República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73992124-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Julio de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. Nº 36.662-A; IMAGEN SATELITAL S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: “**IMAGEN SATELITAL S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**”, expediente Nº **36.662-A**,

El **Dr. Miguel N. Licht** dijo:

I. A fs. 13/28, se presenta la firma IMAGEN SATELITAL S.A. (en adelante “IMAGEN SATELITAL”, “apelante” o “actora”), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA n° 7943, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de diciembre de 2015, en el marco del expediente SIGEA N° 13681-122-2012/2, y mediante la cual se confirma el cargo n° 1668/12, formulado por la Aduana de Ezeiza, por un importe igual a U$S 348.967,43, en concepto de derechos de importación, estadística e IVA. Menciona que la pretensión fiscal tiene su fundamento en el estudio de valor efectuado por la Jefatura División Empresas Vinculadas, plasmado en la Nota n° 1262/12 (DV EMVI), sobre las destinaciones de importación a consumo oficializadas por la apelante durante el año 2007. Afirma que la resolución cuestionada es nula de nulidad absoluta atento que no se ajusta a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, y esgrime, a su vez, que aquella fue dictada sin analizar los agravios y las pruebas aportadas por la firma. Señala que la resolución e informes técnicos han violado los términos y metodología estipulados por el Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante “Acuerdo de Valor”). Cuestiona que la demandada descartara la aplicación de los arts. 1° a 6 del Acuerdo de Valor mencionado, y entiende que el servicio aduanero no ha investigado si existían mercaderías similares a las importadas por IMAGEN SATELITAL, desestimando, de esta manera, la aplicación de los arts. 2 y 3 del Acuerdo de Valor al caso. Refiere que el servicio aduanero ha incurrido en errores conceptuales al momento de emitir el cargo, y la posterior resolución que se cuestiona, y que podía encontrar importaciones de películas en soportes digitales grabados que tengan características y composiciones semejantes. Cuestiona que se desestime la aplicación del art. 3 del Acuerdo de Valor, como también la forma en la cual aplica su art. 7. Sostiene que la demandada pudo aplicar flexiblemente el método del art. 3 en el marco del art. 7, ello respecto al Acuerdo de Valor. Explica que, entre la apelante IMAGEN SATELITAL y la firma *Playboy TV Latin American*, existe un contrato de locación de servicios de ventas, por lo que los importes pagados por la recurrente a ésta última están relacionados con la explotación de una señal y/o canales, y no con los soportes grabados importados. Asimismo, cuestiona que se descartara el método previsto por el art. 6, y expresa que no se solicitó la información necesaria para su aplicación. Manifiesta que la Aduana pretende equiparar los negocios de *Playboy TV Latin American* e IMAGEN SATELITAL con los simples contratos de exhibición de películas, y destaca que la aquí apelante recibe los *tapes* y recibe pagos por los servicios que presta a favor de *Playboy TV Latin American*, por lo que no

puede adicionar importe alguno al valor en aduana de los *tapes* mencionados. Reitera que los pagos efectuados a *Playboy TV Latin American* corresponden a la comercialización y a los derechos de exhibición de una señal o canales, por lo que manifiesta que esos importes no pueden integrar el valor de los *tapes*. Que el contrato de distribución suscripto entre las sociedades no comprende una compraventa, lo que torna improcedente sostener que los derechos de exhibición deben integrar el valor declarado en oportunidad de documentar la importación. Y que los derechos de exhibición se pagan con relación a una señal o canales de *Playboy TV Latin American*, comercializada por la apelante IMAGEN SATELITAL, sin tener ello relación alguna con la mercadería importada. Cuestiona la exigencia del IVA. Plantea la ilegalidad de la tasa de interés resarcitorio en dólares. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 39/43 vta., se presenta la representante fiscal y contesta el traslado que le fuera conferido. Niega tanto las afirmaciones de la actora como la documentación acompañada que no haya sido objeto de su especial reconocimiento. Afirma que, conforme surge del estudio relativo a los valores FOB de importación, declarados en las destinaciones de importación documentadas por la apelante, se procedió a efectuar un ajuste de valor atento a que debía incrementarse el valor declarado, y adicionar el de la licencia de exhibición de las películas contenidas en los *cassettes* objeto de importación. Sostiene que la decisión se encuentra fundada en el informe técnico producido. Destaca que los cánones y derechos de licencia, entre los que se encuentra el derecho intelectual que reviste la exhibición de las películas o *films*, integra el valor de la mercadería. Sostiene que la apelante incurre en un error ya que asimila los derechos de reproducción con los derechos de exhibición. Que el ajuste de valor decidido por el Servicio Aduanero es legítimo por contar con elementos que le permiten apartarse del criterio de valoración previsto en el art. 1 del Acuerdo de Valor. Cita jurisprudencia que respalda su postura. Rechaza los planteos con relación IVA. Concluye finalmente que la recurrente no logró demostrar, en forma clara y contundente, la improcedencia del ajuste de valor, y sostiene, por consiguiente, que debe confirmarse lo actuado por la Aduana. Solicita que se rechace el recurso incoado, con costas a la parte actora.

III. A fs. 46 se resuelve, respecto de la prueba documental, estar a las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que corren por separado. Por otra parte, no existiendo prueba pendiente de producción, se tuvo en cuenta "…lo manifestado por las partes en sus escritos de inicio y responde para su oportunidad". A fs. 49, atento al estado de la causa, IMAGEN SATELITAL solicita que se llamen los autos para resolver. A fs. 50, como consecuencia de lo solicitado con anterioridad, se ordena correr vista a la representación fiscal por el término de ley. A fs. 58 se declara a causa de puro derecho y se eleva a consideración de la Sala "G", que pasa los autos a sentencia.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la Resolución DE PRLA n° 7943, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de diciembre de 2015, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo estipulado por el Acuerdo de Valor, los ajustes efectuados sobre los valores declarados por la firma importadora durante el 2007 fueron efectivamente realizados de conformidad con el derecho vigente. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de las cuestiones de fondo involucradas en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa, y un examen del planteo preliminar presentado por la actora y vinculado con la nulidad de la resolución involucrada.

V. El *sub examine* encuentra su origen en el Estudio de Valor (Nota n° 1262/12 (DV EMVI)), elaborado por la División Empresas Vinculadas el 30 de noviembre de 2012. Dicho documento tuvo como principal objetivo "…determinar la incidencia de las obligaciones derivadas de la celebración de los contratos con el licenciante de la señal PLAYBOY, *Playboy TV Latin America LLC*, en el valor en aduana declarado por la empresa IMAGEN SATELITAL S.A. de Argentina […], al momento de documentar ante el servicio aduanero las obras cinematográficas relacionadas con el presente estudio de valor" (a fs. 2/25 del alcance n° 13681-122-2012/2). Con relación a la empresa importadora, se sostiene que IMAGEN SATELITAL es una empresa dedicada a la prestación y explotación de servicios de tele-radiodifusión. En este sentido, se aclara, en cuanto a su actividad principal, que la mencionada firma "…importa filmes y series de televisión para su posterior exhibición pública" (a fs. 2/25 *ibid*.). Se especifica que, luego de haberse constatado la documentación, durante el año 2007, de una serie de destinaciones de importación para consumo con la finalidad de

introducir en el territorio aduanero argentina una variedad de *cassettes* con películas/series, se solicitó a la firma involucrada la siguiente documentación: copia de las destinaciones de importación, copia de los contratos traducidos por traductor oficial en virtud de los cuales se establecieran, en beneficio del exportador del exterior, contraprestaciones relacionadas con los films y/o series declarados/as en las mencionadas destinaciones. En respuesta a dicha solicitud, IMAGEN SATELITAL aportó copia de los contratos celebrados para la representación y administración de la señal *Playboy*, y de los certificados contables donde se establecía la cuantía de las obligaciones derivadas de la aplicación de dichos contratos (a fs. 2/25 *ibid*.). Se especifica que los valores FOB declarados en las destinaciones de importación mediante los cuales se importan los *cassettes* con las películas/series correspondientes, eran los correspondientes a los soportes físicos (a fs. 2/25 *ibid*.).

Al iniciar el análisis del derecho aplicable, la División Empresas Vinculadas comenzó por aclarar que, por el hecho de no existir venta alguna, según los parámetros estipulados por el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante "Acuerdo de Valor"), corresponde descartar, a los fines de determinar el valor en aduana de las operaciones bajo análisis, la aplicación de su art. 1° (a fs. 2/25 *ibid*.). Consecuentemente, luego de haber desechado también la posibilidad de emplear los métodos estipulados por los arts. 2 a 6 del Acuerdo de Valor, se determinó la necesidad de hacer uso de lo dispuesto por el art. 7 del citado instrumento. Así, se afirmó que "…el "valor en aduana" debe determinarse, como último recurso, aplicando otros métodos que no estén prohibidos por el art. 7.2 [del Acuerdo de Valor] y que se basen en la utilización de criterios razonables, compatibles con los principios y disposiciones generales del Acuerdo de Valoración […], sobre la base de los datos que se encuentren a disposición en el país de importación" (a fs. 2/25 *ibid*.). En virtud de lo mencionado con anterioridad, de la información aportada y agregada, y de las condiciones y circunstancias bajo las cuales se habrían llevado a cabo las operaciones comerciales seleccionadas para su "estudio de valor", [se consideró] que el monto correspondiente a las obligaciones derivadas de la celebración de los contratos de licencia de la señal con *Playboy TV Latin America LLC* debe ser adicionado al valor de los soportes oportunamente declarados al momento de la oficialización de las respectivas destinaciones (a fs. 2/25 *ibid*.).

A fs. 26 *ibid*., se detalla el resumen de liquidación correspondiente por un importe total igual a U$S 348.967,43. A fs. 27 *ibid*., figura la Nota 1324/12 (DV EMVI) del 14 de diciembre de 2012, mediante la cual, entre otras cuestiones, se intima a IMAGEN SATELITAL al pago del cargo n° 1668/2012. A fs. 29/38 *ibid*., se adosa el escrito de impugnación oportunamente presentado por la apelante. En dicha oportunidad, se ofrece prueba documental, pericial e informativa. A fs. 50 de las actuaciones administrativas n° 13289-1058-2013, se agrega el proveído del 12 de abril de 2013 en virtud del cual se tuvo por deducida la impugnación pertinente. En lo que respecta a la prueba ofrecida, se hace lugar a la pericia contable pero se rechaza la prueba informativa por resultar inconducente, superflua y dilatoria. A fs. 53/111 *ibid*., se incluye el *Program Origination Service Agreement* (Contrato de servicios de organización de programación) y el *Amended and Restated Sales Services Agreement* (Contrato modificado y actualizado de locación de servicios de ventas), acompañados con sus correspondientes traducciones legalizadas por el Colegio de Traductores Públicos de la Ciudad de Buenos Aires. A fs. 112/152 *ibid*., se añade el informe especial pericial, llevado a cabo por la Contadora Pública, Dr. Diana B. Gordillo, debidamente legalizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. A fs. 154/172 *ibid*., se incorpora el Informe Técnico (Nota n° 155/14 (DV EMVI) del 25 de febrero de 2014), elaborado por la División Empresas Vinculadas. A fs. 177/197 *ibid*., IMAGEN SATELITAL solicita, como medida para mejor proveer, el giro de las actuaciones administrativas a la Dirección Nacional de Impuestos de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, con el objetivo de que se expida con relación a la correcta valoración de la mercadería cuestionada. A fs. 199/200 *ibid*., se adjunta la Nota n° 237/15 (DV EMVI) del 11 de marzo de 2015, elaborada por la Jefatura de la División Empresas Vinculadas. A fs. 202 *ibid*., se inserta la Nota n° 455/15 (DE TEIM) del 26 de agosto de 2015, llevada a cabo por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros. A fs. 224 *ibid*., se rechaza la medida para mejor proveer solicitada por la apelante y se ordena pasar las actuaciones para resolver. A fs. 225/231 *ibid*., se inserta la Resolución n° 7943 del 4 de diciembre de 2015, mediante la cual el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros rechaza la impugnación presentada oportunamente por IMAGEN SATELITAL y confirma, consecuentemente, el cargo n° 1668/12.

VI. Examinado de manera sucinta lo actuado en sede administrativa, corresponde a continuación analizar los argumentos presentados por IMAGEN SATELITAL con relación a la nulidad de la resolución impugnada. En este sentido, la actora consideró que "…la Nota 155/14 (DV EMVI), no hace la más mínima mención [de] los argumentos [esgrimidos] al interponer el recurso de impugnación en los términos del art. 1053, inciso *a)*, del C.A. del mismo modo que no se hace ninguna clase de alusión [a] la prueba documental aportada, como, por ejemplo, [al] contrato [entre IMAGEN SATELITAL y *Playboy TV Latin America LLC*]. Esto significa que la Resolución y la Nota 155/14 (DV EMVI) se dictaron sin la debida causa y motivación que merece todo acto administrativo".

Se advierte, no obstante, que los actos administrativos impugnados por la firma apelante se encuentran suficientemente motivados. El hecho de que los argumentos empleados por el ente administrativo no hayan sido compartidos por IMAGEN SATELITAL no repercute, indefectiblemente, en la validez de la resolución apelada. Así, por el hecho de carecer de finalidad práctica alguna, las causales de invalidez invocadas por la firma importadora se manifiestan finalmente como una nulidad por la nulidad misma. Consecuentemente, en virtud de lo mencionado con anterioridad, corresponde rechazar la cuestión preliminar planteada por la apelante.

VII. Sentado lo anterior, atañe afirmar que la presente *litis*, por tratarse de un ajuste de valor llevado a cabo sobre los importes oportunamente declarados y correspondientes a operaciones de importación, encuentra como marco legar exclusivo el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante "Acuerdo de Valor" o "Acuerdo"); instrumento internacional ratificado por la República Argentina y cuyas disposiciones entraron en vigor para nuestro país el 1° de enero de 1995. En términos generales, la puesta en práctica del Acuerdo de Valor (1979-1994) implicó un punto de inflexión en lo relativo al procedimiento de valoración a tener en cuenta por parte de la Aduana. En efecto, a diferencia de lo estipulado por las antiguas disposiciones del Código Aduanero, el plexo normativo emergente del Acuerdo se basa en el "valor de transacción" y, como resultado de ello, en virtud de lo estipulado por el art. 1° del citado instrumento, la primera base para la determinación del valor en aduana es "…el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación…", en tanto y en cuento el importe mencionado sea objeto de los ajustes expresamente mencionados en el art. 8 del Acuerdo y, a su vez, se encuentre rodeado de las circunstancias detalladas en el art. 1° del Acuerdo ("…a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías; b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2").

Con respecto específicamente al ajuste detallado en el art. 8.1. *c)* del Acuerdo, la Aduana se encuentra habilitada a añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas "…[l]os 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 dicha mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar". De esta manera, la disposición transcripta establece, a los fines de que resulte procedente un ajuste por cánones o derechos de licencia, los siguientes tres requisitos: ***a)*** su monto no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar; ***b)*** deben estar relacionados con las mercaderías importadas y; ***c)*** deben hacerse como condición de venta de dichas mercancías. Si bien el primero de los requisitos representa la aplicación particular de uno de los principios generales del Acuerdo según el cual los ajustes del art. 8 solo proceden cuando su monto no se encuentre comprendido en el precio realmente pagado o por pagar, en el caso de los dos siguientes, aunque merecen un análisis individualizado, la vinculación entre ellos impide generalmente que se deslinden. A su vez, a los fines de aplicar la presente disposición, corresponde tener en consideración no sólo el recaudo general aplicable en materia de ajuste y detallado a través del art. 8.3 del Acuerdo de Valor, sino también lo manifestado en este último, a través de su

Nota Interpretativa a la disposición bajo análisis. En efecto, en virtud del primer artículo citado (art. 8.3 del Acuerdo), "[l]as adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos y objetivos cuantificables". La Nota Interpretativa al art. 8.1 *c)* del Acuerdo, por su parte, destaca, mediante su primer párrafo, que "…en la determinación del valor en aduana[,] no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación".

Ahora bien, frente a la imposibilidad de determinar el valor en aduana en base a lo estipulado por las disposiciones del Acuerdo de Valor mencionadas con anterioridad (arts. 1° y 8), el ente administrativo se encuentra facultado, para tal fin, de emplear una serie de métodos detallados en los arts. 2 (mercaderías idénticas), 3 (mercadería similares), 5 (método deductivo), 6 (método del valor reconstruido) y 7 (método del último recurso) del Acuerdo de Valor. A los efectos de hacer uso correctamente de los métodos citados, el servicio aduanero debe respetar el orden en que fueron detallados en el instrumento internacional (art. 4), una vez realizadas las consultas correspondientes con el importador involucrado (segundo párrafo de la Introducción General). A su vez, en cuanto a la aplicación del método del último recurso, el art. 7 estipula que, en aquellos casos donde no se haya podido establecer el valor en aduana de la mercadería importada mediante lo dispuesto en los arts. 1 a 6 inclusive, "…dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación".

VIII. Al adentrarnos en los hechos involucrados en el *sub examine*, se observa la inexistencia de oposición entre las partes involucradas con respecto a los siguientes puntos: *i)* durante el año 2007, IMAGEN SATELITAL llevo a cabo una variedad de operaciones de importación para consumo, provenientes de los Estados Unidos de América, con el objetivo de ingresar al territorio aduanero argentino *cassettes*/*tapes* cuyos contenidos consistían en películas o *films* elaborados por la firma *Playboy TV Latin American*; *ii)* al momento de elegir la destinación de importación para consumo, la firma importadora declaró, como valor de la mercadería objeto de la operación, el valor de los *cassettes/tapes* (es decir, el valor del soporte físico empleado para el envío de las mencionadas películas o *films*); *iii)* En virtud de la relación comercial existente entre IMAGEN SATELITAL (firma importadora en la República Argentina) y *Playboy TV Latin American* (firma exportadora en los Estados Unidos de América), la primera se comprometió a abonar determinados importes a la segunda en concepto de "…derechos de exhibición y comercialización de una señal o canales"; y la segunda se comprometió al pago de determinados importes a la primera en concepto de los servicio ofrecidos por esta última (servicios de programación, reproducción (*Playback*), organización del material, compresión, cifrado, autorización/desautorización, *Uplink* y monitoreo/evaluación). Con relación a este último punto, no obstante, corresponde realizar una aclaración. Si bien los pagos efectuados por *Playboy TV Latin American* a IMAGEN SATELITAL se encuentran respaldados por ciertas disposiciones contractuales (art. 1 (g) y Anexo (A) del Contrato de servicios de organización de programación (*Program Origination Service Agreement*)), los importes supuestamente realizados por IMAGEN SATELITAL a *Playboy TV Latin American* no encuentran respaldo alguno en la relación contractual, sino en lo afirmado oportunamente por la firma importadora en su recurso de apelación ante la presente instancia. En efecto, en varias oportunidades, IMAGEN SATELITAL afirmaría que "…los pagos efectuados por ISSA a PTVLA comprenden derechos de exhibición y comercialización de una señal o canales". Agregaría, a su vez, que "[a]ún asumiendo que tales derechos de exhibición o comercialización puedan indirectamente estar relacionados con los soportes digitales importados (lo cual reiteramos, en el caso no ocurre pues la señal puede o no transmitir las obras grabadas en los soportes importados), las características del caso indican rotundamente que no hay condición de venta de éstos, de manera tal de permitirse adicionarlos a valor de tales soportes".

De esta manera, frente a los hechos mencionados con anterioridad, corresponde observar que, en lo que respecta a las películas o *films*, no hubo una operación de compraventa entre IMAGEN SATELITAL y *Playboy TV Latin American* (la presente observación se encuentra confirmada por lo dispuesto por el art. 9 del Contrato de servicios de organización de programación (*Program Origination Service Agreement*); disposición según la cual, "[t]odo material fílmico y de audio y otros materiales pertenecientes a PTVLA [*Playboy TV Latin American*] que se envíen a IMAGEN, conforme a lo mencionado en el presente Contrato, serán provistos por el período de tiempo necesario para llevar a cabo los Servicios, y

permanecerán (entre IMAGEN y PTVLA) como propiedad única y exclusiva de PTVLA […]"). Por consiguiente, resulta pertinente analizar, en primer lugar, si el método empleado por la autoridad aduanera, a los efectos de llevar a cabo el ajuste de valor correspondiente, concuerda con el derecho aplicable. Como bien se tuvo oportunidad de destacar a través de la descripción sucinta de lo actuado en sede administrativa (*ut supra*, considerando VI), la División Empresas Vinculadas, como resultado de las características particulares de las operaciones bajo examen, decidió descartar tanto lo dispuesto por el art. 1° del Convenio de Valor como los métodos estipulados por los arts. 2 a 6 del mismo instrumento, y resolvió finalmente hacer uso de lo detallado por su art. 7 (método del último recurso). El empleo directo de este último método, a los fines de determinar el valor en aduana de aquellas operaciones de importación de *cassettes* con contenido fílmico, ha sido ampliamente examinado, tanto por el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante "TFN" o "Tribunal Fiscal") como por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante "CNCAF" o "Cámara") (TFN, Sala "F", *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 22.829-A, sentencia del 25 de agosto de 2008, considerando V; TFN, Sala "E", *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.846-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando VI; TFN, Sala "E", *Televisión Federal S.A. – TELEFE c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.840-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando V; TFN, Sala "E", *Televisión Federal S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 31.060-A, sentencia del 25 de agosto de 2017, considerando VI; TFN, Sala "E", *Televisión Federal S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 34.120-A, sentencia del 24 de abril de 2024, considerando VII.1; TFN, Sala "F", *Imagen Satelital S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación*, expediente n° 36.663-A, sentencia del 2 de mayo de 2024, considerando V; CNCAF, Sala IV, *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 22.829-A) c/DGA*, sentencia del 25 de noviembre de 2010, considerando IX).

En lo que respecta a este punto, la Dra. García Vizcaíno, en su voto como Vocal preopinante, llegó a afirmar que "…aunque no haya precio de transacción por no haberse realizado venta (por lo cual es inaplicable el art. 1 con los ajustes del art. 8 [del Acuerdo de Valor]), nada obsta a que se computen las regalías pagadas por derechos de exhibición que contempla el art. 8, ap. 1, inc. *c)*, por la flexibilidad admitida por el art. 7, ya que una solución contraria implicaría que en los supuestos de suministros gratuitos la mercadería no pudiera ser valorada, a efectos de determinar la base imponible. […] tanto es así que autorizada doctrina ha explicado […] que cuando la Nota al art. 7 no proporciona ejemplos de flexibilización en la aplicación del método del valor de transacción, nada hay que impida relativizar algunas exigencias de este método como ocurre en el caso de las mercaderías importadas en alquiler o *leasing*…" (TFN, Sala "E", *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.846-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando VI; TFN, Sala "E", *Televisión Federal S.A. – TELEFE c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.840-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando V). La CNCAF, por su parte, llegó a advertir que las pautas emergentes del Acuerdo de Valor "…resultan de aplicación analógica a supuestos como el de autos, en que la valoración debe hacerse por el método residual del artículo 7" (CNCAF, Sala IV, *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 22.829-A) c/DGA*, sentencia del 25 de noviembre de 2010, considerando IX). Así, la aplicación directa del método residual (art. 7) y, como resultado de ello, la puesta en marcha, de manera indirecta, de lo estipulado por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor resulta particularmente razonable. Más aún, teniendo en cuenta que lo mencionado con anterioridad no representaría oposición alguna a lo expresamente manifestado por el segundo párrafo del art. 7, ni a su correspondiente Nota interpretativa.

IX. Ahora bien, el empleo flexible y razonable de los dispuesto por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor no implica, a su vez, dejar de lados las restricciones y condiciones estipuladas en el mismo instrumento. En efecto, se adicionarán los cánones y derechos de licencia a la base imponible correspondiente en tanto y en cuanto: ***i)*** los mencionados importes no se constituyan como derechos de reproducción de la mercadería involucrada (primer párrafo de la Nota Interpretativa del art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor) y; ***ii)*** se respeten las condiciones especificadas en el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, ya detalladas *ut supra* (considerando VIII). En lo que respecta al primer punto, frente a las circunstancias particulares que circundan este tipo de casos, tanto el TFN como la CNCAF encontraron razonable realizar una distinción entre los derechos de reproducción y aquellos de exhibición (TFN, Sala "F", *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 22.829-A, sentencia del 25 de agosto de 2008, considerando

V; TFN, Sala “E”, *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.846-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando VI; TFN, Sala “E”, *Televisión Federal S.A. – TELEFE c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.840-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando V; TFN, Sala “F”, *Imagen Satelital S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación*, expediente n° 36.663-A, sentencia del 2 de mayo de 2024, considerando VIII; CNCAF, Sala IV, *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 22.829-A) c/DGA*, sentencia del 25 de noviembre de 2010, considerando X). Si bien los primeros (derechos de reproducción) se encontrarían afectados por la restricción detallada en el primer párrafo de la Nota Interpretativa del art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor y, por consiguiente, “…no se [añadirían] al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas…”, los segundos (derechos de exhibición) no.

Un primer punto de inicio para identificar la diferencia de conceptos mencionada con anterioridad, lo constituye lo dispuesto por nuestra de ley 11.723. Según lo estipulado por su art. 2°, “[e]l derecho de propiedad de una obra científica, literaria o artística, comprende para su autor la facultad de disponer de ella, de publicarla, de ejecutarla, de representarla, y exponerla en público, de enajenarla, de traducirla, de adaptarla o de autorizar su traducción y de reproducirla en cualquier forma” (nuestro subrayado). El art. 47, por su parte, detalla que “[l]a aceptación de una obra no da derecho al aceptante a su reproducción o representación por otra empresa, o en otra forma que la estipulada, no pudiendo hacer copias fuera de las indispensables, ni venderlas, ni tocarlas sin permiso del autor” (*ibid*.). Finalmente, mediante su art. 50, se especifica que, “[a] los efectos de esta ley[,] se consideran como representación o ejecución pública, la transmisión radiotelefónica, exhibición cinematográfica, televisión o cualquier otro procedimiento de reproducción mecánica de toda obra literaria o artística” (*ibid*.). Así, mediante las disposiciones vinculadas con el Régimen legal de la propiedad intelectual vigente en nuestro país, se logra identificar una clara diferencia entre lo que es la reproducción de una obra y su exhibición. Mientras que el derecho de reproducción consiste en un mero derecho de copia del original (que puede ser por fijación en un soporte material), el derecho de exhibición estriba en la facultad de comunicación pública de la obra con fines comerciales. En este mismo sentido, algunos autores han llegado a afirmar que el art. 2° de la ley 11.723, al referirse al derecho de reproducción, comprende el derecho del titular para “…explotar la obra en su forma original o transformarla, mediante su fijación material en cualquier medio y por cualquier procedimiento que permita su comunicación y la obtención de una o varias copias de todo o parte de ella” (Villalba, Carlos A.; Lipszyc, Lidia, *El derecho de autor en la Argentina*, La Ley, Buenos Aires, págs. 102-104). Se agrega, a su vez, que el mencionado concepto incluye “…la fijación de la obra en un soporte material y también la fabricación de objetos que tengan la aptitud de reproducir la obra o de parte de ella en cualquier forma material, incluida la grabación sonora y virtual” (*ibid*.). En cambio, el derecho de comunicación pública de la obra consiste en el derecho de ejecutarla, representarla y exponerla en público y, conforme al art. 50 de la ley 11.723, se consideran como representación o ejecución pública “…la transmisión radiotelefónica, exhibición cinematográfica, televisión o cualquier otro procedimiento de reproducción mecánica de toda obra literaria o artística” (*ibid*.).

En el Contrato de servicios de organización de programación (*Program Origination Service Agreement*) celebrado entre IMAGEN SATELITAL y *Playboy TV Latin America* (a fs. 54/83 del alcance n° 13681-122-2012/2), el término en inglés *playback* es traducido al castellano con la expresión “servicios de reproducción”. No obstante, si se analiza el significado del citado vocablo en inglés (*playback*) y se tiene en cuenta la descripción de este servicio, brindado por IMAGEN SATELITAL, a través de otras cláusulas contractuales, se observa que el alcance de aquel se corresponde más con el acto de exhibir por televisión los films o películas importadas, que con aquel de realizar copias de aquellas para su posterior venta o distribución. En efecto, de acuerdo con el *Cambridge Dictionary*, el término *playback* es definido como *the act of playing a recording again in order to hear or see something again* (el acto de reproducir una grabación nuevamente para escuchar o ver algo una vez más). Por otra parte, en el art. 1°(a) del mencionado contrato, el servicio de reproducción incluye “…*post* producción y servicios de edición digital, copiado de programación, control de calidad y duplicación de copias, edición de copias de la programación y un sistema de información de programación que permita a PTVLA la preparación de listas de reproducción y material (actualmente conocido por Géminis). Los servicios de Reproducción serán brindados durante las veinticuatro horas (24) del día durante dicho plazo…”. Por otra parte, en el art. 3(a) del mencionado documento, se detalla que “…PTVLA deberá realizar envíos a las facilidades de IMAGEN, emitir cintas

digitales *Betacam* y calendarios de reproducción al menos treinta y seis (36) horas antes de su emisión. PTVLA deberá proveer a IMAGEN un mínimo de seis (6) horas de programación de "reserva" para ser utilizada en caso de que la programación original en calendario no sea enviada a tiempo a IMAGEN por PTVLA". Finalmente, su art. 9 determina que "[t]odo material fílmico y de audio y otros materiales pertenecientes a PTVLA que se envíen a IMAGEN, conforme a lo mencionado en el presente Contrato, serán provistos por el período de tiempo necesario para llevar a cabo los servicios, y permanecerán (entre IMAGEM y PTVLA) como propiedad única y exclusiva de PTVLA. Excepto en la medida necesaria para cumplir con las obligaciones establecidas en el presente Contrato, IMAGEN no deberá grabar, copiar, utilizar, explotar o duplicar cualquiera de las cintas u otros materiales, en su totalidad o en parte, e IMAGEN adoptará todas las medidas comerciales razonables para evitar su uso no autorizado. Tras la rescisión del presente Contrato, PTVLA tiene el derecho a retirar todas las pertenencias, incluidos, sin limitación, video, audio u otros materiales, de las facilidades de IMAGEN". De esta manera, queda en claro que el servicio brindado por IMAGEN SATELITAL se corresponde con el de exhibición de las películas importadas por televisión, y no con el de reproducción de ellas para su posterior distribución o comercialización. Consecuentemente, los pagos realizados por la firma importadora a *Playboy TV Latin America* en concepto de cánones o derechos de licencia no deben ser excluidos en virtud de lo estipulado por el primer párrafo de la Nota Interpretativa del art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor.

X. Resta verificar, a los fines de determinar si el ajuste de valor correspondiente fue realizado conforme a derecho, si los importes abonados en concepto de cánones o derechos de licencia cumplen con las condiciones o requisitos establecidos por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor. Estos son: ***a)*** que el monto correspondiente no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar; ***b)*** que se encuentre relacionado con las mercaderías importadas y; ***c)*** que haya sido efectuado como condición de venta de la mercancía involucrada. Al retomar los hechos y argumentos presentados en el *sub examine*, se observa una coincidencia entre las partes involucradas con relación al primer requisito. En efecto, tanto IMAGEN SATELITAL como el fisco consideraron que los montos en concepto de cánones abonados oportunamente no fueron incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. Las divergencias surgen a partir del examen de las otras dos condiciones expresamente detalladas en el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor. En lo que respecta al segundo requisito según el cual los cánones o derechos de licencia deben estar relacionados con las mercaderías importadas, la firma importadora, en su presentación escrita ante la presente instancia, llegó a afirmar que, "…[e]n el caso bajo examen, resulta evidente del contrato y de los hechos, que los pagos efectuados por ISSA a PTVLA comprenden derechos de exhibición y comercialización de una señal o canales. Aun asumiendo que tales derechos de exhibición y comercialización puedan indirectamente estar relacionados con los soportes digitales importados (lo cual reiteramos, en el caso no ocurre pues la señal puede o no transmitir las obras grabadas en los soportes importados), las características indican rotundamente que no hay condición de venta de éstos, de manera tal de permitirse adicionarlos al valor de tales soportes. En resumen, en todo caso, los pagos efectuados por ISSA tienen relación principalmente con el otorgamiento de un derecho de propiedad intelectual (el derecho de exhibición de una señal o canales) y sólo circunstancialmente con el soporte en el cual se encuentra fijada la obra" (nuestro subrayado). Resulta pertinente destacar que los argumentos anteriormente transcriptos implican un reconocimiento claro, por parte de IMAGEN SATELITAL, de una relación existente entre lo pagado en concepto de cánones o derecho de licencia y la mercadería importada. Vale recordar que, según lo estipulado por el art. 10 del C.A., se considerará incluido en la noción de "mercadería" no sólo aquellos "objetos" que fueran susceptibles de ser importados o exportados, sino también, entre otros conceptos, "[l]os derechos de autor y derechos de propiedad intelectual" (art. 10, ap. 2, inc. *b)*, del C.A.). Por otra parte, resulta claro que "…los derechos de exhibición y comercialización de una señal o canales" incluyen necesariamente la transmisión, por televisión, de aquellas películas o *films* oportunamente importados. De esta manera, se manifiesta como evidente entender que los pagos oportunamente realizados en concepto de cánones o derechos de licencia para transmitir las películas o films se encuentren relacionados en forma directa con la mercadería importada.

En cuanto a la tercera y última condición estipulada por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, (que los cánones o derechos de licencia deban ser pagados por el importador como condición de venta de dichas mercaderías), la firma importadora agregó a lo mencionado en el párrafo precedente que resultaba "…absurdo considerar que un derecho de exhibición de una señal que vale cientos de miles de dólares puede ser condición de venta de un soporte que puede adquirirse en un

supermercado por USD 30". Vale recordar que este punto ya fue analizado, en casos muy similares al presente, tanto por el TFN como por la CNCAF (TFN, Sala "E", *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.846-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando VI; TFN, Sala "E", *Televisión Federal S.A. – TELEFE c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.840-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando V; TFN, Sala "E", *Televisión Federal S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 31.060-A, sentencia del 25 de agosto de 2017, considerando VI; CNCAF, Sala IV, *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 22.829-A) c/DGA*, sentencia del 25 de noviembre de 2010, considerando X). Así, el Tribunal Fiscal ha tenido oportunidad de afirmar, con respecto a la presente condición, "[q]ue no puede prosperar el argumento referente a que el pago del canon no es condición de venta del soporte grabado, sino que es condición para la adquisición de los derechos de exhibición […], ya que la importación de los tapes ha tenido por finalidad la de su exhibición por televisión, lo cual conlleva el agregado de estos derechos al valor del soporte físico para determinar el valor de lo importado" (TFN, Sala "E", *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.846-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando VI; TFN, Sala "E", *Televisión Federal S.A. – TELEFE c/DGA s/recurso de apelación*, expediente n° 26.840-A, sentencia del 11 de junio de 2010, considerando V). La Cámara, por su parte, comenzaría por aportar su interpretación con relación al requisito bajo examen, para luego manifestar sus conclusiones con respecto a su aplicación. En efecto, en cuanto al alcance de la expresión "…como condición de venta…", afirmaría que "…se refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor no venda al comprador las mercaderías para su exportación sin que se pague un canon o derecho de licencia, o que el comprador no puede adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga cánones y derechos de licencia (conf. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, Dic. 10, 1996)" (CNCAF, Sala IV, *Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 22.829-A) c/DGA*, sentencia del 25 de noviembre de 2010, considerando X). Posteriormente, luego de analizar los hechos involucrados, terminaría por concluir que "…el vendedor se negaría a facilitar la mercadería (los *cassettes* en trato) de no abonarse la correspondiente regalía. Ello resulta lógico, por lo demás, en tanto se atienda a que las regalías devienen de la protección de los derechos intelectuales contenidos en los *cassettes*, y que la transmisión televisiva implica una comunicación al público que […] no es ajena al titular del derecho de autor" (*ibid*., considerando XIV). En efecto, resulta particularmente difícil entender que, en el *sub lite*, *Playboy TV Latin America* habría entregado a IMAGEN SATELITAL las películas elaboradas por la primera, para ser transmitidas por televisión en la República Argentina, sin antes recibir el pago de los cánones o derechos de licencia correspondientes. Caso contrario, los derechos de autor de la firma exportadora se verían claramente vulnerados. De esta manera, se logra constatar que los pagos realizados por IMAGEN SATELITAL se manifiestan como una "condición de entrega" de las películas o *films* pertinentes.

Consecuentemente al análisis efectuado con anterioridad, corresponde confirmar el ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero.

XI. Señalado lo que antecede, resulta pertinente examinar a continuación los argumentos esgrimidos por la apelante con relación a la liquidación tributaria efectuada por la autoridad aduanera. En efecto, con relación a este punto, IMAGEN SATELITAL consideró *i)* improcedente el reclamo vinculado con el IVA e; *ii)* ilegal el haber calculado los intereses correspondientes en dólares.

En lo que respecta a la deuda calculada en concepto del IVA, la firma apelante afirmó que, durante los períodos fiscales de enero a octubre del año 2007 (meses en que se perfeccionaron las importaciones de las mercaderías que fueron objeto del ajuste de valor), así como también en aquellos subsiguientes, habría ingresado el IVA "…por un importe considerablemente mayor al que es objeto de reclamo mediante le cargo formulado". Agregaría, a su vez, que "…en el supuesto caso de que [IMAGEN SATELITAL] se allanara al pago del IVA (21%) por la suma [reclamada por la Aduana], dicho importe podría ser computado por [la apelante] en la declaración jurada del gravamen [vinculado con] los períodos fiscales correspondientes a los meses de enero-octubre del año 2007. De esta forma, se evidenciaría que [IMAGEN SATELITAL] habría efectuado en los períodos fiscales [mencionados con anterioridad] un ingreso sin causa a favor del fisco por la suma de USD 208.409,33 y, en consecuencia, susceptible de repetición". No obstante, corresponde aclarar

que la presente instancia debe decidir sobre la procedencia del cargo formulado y su determinación, y no sobre las diferentes alternativas ofrecidas por nuestro ordenamiento jurídico a los fines de cancelar la obligación tributaria correspondiente. Esto último deberá tramitarse a través de la vía administrativa idónea (AFIP-DGA).

Finalmente, en cuanto al planteo vinculado con la morigeración de la tasa de interés aplicable en dólares, advierto que aquella podría hacerse sin declarar la inconstitucionalidad de la reglamentación aplicable y sin necesidad de violentar la norma procesal que limita las facultades jurisdiccionales de este organismo administrativo jurisdiccional. Como tuve oportunidad de afirmar en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/recurso de apelación", EX-2020-15395348-APNSGASAD#TFN (sentencia del 18 de febrero del 2021), este tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de una norma, asimilándose, de esta manera, a los jueces de la Constitución Nacional, y sobrepasando, con juegos interpretativos, la máxima que impone el sometimiento de la administración a la Ley. No obstante ello, también advertí que ese obstáculo legal no encorsetaba la posibilidad de resolver el caso sometido a decisión mediante una justa ponderación de los principios aplicables y sin necesidad de declarar la inconstitucionalidad de norma alguna. En ese orden de ideas, hice hincapié en que la limitación legal tenía exclusiva relación con los casos que demandaban su solución mediante una subsunción de los hechos en las normas aplicables. A su vez, añadí que, ante los casos de ausencia de complejidad sustancial en donde el control de constitucionalidad debía ser directo, no podía prescindirse de resolver el caso sino mediante una declaración de inconstitucionalidad que me estaba prohibida realizar. En sentido contrario, advertí que no era menester la declaración de inconstitucionalidad si la resolución del caso demandaba recurrir a la ponderación de los valores, principios y normas con incidencia en la situación examinada.

Así fue que, el 30 de abril de 2020, en la sentencia dictada *in re* "C.J.C. c/ Estado Nacional - Ministerio de Defensa - Ejército s/ daños y perjuicios", la Corte Suprema declararía inaplicable el régimen de ejecución de sentencias de condenas monetarias contra el Estado Nacional, regulado mediante el art. 22 de la Ley 23.982, respecto del crédito de una persona mayor de 70 años de edad, discapacitada, y con serios problemas de salud. Así lo hizo el Alto Tribunal al determinar que la parte actora no se encontraba exceptuada normativamente del régimen general para la cancelación de créditos no consolidados en contra de un organismo del sector público, que implicaba una serie de trámites y plazos de espera para su percepción. De esta manera, el voto mayoritario consideraría a la situación planteada como un "caso no previsto" que, por razones de equidad, debía ser resuelto por aplicación de normas análogas. En cuanto aquí es de específico interés, debe hacerse notar que la mencionada mayoría (conformada por los Sres. Ministros Maqueda, Lorenzetti y Rosatti) evita expresa e intencionalmente declarar la inconstitucionalidad del art. 22 de la Ley 23.982, siquiera en cuanto a su aplicación al caso concreto. A todas luces es significativo que en este nuevo pronunciamiento el Alto Tribunal elija apartarse de la declaración de inconstitucionalidad y se incline directamente por la inaplicabilidad de la ley en el caso concreto. En ese marco interpretativo, debe considerarse que la CSJN no ha hecho otra cosa que prescindir de la norma aplicable cuando conduce ocasionalmente a un resultado injusto en su aplicación concreta a un caso específico, en función de sus particularidades, a veces imprevisibles para el propio legislador. En estos supuestos, corresponde prescindir de la letra de la norma, priorizar el espíritu del legislador y resolver el caso como este lo hubiera hecho de haberse representado las circunstancias del mismo, aun cuando esto implique dejar de lado el texto de la previsión normativa aplicable al caso.

En atención a la luz del estándar interpretativo comentado, corresponde hacer lugar al planteo de la actora y, en consecuencia, reducir la tasa de interés aplicada por la AFIP-DGA, teniendo en cuenta la tasa de interés correspondiente a las obligaciones en dólares prevista en la Resolución ME N.º 21/91 -a título referencial-, que era del uno por ciento (1%) mensual y hasta el 1/08/19, fecha en la que por imperio de la Resolución N.º 598/19 (B.O. 18/07/19), que derogó la Resolución N.º 314/04, y sus modificatorias, entre las que se encuentra la Res. 50/19 del ex Ministerio de Economía y Producción, comenzó a regir la nueva tasa para intereses resarcitorios del 0,83% nominal mensual en aquellas obligaciones nominadas en dólares estadounidenses.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar el art. 1° de la Resolución (DE PRLA) n° 7943, del 4 de diciembre de 2015, en cuanto exige el pago de un importe igual a U$S 348.967,43, en concepto de derechos de importación, tasa estadística e Impuesto al Valor Agregado,

con más los intereses del art. 794 del C.A. No obstante, estos últimos deberán calcularse en virtud de lo estipulado por el último párrafo del considerando XII.

2) Costas a la actora.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial a la cuestión que da fundamento a la parte resolutiva del voto del Dr. Licht. En tal sentido, adhiero a los Considerandos que derivan en confirmar el fallo aduanero apelado, con costas a la actora.

II.- Discrepo con las interpretaciones relativas a la tasa de interés aplicable a los administrados que deben abonar estas deudas aduaneras en dólares, en cuanto proponen morigerar la alicuota legalmente aplicable, al "prescindir" de la normativa, inclinándose por la inaplicabilidad de la ley basada en un precedente jurisprudencial. (Considerando XII. de dicho voto).

III.- Fundamento mi discrepancia de criterio, en la necesidad de respetar las tasas establecidas por cada norma, según el tiempo en que comenzaron a regir las mismas. Considero que en este ámbito -de jurisdicción administrativa- está vedado dejar de aplicar las Resoluciones oportunamente pertinentes, aún para intentar evitar un resultado que se presume inequitativo (pero cuya confiscatoriedad no se encuentra cabalmente demostrada en estos actuados).

En este sentido, se ha pronunciado la propia Corte en el caso "Provincia de Santa Cruz" (Fallos 316:42), cuando sostuvo que no se justifica una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad. Por el contrario, y en concordancia con la letra expresa de la normativa de cuya aplicación no encuentro graves razones para apartarme- observo que la intención del Legislador al momento de haber elevado las tasas, que luego fueron modificadas por la vía de otra Resolución por la cual resultaron inferiores-, tendía en ese tiempo a permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado. Esta posición también se sostuvo cuando la Excma. C.S.J.N. sentenció:

"Se justifica que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública; con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas" (Fallos 316:42).

Asimismo, cabe destacar que el Máximo Tribunal aún no ha anulado ó morigerado "per se" las tasas que surgen de las normas que rigen específicamente esta materia.

Como consecuencia de los razonamientos precedentes, deduzco que la DGA deberá en cada caso aplicar la normativa vigente según la resolución que determine las tasas correspondientes, dictadas por las autoridades competentes, según lo indicado en los arts. 37 y 52 de la Ley 11.683 y en los arts. 794 y 797 del Código Aduanero (Ley 22415). Máxime, cuando su invalidez no ha sido declarada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Aplicar una morigeración distinta, ajena a lo normado, por la vía decisoria de este Tribunal, implicaría pasar por alto los fines tenidos en cuenta por la autoridad competente, que legisló, en cada momento, las tasas aplicables a este tipo de deudas con el organismo fiscal. Ello, según su propia evaluación de oportunidad, mérito y conveniencia.

En tal sentido, no puede olvidarse que la fijación de la tasa de interés aplicable a los créditos tributarios es llevada a cabo en base a dichos criterios, que no son susceptibles de revisión judicial, y sólo corresponde a los jueces controlar la legitimidad del obrar de las autoridades administrativas, no estando facultados para sustituirse a ellas en la valoración de las circunstancias ajenas al campo de lo jurídico (CSJN; FALLOS 308:2246 y sus citas 311:2128; 321:1252, espc. Consid. VII y sus citas)...".

Consecuentemente con lo anterior y sin perjuicio del precedente jurisprudencial citado por el Vocal Instructor, interpreto

que modificar todo o parte de la normativa aplicable (en este caso la tasa fijada) implicaría arrogarse facultades de control judicial, o lisa y llanamente legislativas, que exceden la competencia de este Tribunal administrativo.

En virtud de los fundamentos antes resumidos, **VOTO POR:**

1. Confirmar la Resolución DE PRLA N° 7943, del 4 de diciembre de 2015, dictada en el marco del expediente SIGEA Nº 13681-122-2012/2, según lo expuesto en el Voto que antecede, teniendo en cuenta que la exigencia tributaria devengará intereses del art. 794 del C.A., hasta la fecha del total y efectivo pago, según las Resoluciones oportunamente aplicables.

2) Costas a la actora.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1) Confirmar la Resolución DE PRLA N° 7943, del 4 de diciembre de 2015, dictada en el marco del expediente SIGEA Nº 13681-122-2012/2, teniendo en cuenta que la exigencia tributaria devengará intereses del art. 794 del C.A., hasta la fecha del total y efectivo pago, según las Resoluciones oportunamente aplicables en los términos de lo estipulado en el voto de la Dra. Sarquis.

2) Costas a la actora.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.07.08 09:58:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.07.08 13:22:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.07.08 14:22:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.08 14:22:58 -03:00