de la mercadería a importar y es por ende responsable en los términos del art. 777 del CA. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 117 se abre la causa a prueba, la que es producida a fs. 126/152 y 154/167. A fs. 177 se dispone el cierre del período probatorio. A fs. 200 se elevan los autos a la Sala “E”. A fs. 209 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho a fs 218/226 la actora , a fs 227/229 la representación fiscal y a fs 230/235vta la coactora. El 16.04.2024 se llaman los autos a sentencia.

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 13681-139-2008 se inician con la nota 274/08 (DV EMVI) por la que se intima a la firma Televisión Federal S.A. para que aporte documentación referida al estudio de valor relacionado con la causa judicial 791/05 ARTEAR S.A. S/ infracción ley 22.415. A fs. 2/16 la firma cumple el requerimiento. A fs. 17/19 luce “Declaración de Contenido Saca Courier”, Formulario OM1125 y comprobante de pago de la liquidación manual 04073LMAN0065045. A fs. 20/27 obra la nota 587/08 (DV EMVI) que practica el estudio de valor del caso y concluye que corresponde repercutir la parte proporcional de los derechos de exhibición comprometidos sobre el valor FOB declarado para la obra cinematográfica “Al diablo con el Diablo”, detallando asimismo la conformación del valor en aduana para la película importada. A fs. 28/29 luce liquidación de tributos. A fs. 32 luce acta de denuncia contra la firma FEDERAL EXPRESS CORPORATION por presunta infracción a la resolución 3236/96. A fs. 31/33 obra copia del dictamen 1389/06 DV DRTA, que concluye que cabría la formulación de cargo suplementario tanto al Courier, en su carácter de documentante, como al propietario o poseedor de la mercadería de origen extranjero. A fs. 34 obra la nota 755/08 (DV EMVI). A fs. 36 se instruye sumario en los términos del art. 954.1 inc. a) del CA y a fs. 37 se corre vista de lo actuado a FEDERAL EXPRESS CORPORATION y a Televisión Federal S.A. A fs. 41/54 Televisión Federal S.A. contesta la vista conferida y a fs. 73/82 luce respuesta de FEDERAL EXPRESS CORPORATION. A fs. 95 se abre el procedimiento a prueba. A fs. 97/98 luce certificación contable acompañada por Televisión Federal S.A. A fs. 100/105 se agregan copias de formulario “Declaración de Contenido Sacas Courrier”. A fs. 108/111 obra la resolución DE PRLA 8106/13, apelada en autos y por la cual se condena a las firmas Televisión Federal S.A. y FEDERAL EXPRESS CORPORATION por las infracciones tipificadas en los incisos a) y c) del CA.

Luego se agregan las actuaciones SIGEA 13681-139-2008/1, en donde luce copia de la nota 587/08 (DV EMVI), planilla de liquidación de tributos producto del ajuste propiciado, acta de denuncia contra TELEVISION FEDERAL S.A, copia del dictamen 1389/06, nota 760/08 (DV EMVI) y nota 1421/08 (DE GEVA).

VI.- De manera previa, corresponde expedirse sobre la excepción de prescripción para imponer multas y percibir tributos opuesta por la co-actora FEDERAL EXPRESS, en cuanto considera que el auto de apertura de sumario carece del efecto interruptivo, toda vez que el mismo no le fue notificado, no indicó los presuntos responsables o documentos que

originaron la investigación, ni ordeno practicar liquidación o verificación de la mercadería.

Cabe señalar que dicho planteo se lo resolverá por fundamentales razones de economía procesal conforme la interpretación del Código Aduanero del precedente de la Corte Suprema "WONDERLAND SRL c/ ADUANA ROSARIO" del 12.05.09 y el plenario de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal "HUGHES TOOL S.A. C/A.N.A. (T.F. 7830-A)" de fecha 21.09.03; sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión sobre la cuestión expuesta en la causa "LA CARDEUSE S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación", sentencia del 12.11.19, Expte. 35.693-A (se puede ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/35693-A-12-11-19-1.p df).

En primer lugar, con respecto a la multa, el art. 935 del CA dispone que la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas *"... comienza a correr el 1 de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación"*.

En el caso de autos, la infracción que se endilga se habría cometido el día **12.02.04**, comenzando a correr el plazo prescriptivo el **01.01.05**, y de no mediar acto interruptivo la fecha de vencimiento del mismo habría acaecido el **31.12.09**. Con fecha **16.12.08** se produjo el primer acto interruptivo de la prescripción, es decir, el auto de apertura de sumario (conf. art. 937, inc. a) del C.A.), por lo que el plazo quinquenal se reinició a partir del día siguiente (**17.12.08**). El plazo de prescripción vencería, así, el **17.12.13**. En atención a que la resolución condenatoria se dictó el **20.11.13**, no operó la prescripción de la multa por lo que corresponde su rechazo, con costas.

En cuanto a los tributos, cabe señalar que el plazo de la prescripción de la acción del Fisco comienza a correr el 1º de enero del año siguiente al de la fecha en que ha acaecido el hecho gravado. Si bien la prescripción de dicha acción se interrumpe por la notificación de la liquidación tributaria (en el caso de autos, con la corrida de vista de fs. 70, conf. art. 806 inc. a) del C.A.), por tratarse de un sumario por infracciones *"el curso de la prescripción se suspende desde la apertura del sumario en el cual se investiga la existencia del ilícito aduanero, hasta que recaiga la decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"* (conf. art. 805 inc. a) del C.A.). Atento a que el auto de apertura del sumario se dictó el **16.12.08**, el plazo de la prescripción para percibir los tributos quedó suspendido a partir del día siguiente de su dictado hasta que recaiga la sentencia definitiva en la presente causa.

Por lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de prescripción opuesta, sin costas.

VII.- ***Decisión del caso:*** Aclarado ello, corresponde resolver en autos si la resolución apelada -8106/13-, en cuanto condena a TELEVISION FEDERAL S.A y FEDERAL EXPRESS CORPORATION por la presunta comisión de las infracciones tipificadas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA y formula cargo en concepto de tributos, se ajusta a derecho.

El servicio aduanero endilga tal conducta al courrier (FEDEX) y al consignatario de la mercadería (TELEFE) en razón del incumplimiento al régimen establecido por la Resolución ANA 3236/96, determinado con motivo del estudio y ajuste de valor efectuado, en el que se concluyó que los valores declarados para la mercadería objeto de autos no incluía los derechos de exhibición abonados por TELEFE.

VII.1.- Se analizará en primer lugar si el importe de los derechos de licencia pagados por TELEFE para exhibir los films por televisión abierta integran el valor en aduana de la mercadería importada por la operación.

Para ello cabe precisar, en primer lugar, que la cuestión se rige por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, del que nuestro país es parte (ley 24.425), el cual establece que el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías conforme a los arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas. El art. 8, ap. 1 c) establece que deben adicionarse al valor de transacción los cánones y derechos de licencia relacionados con

las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

En este caso, surge claramente del contrato acompañado a fs. 10/12 de las actuaciones administrativas 13681-139-2008 que TELEFE abonó cánones a la proveedora de los films, pago que además se encuentra expresamente reconocido en la certificación contable obrante a fs. 6 de las mencionadas act. adm. Asimismo, la licenciataria señala que la única finalidad que tiene la importación de los cassettes es la exhibición de su contenido -obras cinematográficas- y que los mismos -con su contenido- debían devolverse a la licenciante, conforme surge de los términos del contrato.

Precisamente, lo que tiene un valor a los efectos aduaneros es el derecho de exhibición, en determinadas condiciones. Tal cual explica Rafael Herrera Ydañez, en su libro "Valoración de Mercancías a Efectos Aduaneros", publicado por la Escuela de la Hacienda Pública de España, en su página 69/70, si no existe venta, el método del valor de transacción, amparado por el artículo 1 del Acuerdo, no se puede aplicar, y será necesario recurrir a los métodos secundarios de valoración previstos en aquel texto. Expresa también que no se ha definido la palabra "venta" y así el Comité Técnico estableció una relación de casos en los que las mercancías importadas no se consideran como objeto de una venta.

Atento a la necesidad de valorar todas las mercaderías, el Acuerdo estableció el artículo 7, que contiene el procedimiento que se acostumbra a denominar como del "último recurso", el que en realidad no establece un procedimiento de valoración propiamente dicho, sino que proporciona las líneas directrices que deben seguirse cuando no pueda determinarse el valor de las mercaderías conforme a lo dispuesto en los artículos 1 a 6, indicando que deberán seguirse criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones generales del Código.

Este es el método seguido en el caso que nos ocupa, el que no ha sido cuestionado en sí mismo por las recurrentes, sino que su defensa se articula sobre la base de considerar que el derecho de exhibición no está gravado por derecho aduanero alguno. En función de ello, sostienen que las películas grabadas no tienen valor alguno, razón por la cual los derechos aduaneros deben abonarse sólo por los cassettes o soporte material de las mercaderías.

Desde ya se adelanta que esta posición es contraria a derecho, ya que lo que debe gravarse es la mercadería que se documenta a importación, aun cuando no exista una venta, y que siempre habrá que determinar un valor en aduana a efectos de aplicar los gravámenes pertinentes. Tal situación determina, conforme una interpretación armónica de las normas aplicables, que los derechos de exportación deban razonablemente ser incluidos en el valor en aduana de la mercadería documentada.

A este respecto, ha sido criterio generalizado que el concepto de mercadería que se encuentra recogido en el art. 10 del C.A. es amplio, abarcando todo "objeto" susceptible de ser importado o exportado (ver "Código Aduanero comentado y actualizado" por Mario A. Alsina y otros -Ed. Abeledo Perrot, T.I. Buenos Aires 2011, págs. 17/24), y siendo que en el caso de autos los derechos de autor o derechos intelectuales se encuentran incorporados en un soporte físico, no hay duda alguna de que deben integrar la mercadería a valorar. Sería absurdo pretender valorar un libro, un manual, etc., solo por el papel en que se encuentre escrito.

Dicho esto, no puede prosperar la pretensión de la co-actora de aplicar la exención prevista en la nota interpretativa al art. 8° del Acuerdo de Valor, que establece que en la determinación de valor en aduana no se añadirá el precio realmente pagado o por pagar de los derechos de reproducción de las mercaderías en el país de la importación, por cuanto surge del contrato, y se encuentra expresamente reconocido, que nos encontramos ante un derecho de exhibición, no de reproducción. Claramente se señala en el referido contrato las veces que se podrá exhibir cada film, que se encuentra prohibida su reproducción y que los mismos deben ser devueltos.

Con lo expuesto, cae todo lo argumentado respecto a la pretendida aplicación del comentario 19.1 emitido por el Comité Técnico de Valoración, debiendo hacerse hincapié en el punto 6 del mismo, en cuanto señala: "*En conclusión, en los*

casos en que media un derecho de reproducción, se considerará cada uno de ellos en particular."

Por otro lado, se señala que sí resulta de aplicación al caso de marras lo dispuesto en la Decisión 4.1 del Comité de Valoración en Aduana – emitida el 24/09/84-, donde se pone de manifiesto que lo que está de conformidad con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio es el valor de transacción, y que éste está conformado por el soporte informático y los datos que contiene, haciendo una excepción para los países que así lo quieran considerar en forma expresa en su legislación, para el caso de los soportes informáticos con "software", pero tal decisión excluye en forma expresa -en el último párrafo del punto 2- la mercadería objeto de análisis en la presente causa, al establecer que: *"A los efectos de la presente Decisión, se entenderá que la expresión "soporte informático" no comprende los circuitos integrados, los semiconductores y dispositivos similares o los artículos que contengan tales circuitos o dispositivos, se entenderá asimismo que la expresión "datos o instrucciones" no incluye las grabaciones sonoras, cinematográficas o de video"*.

Ello así, es de resaltar que existía una norma general aplicable y uniforme para la valoración de las mercaderías en la operación de importación, que es precisamente la establecida en el art. 1 del Acuerdo de Valor, es decir el "valor de transacción" y, por otro lado, una "recomendación" para adoptar un criterio especial o de excepción a aplicar exclusivamente a las importaciones de software, y que además necesitaba que fuera expresamente adoptado por cada país. Como norma de excepción, no era aplicable a otro tipo de mercadería, y menos aún a mercadería que fue excluida en forma expresa como es la que se encuentra en análisis.

Nuestro país receptó la Decisión 4.1, con el tratamiento especial para los software, recién en junio de 1995 mediante la Resolución MEOSP 856/95, que la actora también cita en su recurso, pero pretende que la mercadería que nos ocupa tenga el mismo tratamiento que se le otorgaría a la importación de software, cuando en los considerandos de la citada resolución expresamente se señala que aun cuando los soportes físicos correspondientes a filmaciones digitales o sin sonido, y otros, estén comprendidos en la misma posición arancelaria – 8524- que los que contienen software, los primeros no gozan del tratamiento especial que se les concede a los últimos, y así, en el artículo 2 se dispone *"Exceptuase de lo normado en esta Resolución a las restantes mercaderías que ingresen bajo la posición arancelaria citada en el artículo anterior – era la N.C.M. 8524-, es decir que la importación de toda grabación digital que no constituya un programa de aplicación para computadoras – software-, a sea una obra musical, fotográfica, filmográfica con o sin sonido, o los denominados videojuegos -videogames-, estará sujeta al criterio de valoración general."*

En virtud de tal normativa y de los argumentos precedentemente expuestos, el canon o derecho de licencia pagado por el derecho de exhibición del film integraba el valor de la mercadería que se importó por la guía que nos ocupa, y era condición para la introducción de la misma al país, en los soportes que lo contenían, siendo por lo tanto procedente concluir que el canon o licencia pagado para su exhibición integraba la base imponible a los efectos de la liquidación del derecho de importación.

En cuanto a la firma Federal Express, la misma documentó, en su carácter de Courier y mediante la solicitud OM 1125S N° 4661 T, la importación de la mercadería objeto de autos, consignada a la firma TELEFE, de acuerdo a lo normado por la resolución 2436/96, y su modificatoria, resolución 3236/96.

Mediante tal normativa se aprobó la importación y exportación de mercaderías por parte de empresas habilitadas como Prestadores de Servicios Postales / Courier, estableciéndose que *"El permisionario de servicio postal podrá oficializar la solicitud de importación o de exportación para consumo en forma simplificada siempre que se encontrare inscripto en el Registro de Importadores y Exportadores de esta Administración Nacional."*

Por ello, es que carece de sentido el argumento de la recurrente, referido a su actuación como mero transportista de la mercadería en trato, dado que para realizar la operación involucrada en la causa debió inscribirse de conformidad a lo establecido por la norma antes transcripta.

Asimismo, tampoco pueden desconocer las recurrentes que las mercaderías por las que la Aduana realizó el ajuste fueran las introducidas por la guía aérea involucrada en autos, ya que del confronte de la solicitud particular con la "declaración de contenido sacas Courier (general)" y de factura de envío de la operación obrante en las actuaciones administrativas, se desprende el número de la guía aérea 7924- 2762-8095.

La Aduana para realizar el ajuste consideró además de los valores declarados en la solicitud –U$S25-, los montos abonados en concepto de licencias por la exhibición del film involucrado en la causa -U$S 22.500- que surgen del contrato suscripto entre la licenciataria —consignataria-- de los mismos y la firma "THENTIETH CENTURY FOX INTERNATIONAL TELEVISION INC.” cuya identificación también resulta de la factura comercial de la operación y de la certificación contable agregada a la causa, liquidando sobre el valor FOB ajustado derecho de importación, tasa de estadística, factor de convergencia, IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias (ver liquidación de fs. 28/29 de las act. adm.).

VII.2.- En cuanto a la exigencia tributaria, debe tenerse presente en primer lugar lo convenido mediante el contrato N° AR0288 105184 (9860) celebrado entre Tevisión Federal S.A. y TWENTIETH CENTURY FOX INTERNATIONAL TELEVISION INC., en donde en el inc. “8) IMPUESTOS” -obrante a fs. 11 de las act. adm.- se señala que “*El licenciatario pagará todos los impuestos, derechos aranceles impuestos sobre consumo y sobre gravámenes (excluyendo impuesto neto sobre la renta y de franquicias de Fox) aplicados en relación con el otorgamiento de licencia, renta, entrega, exhibición, posesión o uso por parte del Licenciatario de las Películas o Materiales y/o sobre cualquier derecho otorgado por Fox en los términos del presente (…)*”, por lo que resulta indubitable la responsabilidad de la referida co-actora a los efectos tributarios.

Por lo expuesto, y en los términos de los arts. 777 y 783 del CA, corresponde confirmar el cargo cuestionado en autos en cuanto exige el pago de tributos en forma solidaria a la firma FEDERAL EXPRESS CORPORATION en su carácter de documentante de la solicitud particular antes mencionada y Televisión Federal S.A. como consignatario-poseedor de la mercadería, con más los intereses del art. 794 del CA, que deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la notificación, en cada caso, de la corrida de vista hasta la fecha de efectivo pago, con costas.

Sin perjuicio de ello, se aclara que corresponde hacer lugar al agravio de la co-actora Televisión Federal S.A. respecto a las percepciones de IVA adicional y de ganancias, las cuales deben ser excluidas del cálculo en virtud del criterio del Máximo Tribunal en la causa “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas” según el cual al encontrarse vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones.

Conforme lo expuesto, se readecua la exigencia tributaria de fs. 29 de las act. adm. conforme el siguiente detalle:

Conceptos	Total de tributos en dólares
Derechos	3.937,50
T. Estadística	112,50
IVA (21%)	5.575,50

TOTAL U$S	**9.625,50**

En consecuencia, el cargo por tributos asciende a la suma de $28.193,10, producto de multiplicar la suma de U$S9.625,50 por 2.929, por ser este el tipo de cambio tomado por el servicio aduanero al momento de confeccionar el cargo (Ver fs. 36 vta. de las act. adm.).

VII.3.- Sentado lo que antecede, corresponde analizar la comisión de las infracciones imputadas.

El servicio aduanero imputa a las co-actoras las infracciones tipificadas en los incisos a) y c) del art. 954.1 CA, por el incumplimiento de lo establecido en la resolución ANA 3236/96, en relación a la mercadería amparada por la solicitud particular (OM 1125 S) 4661 T.

La Resolución 3236/96 -modificatoria de la resolución 2436/96- en su ANEXO II A" DISPOSICIONES NORMATIVAS, G "INEXACTITUDES" establece que "*1. Cuando resultare una declaración inexacta en cantidad y/o especie y/o calidad y/o valor prevista por el artículo 954 de la Ley 22.415, se aplicará el procedimiento para las infracciones. 2 Se considerará declaración inexacta de valor cuando el Servicio Aduanero determine un valor FOB superior al declarado y no se hubiere aportado la factura comercial original o FAX de la misma, en orden a lo establecido en la Resolución N° 2203/82"*.

El art. 954 del CA tutela el principio de veracidad y exactitud de la declaración y en este sentido sanciona y reprime al que para cumplir una operación de importación o exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiere con el resultado de la comprobación y que de pasar inadvertida produjere o pudiere producir: a) un perjuicio fiscal (…); c) el ingreso o egreso desde el exterior de un importe distinto del que correspondiere.

La firma FEDEX sostiene que en la causa no se dan los elementos configurativos del tipo infraccional imputado, ya que no ha incurrido en una declaración inexacta, toda vez que el valor en aduana de la mercadería fue debidamente determinado. Arguye que FEDEX fue quien ha documentado el ingreso de los cassettes, valorando la mercadería importada de acuerdo con los criterios de declaración y valoración sostenidos por la Aduana, y que no puede responsabilizárselo por las obligaciones derivadas del contrato suscripto por TELEFE y TWHENTIETH CENTURY FOX INTERNATIONAL TELEVISION INC., dado que no ha sido parte del mismo y desconocía su existencia.

La firma TELEFE manifiesta que en autos no se ha configurado el ilícito endilgado y que el mismo no puede serle imputado dado que no ha efectuado ninguna declaración ante el servicio aduanero, sino que fue FEDEX quien documentó la solicitud particular objeto de denuncia. Alude que sólo se limitó a adquirir el derecho a reproducir los films por televisión abierta y el cargador fue quien contrató el servicio puerta a puerta y que no tuvo ninguna participación en el ingreso de los cassettes a través de la Aduana de Ezeiza. Asimismo, invoca el principio de la personalidad y tipicidad de la pena conforme al art. 894 del CA.

Debe señalarse que sobre la base del principio de personalidad de la pena y el carácter penal de las multas aduaneras se ha pronunciado la CSJN en la causa *"Safrar Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores, Comercial, Industrial y Financiera c/ A.N.A. S/ nulidad de la Resolución*" del 27.12.1988, oportunidad en la cual señaló que son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente, y en este caso, dado que la firma TELEFE fue el consignatario de la mercadería cuestionada y no quien documentó la destinación en trato, es que no ha efectuado declaración inexacta alguna, correspondiendo por tanto revocar la resolución apelada en dicho aspecto.

En relación a la responsabilidad infraccional de la firma FEDEX, debe señalarse que si bien documentó ante la Aduana el ingreso de la mercadería, de las actuaciones administrativas resulta que lo hizo de conformidad a los valores que surgen de la factura obrante en las mismas, tal como lo establece la Resolución 3236/96, y sin perjuicio de que en la factura consta el número de contrato considerado por la Aduana para realizar el ajuste de los valores, resulta aplicable al caso el art. 898 del CA, en razón de que no se tiene certeza del efectivo conocimiento por parte del Courier del valor real de la mercadería.

Por los motivos expuestos, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto imputa a las co-actoras la comisión de las infracciones previstas y tipificadas en los incisos a) y c) del CA, con costas por su orden en razón de las particularidades y dificultades de la cuestión.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Rechazar la excepción de prescripción opuesta por la firma FEDERAL EXPRESS, con costas.

2.- Confirmar parcialmente la resolución (DE PRLA) 8106/13, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-139-2008, en cuanto exige a las co-actoras el pago en concepto de tributos, los que se fijan en la suma de $28.193,10, producto de la exclusión de las percepciones de IVA adicional y de ganancias –conforme se detalla en el punto VII.2.-, con más los intereses del art. 794 CA, con costas.

3.- Revocar la parcialmente la resolución (DE PRLA) 8106/13, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-139-2008, en cuanto imputa a las co-actoras la comisión de las infracciones tipificadas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del C.A., con costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud de la votación precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Rechazar la excepción de prescripción opuesta por la firma FEDERAL EXPRESS, con costas.

2.- Confirmar parcialmente la resolución (DE PRLA) 8106/13, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-139-2008, en cuanto exige a las co-actoras el pago en concepto de tributos, los que se fijan en la suma de $28.193,10, producto de la exclusión de las percepciones de IVA adicional y de ganancias –conforme se detalla en el punto VII.2.-, con más los intereses del art. 794 CA, con costas.

3.- Revocar la parcialmente la resolución (DE PRLA) 8106/13, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-139-2008, en cuanto imputa a las co-actoras la comisión de las infracciones tipificadas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del C.A., con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, archívese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.24 17:37:18 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.24 19:22:33 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.24 19:22:34 -03:00