Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-72696525-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Junio de 2023

Referencia: EX-2022-14222168—APN-SGASAD#TFN ESPN SUR S.R.L. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura a fin de resolver en los autos caratulados “**ESPN SUR S.R.L. c/ DGA s/recurso de apelación**”; Expediente Electrónico N° **EX-2022-14222168--APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La empresa ESPN Sur S.R.L. ha sido condenada por el servicio aduanero a pagar una multa de $ 41.250.175,27 e intimada al pago de tributos por las sumas de U$S 4.536.736,99 y $ 15.364.736,99. La condena se debe a la presunta comisión de una infracción establecida y sancionada por el art. 970 del Código Aduanero (CA). El ente aduanero consideró que la mercadería importada temporalmente por la empresa habría sido transferida a un tercero durante el plazo de permanencia en nuestro país, lo que implicó un incumplimiento de lo establecido en el art. 264 de dicha norma, habida cuenta de la obligación de que las mercaderías sean utilizadas exclusivamente para el fin declarado en la importación temporal y que no sean utilizadas para otro destino sin autorización previa de la autoridad aduanera.

II.- Al expresar agravios la empresa ESPN Sur S.R.L cuestiona la resolución condenatoria por no haberse producido el dictamen jurídico previo que exigen los arts. 1040 y 1112 del CA. Respecto al fondo de la cuestión, sostiene que la mercadería se reexportó en tiempo y forma a su país de procedencia. Dicho lo anterior, hace constar que nunca alquiló el móvil de exteriores, sino que solo prestó el servicio de transmisión satelital de ciertos eventos cuyos derechos de transmisión estaban en manos de sus clientes, TELEVISIÓN FEDERAL S.A. y PROMOFILM S.A. Advierte que, si bien facturó esa prestación en concepto de “alquiler”, lo cierto es que el *nomen iuris* no se correspondìa con una transferencia del uso de la cosa, habida cuenta de que realizó meramente la prestación del servicio de transmisión en alta definición. Es por esto que, posteriormente, consigna que procedió a anular la factura a TELEVISIÓN FEDERAL mediante nota de crédito y emitió una nueva consignando el concepto "Servicios de móvil a 7 cámaras en HD prestados en el LP 07/07/14", dejando constancia de que no hubo una transferencia de la

mercadería importada temporariamente, sino una prestación de servicios por parte de ESPN SUR. La empresa sostiene que tanto TELEFE como PROMOFILM nunca recibieron otra cosa que el servicio prestado por ESPN SUR para la transmisión de eventos para los cuales tenían los derechos de transmisión.

La empresa también solicita subsidiariamente la aplicación del artículo 898 del Código Aduanero, que recepta el principio jurídico del beneficio de la duda.

III.- En las citadas condiciones, hay como se ve dos problemas a tratar. En primer lugar, corresponde indagar que efectos tiene la ausencia de dictamen jurídico previo antes de dictarse el acto administrativo sancionador. Precisemos, antes de proseguir que el artículo 1040 del Código Aduanero establece que " *antes de dictarse la resolución que ponga fin al sumario, deberá recabarse dictamen jurídico de la Dirección de Asesoramiento Legal, excepto en los casos en que las partes desistan de su solicitud*". Por su parte, el artículo 1112 del mismo Código señala que "*las resoluciones deben ser motivadas y fundadas en derecho*".

IV.- A partir de estas normas, puede afirmarse, como regla general, que es necesario que las resoluciones que ponen fin al sumario aduanero estén debidamente motivadas y fundadas en derecho. Asimismo, es necesario que se recabe el dictamen jurídico antes de emitir la resolución. Sin embargo, al evaluarse si un procedimiento niega a una persona el debido proceso, debe considerarse si la práctica viola un principio fundamental de libertad y justicia que es inherente a la idea misma de un gobierno libre y es el derecho inalienable de un ciudadano de tal gobierno. En ese sentido, la denegación del debido proceso es la falta de observación de esa equidad fundamental esencial al concepto mismo de justicia, y que, para encontrar una denegación del debido proceso, debe verificarse que los actos denunciados deben ser de tal calidad que impidan necesariamente un juicio justo. No quepa duda que, para ser justo, el procedimiento debe respetar un conjunto de garantías procesales, como el principio de igualdad de armas, el principio contradictorio, el principio de motivación de las decisiones judiciales, el derecho a comparecer personalmente, el principio de equidad de la prueba, así como el principio de plazo razonable.

V.- Lógicamente, ya se ve que en el contexto del poder sancionador administrativo, el debido proceso bien podría ser satisfizo con que se reconozca a las personas una notificación justa y la oportunidad de ser escuchadas antes de que se tomen medidas administrativas adversas en su contra. Esto incluye el derecho a recibir notificación de las acusaciones en su contra, el derecho a presentar pruebas y argumentos en su defensa y el derecho a que se tomen decisiones justas e imparciales. Asimismo, dependiendo la gravedad de la sanción aplicable, algunas garantías tales como el derecho a un abogado y el derecho a carear y contrainterrogar a los testigos, también pueden ser aplicables a los procedimientos administrativos sancionadores. que impliquen denuncias de conducta delictiva. Podría enunciarse como criterio general que, cuanto mayor sea la gravedad de la sanción aplicable, las personas que enfrentan sanciones administrativas deben gozar de garantías procesales más próximas a las que tendrían en un proceso penal, para garantizar que sus derechos estén protegidos y que cualquier decisión de sancionarlos se base en un proceso justo e imparcial. Por ello, el derecho administrativo sancionador debe estar basado en principios sólidos y garantizar todas las garantías procesales constitucionales a las personas investigadas o sancionadas, respetando los derechos fundamentales y evitando cualquier forma de arbitrariedad. En cuanto al principio del debido proceso, éste es aplicable en el derecho sancionador de la Administración, pero el legislador tiene un margen mayor de configuración en comparación con el derecho penal.

VI.- En el caso presentado, si efectivamente se omitió recabar el dictamen jurídico antes de emitir la resolución condenatoria, esta omisión no tiene entidad para afectar la debida fundamentación y motivación de la resolución, por lo que no podría considerarse que existe una causal de nulidad absoluta de la resolución. Es necesario aclarar que el dictamen jurídico no es un acto administrativo, en tanto no importa un acto de emisión de voluntad de la Administración, sino que se trata de un acto consultivo, propio de la actividad interna de la Administración, orientado a asesorar y a preparar la decisión del órgano que debe resolver. Los dictámenes no producen un efecto jurídico directo e inmediato y, por ello, no son cuestionables a través de recursos administrativos ni judiciales, lo que resulta indudable si se advierte que la posibilidad de impugnación se encuentra sujeta a que la decisión administrativa resuelva el fondo de la cuestión planteada.

VII.- La explicación precedente despeja la posible confusión que podría derivarse de una lectura literal de la exigencia prevista en el inciso d) del artículo séptimo de la Ley N.º 19549, en orden a que el dictamen jurídico previo, constituye un elemento esencial del acto administrativo. Es que, en efecto, no obstante, el carácter esencial que reviste el requisito del dictamen jurídico previo, su ausencia o indebido cumplimiento no acarrea ineludiblemente la nulidad absoluta e insanable de los actos administrativos que se dicten posteriormente, pues tal solamente podrá ser declarada cuando la ausencia del dictamen previo afecto en forma cierta, concreta e irreparable la garantía al debido proceso del particular.

VIII.- Sentadas las anteriores premisas corresponde considerar si el encartado transgredió su deber objetivo de no darle a las mercaderías importadas temporalmente un uso no autorizado. Ya se ha señalado que la empresa en el uso de su libertad mantuvo una relación contractual con terceros y encuadró el negocio jurídico como si se tratara de un alquiler. Mirándolo así, tan cierto es que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, como que, mediando ausencia de correlación entre el nombre elegido por el contratante y la realidad, debe el contrayente probar que debe desestimarse la forma y privilegiar la sustancia.

IX.- En este sentido, será necesario analizar detenidamente las facturas y la documentación correspondiente para determinar si la empresa ESPN Sur S.R.L. efectivamente prestó un servicio de transmisión satelital o si, por el contrario, realizó una transferencia física de la mercadería hacia un tercero distinto del importador, lo que implicaría una infracción aduanera. Considerando así el asunto, afirmaré ahora que los dichos expuestos por el recurrente no logran conmover. En primer lugar, en lo que aquí interesa, la firma expone que el supuesto alquiler de la mercadería mencionado en la factura emitida a Televisión Federal no es más que la prestación del servicio de transmisión HD, ya que en la jerga de los medios es así como se suelen referir a este acto. Sin perjuicio de ello, ESPN SUR anuló la factura mencionada mediante una nota de crédito y, en su lugar, emitió una nueva factura consignando el concepto “Servicios de móvil a 7 cámaras en HD prestados en el LP 07/07/14”. Dicho acto carece de entidad para explicar la verdad oculta detrás del negocio jurìdico, habida cuenta de que el encartado no explica que motivó la modificación de la factura, sino con el evidente propósito de eludir su responsabilidad ante el servicio aduanero. Llegados a este punto es de estricta aplicación al caso la doctrina de los actos propios como "un principio general del derecho, fundado en la buena fe, que impone un deber jurídico de respeto y sometimiento a una situación jurídica creada anteriormente por la conducta del mismo sujeto, evitando así la agresión a un interés ajeno y el daño consiguiente" (cf. Fueyo Laneri, Fernando, "Instituciones de

Derecho Civil Moderno", Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 1990, p. 310), a lo que se le ha agregado que "quien intente desestimar el valor persuasivo que su conducta ha provocado a su contraparte, pretendiendo "desandar" lo obrado, no podrá conferir relevancia a su nueva declaración, sin incurrir en incoherencia jurídica" (cf. Zentner, Diego Hernán, "El consentimiento en el contrato de seguro a la luz de los actos propios", LA LEY 1993-C, p. 356).

X.- Por otro lado, la apelante hace referencia al acta de constatación labrada por la División Comprobación de Destino (ver fs. 14 de las AA), mediante la cual queda asentado que los funcionarios de aduana que se presentaron en el Luna Park (lugar donde estaba la mercadería), fueron atendidos por el Sr. Fabio Luis Ramos, quien se identificó y dejó constancia que era "empleado de la importadora". Al respecto, observo que dicho empleado no forma parte de la planilla del personal técnico declarado por la firma para la operación de la mercadería, como así tampoco del "Protocolo de Comunicación Estudio TV Móvil ESPN", el cual fue adjuntado como anexo III al escrito de apelación ante este Tribunal. El solo hecho de que el trabajador se presente como empleado de la importadora sin ningún tipo de prueba que lo respalde no puede ser motivo suficiente para quebrantar las sospechas fundadas del servicio aduanero con relación a la transferencia de la mercadería, puesto que en el caso de marras dicho empleado ni siquiera fue declarado por la firma en las planillas de operarios autorizados. En resumidas cuentas, la prueba presentada en este sentido para desacreditar la teoría de la transferencia no resulta ser fehaciente por los motivos expuestos.

Después de todo, tampoco convence que pueda ser dirimente a los efectos de determinar la naturaleza jurídica del negocio el hecho de que, previo a la concertación del mismo, el servicio aduanero estuvo avisado de la localización geofísica de la mercadería importada, toda vez que su ubicación no proporciona información pertinente sobre la titularidad actual de la misma, que es lo discutido en el presente caso.

XI.- Hechas estas salvedades aclaratorias, bien podemos sin equivoco concluir que el apelante estaba en mejores condiciones de explicar porque razón debe desecharse la existencia de una transferencia y, sin embargo, la orfandad de sus argumentos no permite convencerse de que la mercadería en trato no fue transferida a terceros sin autorización. Convengamos que se trataba de una unidad móvil para exteriores "UM 11" con equipamiento de última generación para la transmisión satelital de eventos con tecnología HD (High Definition) y que fue utilizado en eventos que concitaban la atención de millones de personas. Encuentro inexplicable que todo lo que tuviere para explicar el negocio fuera la adenda a la factura inicial, los usos y costumbres de la industria y la relación de dependencia de los operadores de las cámaras.

XII.- Con relación a los conceptos I.V.A. Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos".

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al

concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”.

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”.

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

1. Confirmar el art. 1 de la Resolución N° 001/2021 (AD CORD), dictada en las Actuaciones SIGEA N° 16565-472-2014/1, en cuanto dispone la pena de multa por la suma de PESOS CUARENTA Y UNO MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA MIL CIENTO SETENTA Y CINCO CON 27/100 ($41.250.175,27). Con costas.
2. Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución N° 001/2021 (AD CORD), dictada en las Actuaciones SIGEA N° 16565-472-2014/1, declarando que la deuda tributaria en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., asciende a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUATRO MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO CON 89/100 (USD 4.536.736,99), con más los intereses del art. 794 del C.A. que deben calcularse desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista hasta la fecha de su efectivo pago.
3. Revocar parcialmente el art. 3 de la Resolución N° 001/2021 (AD CORD), dictada en las Actuaciones SIGEA N° 16565-472-2014/1, en relación a los conceptos de I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias en los términos del Considerando XII.
4. Costas por su orden en relación a los rubros del I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias. Con respecto a los demás rubros, costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar el art. 1 de la Resolución N°001/2021 (AD CORD), dictada en las Actuaciones SIGEA N° 16565-472-2014/1, en cuanto dispone la pena de multa por la suma de PESOS CUARENTA Y UNO MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA MIL CIENTO SETENTA Y CINCO CON 27/100 ($41.250.175,27). Con costas.
2. Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución N° 001/2021 (AD CORD), dictada en las

Actuaciones SIGEA N° 16565-472-2014/1, declarando que la deuda tributaria en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., asciende a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUATRO MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO CON 89/100 (USD 4.536.736,99), con más los intereses del art. 794 del C.A. que deben calcularse desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista hasta la fecha de su efectivo pago.

3. Revocar parcialmente el art. 3 de la Resolución N° 001/2021 (AD CORD), dictada en las Actuaciones SIGEA N° 16565-472-2014/1, en relación a los conceptos de I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias en los términos del Considerando XII.
4. Costas por su orden en relación a los rubros del I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias. Con respecto a los demás rubros, costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.06.23 09:21:59 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: 2023.06.23 10:26:30 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: 2023.06.26 13:08:55 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
Date: 2023.06.26 13:09:22 -03:00