Expte. Nº 37224/2019

FEDERAL EXPRESS CORPORATION (TF 34108-A) Y OTRO C/ DGA S /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fs. 291/5 (de las actuaciones en soporte papel) el Tribunal Fiscal de la Nación –por mayoría- hizo lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por las firmas Televisión Federal SA (en adelante, Telefe) y Federal Express Corporation (en adelante, Fedex) y : i) revocó el artículo 1 de la Resolución DE PRLA Nº 8124/13, dictada por el Jefe del Departamento Procedimiento Legales Aduaneros de la DGA, que les imponía a esas empresas una multa en los términos del artículo 954, incisos a) y c), del Código Aduanero (en adelante, CA), con costas al Fisco; y ii) confirmó parcialmente el artículo 3 del mentado acto, en cuanto les formuló cargos por tributos, con sus respectivos intereses –a excepción de los importes correspondientes a las percepciones de IVA adicional y ganancias-, en razón del ajuste de valor realizado con relación a la mercadería documentada en la Declaración (OM 1125 S) Nº 36.055 V, guía Aérea Nº 829869708631; con costas en un 80% las coactoras y en un 20% al fisco.

Para decidir del modo en el que lo hizo, el *a quo* explicó sobre el segundo de los puntos enumerados que la firma Fedex había documentado en su carácter de courier la importación de la mercadería objeto de autos, consignada a la firma Telefe, por su licenciante en el exterior, Warner Bros Distribution Inc. Además, recordó que el reglamento que regula la importación y exportación de mercaderías por parte de quienes se desempeñan como Prestadores de Servicios Postales o Couriers dispone que “[e]l 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” (Resol ANA 3236/96, Anexo II “A”, apartado D, punto 1), lo cual da por tierra con el argumento de Fedex referido a que su actuación en la

Fecha de firma: 26/12/2023
Alta en sistema: 27/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#33841037#396792144#20231222131059324

operación involucrada fue en carácter de transportista simplemente. Recordó, además, que de acuerdo a aquella misma norma “Las mercaderías transportadas por este régimen quedan sujetas: […] b) al pago de la totalidad de los tributos que gravan la importación para consumo de acuerdo con el régimen general o en virtud a regímenes especiales” (ibid, apartado C, punto 3.b.).

En ese sentido, destacó que en base al régimen citado resultaba evidente que la firma Fedex fue quien documentó la importación involucrada y figura como la importadora de la mercadería en trato; al tiempo que Telefe, a pesar de resultar en los hechos la destinataria de la mercadería no figura como tal ni como importadora en la guía aérea.

Puntualizó que a fin de realizar el ajuste de valor sobre la mercadería involucrada el servicio aduanero consideró, además de los valores declarados en la solicitud particular, el monto abonado por la licenciataria (Telefe) a la licenciante (Warner Bros) en concepto de licencia por la exhibición del film involucrado en autos. Ese ajuste –añadió- dio lugar a la liquidación correspondiente sobre el valor FOB ajustado, de los derechos de importación, tasa de estadística, IVA, IVA adicional y ganancias. Y, con fundamento en lo previsto en los artículos 777 y 783 del Código Aduanero, entendió que correspondía confirmar los cargos por tributos exigidos en forma solidaria a las dos sociedades, Fedex –en su condición de documentante de la Solicitud Particular- y Telefe –como consignatario o poseedor de la mercadería-.

Sin embargo, con arreglo a la doctrina sentada por la Corte federal en su pronunciamiento del 26/11/2019 en la causa CAF 22930/2009/CA1-051 “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas”, consideró que no resultaban exigibles los ni el IVA adicional ni la percepción del impuesto a las ganancias, por lo cual reliquidó los tributos exigibles excluyendo estas últimas dos pretensiones fiscales.

Finalmente, dejó sin efecto la multa impuesta con fundamento en lo normado en los incisos a) y c) del artículo 954 del Código Aduanero con relación a las dos empresas, en el entendimiento de que: i) Telefe no podía ser sancionada por declaración inexacta cuando no documentó la destinación en cuestión y, en consecuencia, no realizó declaración alguna; y ii) Fedex documentó la importación en su condición de courier empleando para la confección de la Solicitud Particular el valor resultante de la factura comercial, con arreglo a lo normado en la Resol. ANA 3236/96; y no surge de lo actuado que conociera o pudiera conocer el contrato celebrado entre Telefe y Warner,

en base al cual la Aduana ajustó el valor de la mercadería en trato (art. 898, CA).

II.- Que contra el pronunciamiento reseñado en el primer considerando, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación y lo fundó (fs. 305/10). Sus agravios fueron replicados por la contraria a fs. 355/59.

La crítica de la accionada apunta contra la revocación de la multa impuesta por el servicio aduanero. Entiende que se encuentran reunidos los requisitos objetivos de los tipos infraccionarios imputados: declaración que difiere del resultado de la comprobación y perjuicio fiscal (ratificado por el *a quo*, en cuanto confirmó los cargos por tributos) y también los subjetivos, referidos a que la conducta de las co-actoras encuadra en los presupuestos de hecho de las normas en que la sanción se funda.

Por todo lo anterior pide que se revoque el pronunciamiento cuanto dejó sin efecto la sanción impuesta, con imposición de costas a su contraria.

III.- Que también Telefe apeló la decisión del Tribunal Fiscal (fs. 331) y expresó sus agravios a fs. 338/54, los que no fueron replicados.

En su escrito recursivo cuestionó que se hubiera confirmado el cargo por tributos a su respecto. Explicó que la operación de importación fue documentada por Fedex quien, como prestadora del servicio de courier, importó el material en cuestión mediante la declaración de la importación a consumo. La ley aplicable –añade- responsabiliza por el pago de los tributos que gravan la importación únicamente al importador y, solidariamente, al propietario y/o al poseedor de esas mercaderías (art. 777 y 783, CA). Por esa razón –explica- no puede exigírsele a Telefe el pago de tributos por la diferencia de valor, en tanto no reviste la condición ni de importador, ni de poseedor, ni mucho menos de propietario, sino que es simplemente el licenciatario de los derechos de exhibición de las películas por un plazo convenido. En ese contexto –asegura- la pretensión fiscal configura una afrenta al principio de legalidad en materia tributaria, consagrado constitucionalmente.

Subsidiariamente señala que ya abonó IVA y ganancias por la licencia de la que se trata, durante el período fiscal correspondiente, por lo que no podría exigírsele nuevamente el pago de estos tributos.

IV.- Que la fundamentación de la apelación del Fisco Nacional referida a la revocación de la multa impuesta no constituye la crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado que la ley exige (art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Como es sabido, aquella no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (Fallos 316:157; 316:3026; 325:3422; 329:2498 entre otros; y esta Sala, en su anterior integración, en la causa "Doso SRL (TF20.943-A) c/DGA", sentencia del 9 de septiembre de 2008). Y los cuestionamientos de la Aduana no rebaten siquiera mínimamente los fundamentos del pronunciamiento atacado.

Adviértase, por caso, que la apelante no se hace cargo del hecho de que el pronunciamiento recurrido entendió que Telefe no había importado la mercadería por sí misma y, en consecuencia, no había realizado declaración alguna, razón por la cual resultaba ilegítimo aplicarle la sanción de multa del artículo 954 del Código Aduanero, previsto para reprimir la conducta de quien precisamente declara mal, esto es, transgrediendo el principio de veracidad y exactitud (invocado por el propio fisco en su recurso) [conf. consid. VI del voto mayoritario; esp. párrafo 4º]. O que el escrito recursivo tampoco rebate o cuestiona fundadamente la aplicación realizada por el *a quo* del principio consagrado en el artículo 898 del Código con relación a Fedex, al considerar que el courier declaró basándose en la factura comercial con la que contaba y que nada hacía presumir que estuviese en conocimiento de la existencia o los términos del contrato de licencia, en base al cual se había conformado el ajuste de valor [conf. consid. VI del voto mayoritario; esp. párrafo 5º].

V.- Que, por otra parte, esta Sala ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre los agravios traídos por la empresa Telefe, en una causa análoga a la presente. Esa decisión, dictada en la causa nº 46.920 /2017 "Federal Express Corporation C/ En-DGA S/ Recurso Directo", del 12 de junio de 2018, confirmada recientemente por la Corte federal (sentencia del 6/09/2022) -con remisión a los fundamentos de su decisión de Fallos: 345:923- liberó de responsabilidad por los tributos adeudados en razón del ajuste de valor a la firma licenciataria.

En el último precedente citado, recaído en la causa CAF 22141/2018/CA1-CS1, caratulada "Televisión Federal SA (TF 31023-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", con remisión al

dictamen de la procuradora fiscal ante la Corte, el tribunal cimero explicó que en estos casos no puede atribuirse a Telefe el carácter de "propietaria" o "poseedora" -en los términos del art. 783 del CA- de los beta videos objeto de la importación, pues la citada empresa debía restituir a la licenciante los casetes que contenían los largometrajes luego de su exhibición, reconociéndose que eran de propiedad de esta última.

Para llegar a esa conclusión recordó los términos de ese precepto, según el cual "*[e]l propietario o el poseedor de mercadería de origen extranjero, con fines comerciales o industriales, por la que se adeudaren tributos aduaneros, responde por dichos tributos en forma solidaria con la persona que hubiere realizado el hecho gravado, pero su responsabilidad se limita al valor en plaza de la mercadería a la fecha en que el servicio aduanero exigiere el pago[…]*". Y explicó que la exégesis literal de la norma (que no exige esfuerzos interpretativos), no se ajustaba a los parámetros empleados en el caso de autos por el *a quo*, en tanto este tuvo por verificado el requisito de la "*propiedad*" o "*posesión* " de los casettes exigido por el CA únicamente en función de la adquisición del derecho a exhibir el film en ellos contenidos y del aprovechamiento económico de esa licencia, desentendiéndose de todo estudio de la legislación de derecho común que regula la "*propiedad*" y la "*posesión*".

Destacó que es la importación de la mercadería (casettes) lo que hace nacer el hecho imponible, y la licencia de exhibición opera solamente para cuantificar la obligación tributaria resultante. Ante la ausencia de una definición específica en el CA sobre lo que constituye la *"propiedad" o la "posesión"* de la mercadería importada (casettes) –agregó- no es posible prescindir en estos casos de lo previsto en la legislación nacional común vigente al momento de documentación e introducción de los casetes en el territorio aduanero [cfr. arts. 637, 638 y 639 CA; en especial lo prescripto en los arts. 2.351, 2.352 y 2.506 del Código Civil de aquel entonces (ley 340)], de acuerdo a la cual no puede atribuirse al licenciatario la posesión ni la propiedad de la mercadería involucrada.

En consecuencia, por esos fundamentos, corresponde hacer lugar al recurso de la firma Telefe.

VI.- Que por los motivos expuestos en los precedentes citados, corresponde rechazar el recurso del Fisco Nacional, con costas (arts. 1163, CA; y 68, 1º parte, CPCCN); y admitir el de la coactora Telefe, revocando la decisión apelada en cuanto confirmó la obligación tributaria

respecto de esta empresa, con costas (arts. 1163, CA; y 68, 1º parte, CPCCN).

Por ello, el Tribunal **RESUELVE**: **1)** Rechazar el recurso del Fisco Nacional, con costas (arts. 1163, CA; y 68, 1º parte, CPCCN); y **2)** Admitir el de la coactora Telefe, revocando la decisión apelada en cuanto confirmó la obligación tributaria respecto de esta empresa, con costas (arts. 1163, CA; y 68, 1º parte, CPCCN);

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Jorge F. ALEMANY

Fecha de firma: 26/12/2023
Alta en sistema: 27/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#33841037#396792144#20231222131059324