Expte. Nº 19226/2021

TELEVISION FEDERAL SA - TELEFE - TF 31024-A Y OTRO C/ DGA S /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fs. 237/52 (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) confirmó parcialmente la Resolución DE PRLA Nº 9796/2011, dictada por el Jefe del Departamento Procedimiento Legales Aduaneros de la DGA, en cuanto les formuló a esas empresas cargos por tributos, con sus respectivos intereses, en razón del ajuste de valor realizado con relación a la mercadería documentada en la Declaración (OM 1125 S) Nº 26961 CH, guía Aérea Nº 7910 0420 3324; con costas; y ii) la revocó en cuanto imponía a esas empresas una multa en los términos del artículo 954, incisos a) y c), del Código Aduanero (en adelante, CA), con costas por su orden;

Para decidir del modo en el que lo hizo, el *a quo* explicó que la firma Fedex había documentado en su carácter de courrier la importación de la mercadería objeto de autos, consignada a la firma Telefe, por su licenciante en el exterior, Twentieth Century Fox International Television 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 Courriers 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 operación involucrada fue en carácter de transportista simplemente. Recordó, además, que de acuerdo a aquella misma norma “Las mercaderías

Fecha de firma: 14/05/2024
Alta en sistema: 15/05/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36010074#411345497#20240510105906713

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. Y agregó, en este punto, que con arreglo al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, y aun a la Decisión 4.1 del Comité de Valoración, invocada por las accionantes- 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 en cuestión, de manera que debía considerarse constitutivo de la base imponible a los efectos de la liquidación del derecho de importación.

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-.

Adicionalmente, rechazó el planteo referido a la exclusión del IVA adicional y la percepción de ganancias con fundamento en la RG AFIP Nº 11/97, explicando que el monto del valor FOB de la mercadería superaba el establecido en el punto E, inc. B del Anexo II A para esas operaciones; de manera que correspondía su tratamiento bajo el régimen general.

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 courrier 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 dedujo apelación Fedex (fs. 259), y expresó oportunamente sus agravios (fs. 276/91), los cuales fueron replicados por el Fisco Nacional a fs. 298/307.

Señala en primeramente que no se han aportado a la causa ni al sumario original la guía aérea de la que se trata y que no hay constancia alguna de que el contenido por el que se realizó el ajuste de valor fuera verdaderamente el de los casetes incluidos en aquel documento.

En el mismo sentido, explica que la falta de comprobación del contenido de las cintas hace imposible que el servicio aduanero haya realizado válidamente el ajuste de valor.

Reitera que su actuación en la operación de autos se limitó al transporte de las cintas involucradas, que el a quo realizó un análisis dogmático de este planteo suyo y que –con arreglo a las previsiones del Código Aduanero- ninguna interpretación posible del reglamento referido al régimen de courriers (Resol. 2436/96 y 3236/96) puede llevar a la conclusión de ella debe responder a título de importadora por los tributos correspondientes a la importación de la mercadería cuyo valor se ajustó.

Señala que la interpretación de la resolución nº 3236/96 que conduce a responsabilizarlo por los tributos torna inconstitucional ese reglamento –además de contrario al CA- por contravenir tratados internacionales relativos al trasporte aéreo y postal.

Finalmente, señala que la Aduana cambió de criterio en punto a la valoración de las importaciones de este tipo luego de que se hubieran abonado los derechos correspondientes a la operación de autos. Y que esta revisión fue la que motivó la exigencia tributaria aquí discutida, lo cual –a su entender- no es válido.

III.- Que igualmente el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación contra la sentencia reseñada y lo fundó (fs. 270/5). Sus agravios fueron replicados por la contraria a fs. 313/8.

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.

IV.- Que también el Dr. Juan Patricio Cotter –apoderado anterior de la firma Fedex- dedujo apelación contra la decisión reseñada en el primer considerando (fs. 264), agraviándose de la imposición de costas que –alega- lo perjudica personalmente (fs. 265/8 y 295).

V.- Que a fs. 358/363 tomó intervención el Sr. Fiscal General y se expidió sobre el planteo de la accionante referido a la constitucionalidad de la Resolución nº 3236/96.

VI.- 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. IX del voto mayoritario; esp. antepenúltimo párrafo]. 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 courrier 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. IX del voto mayoritario; esp. anteúltimo párrafo].

VII.- Que corresponde seguidamente tratar la apelación de Fedex.

VII.1.- Para comenzar, es pertinente poner de resalto que los primeros agravios de Fedex se centran, en sustancia, en la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal Fiscal, aspecto que -por principio- queda excluido de la revisión en esta instancia, salvo cuando las conclusiones extraídas presentan deficiencias manifiestas (cfr. esta Sala *in re* “Agua Marina SA (TF 21136-A) c/ DGA” del 08/09/2011; Sala IV *in re* "D.G.A. (Autos Silberfus S.A.) T.F. 21117-A" del 16/09/08, entre muchos otros), situación que no se verifica en el caso. En este punto es preciso poner de resalto que la misma firma en su recurso reconoce que la correspondencia entre los videos incluidos en la guía de la que aquí se trata y las cintas en las que se importó el material cuyos derechos se adquirieron resulta del recibo emitido por la licenciante y aportado por Telefe en una actuación vinculada, y reproducido en esta (conf. fs. 25 y 26 de las actuaciones administrativas).

VII.2.- Por lo demás, esta Sala ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre los agravios traídos por la empresa Fedex –en cuanto refieren a puntos de derecho-, 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- ratificó su responsabilidad por los tributos adeudados en razón del ajuste de valor conformado.

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, cuando es el courrier quien documenta la importación de los videos –como ocurrió también en el caso bajo estudio-

a través del régimen simplificado establecido en la Resolución ANA 2.436 /96, modificada por su similar 3.236/96, sin dejar expresamente indicado que la mercadería es ingresada por cuenta de un tercero o que se ignora su contenido de acuerdo a lo previsto en el Anexo III A, punto C.1.2, de aquel reglamento, es el propio declarante quien compromete su responsabilidad frente al servicio aduanero por ese despacho.

Para llegar a esa conclusión recordó que según el artículo 553 del CA "[l]os envíos postales con fines comerciales están sujetos a las normas generales de la legislación aduanera relativas a la importación y a la exportación de mercadería". Y que para reglamentar esa modalidad la Aduana dictó la Resolución ANA 2.436/96, luego modificada por su similar 3.236/96, cuyo anexo II.A, apartado D), determina 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 esa Administración Nacional". El anexo III.A, apartado C.1.1., de ese reglamento –añadió- dispone que "[c]uando se tratare de mercaderías no comprendidas por el Punto E)-1 del anexo ii (exclusiones) de esta Resolución, el PSP/Courrier podrá solicitar la destinación de importación para consumo mediante el uso del Formulario OM-1125, cuyo registro será asignado por el Sistema Informático María a través de la transacción Solicitud Particular, declarando la mercadería con arreglo a la posición de la N.C.M.". Por su lado, el punto C.1.3. del reglamento indica que "[e]l pago de tributos, deberá ser satisfecho por el PSP/Courrier con anterioridad al registro del OM-1125, estableciéndose las debidas constancias en el documento respectivo".

En relación a esta obligación de pago colocada en cabeza del courrier, el punto C.1.2. de aquel anexo señala que "[e]l PSP /Courrier podrá efectuar la declaración de Ignorar Contenido mediante los formularios en uso en los términos del Artículo 221 y siguientes del CA, a fin de comprometer una declaración aduanera correcta". Y, ni el caso examinado por la Corte ni en el *sub lite* Fedex dejó constancia, en los términos de este precepto, de que la mercadería era ingresada por cuenta de un tercero o de que ignoraba su contenido de acuerdo a lo previsto en el Anexo III A, punto C.1.2, de ese reglamento.

VII.3.- En este sentido, tal como puso de resalto el Sr. Fiscal General en su dictamen, parece incontestable el consentimiento de la actora al régimen descripto desde el momento en que ella misma por su propia voluntad eligió someterse a esa modalidad de importación, cuyas consecuencias tributarias estaban claramente previstas.

En consecuencia, por todos esos fundamentos, corresponde rechazar también el recurso de la firma Fedex, con costas (art. 68, 1º parte, CPCCN).

VIII.- Que, por último, corresponde declarar mal concedido el recurso deducido por el Dr. Cotter contra la decisión relativa a las costas por la revocación de la multa originalmente impuesta por el servicio aduanero. Es que el profesional interviniente no cuenta con legitimación para cuestionar por derecho propio la decisión relativa a la carga de las costas, en la medida en que ella no afecta de manera directa su derecho a percibir los honorarios que le correspondan por su actuación. Sólo las partes tienen verdadero interés en la decisión sobre la distribución de las costas; y el del letrado interviniente se encuentra limitado al requerimiento de la regulación y, eventualmente, a la apelación contra ella (conf. arts. 77 y 244, CPCCN; art. 3, leyes nº 21.839 y nº 27.423; y en igual sentido, Sala II, causa nº 19.222/2021 “Televisión Federal SA – TF 32.074-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 12/07/2022).

IX.- Que por los motivos expuestos, el Tribunal **RESUELVE**: **1)** Rechazar el recurso del Fisco Nacional, con costas; **2)** Rechazar la apelación de la actora, con costas; **3)** Declarar mal concedido el recurso deducido por el Dr. Cotter y denegarlo por inadmisible.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge Federico Alemany no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese –a las partes y al Sr. Fiscal General- y, oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 14/05/2024
Alta en sistema: 15/05/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36010074#411345497#20240510105906713

Fecha de firma: 14/05/2024
Alta en sistema: 15/05/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36010074#411345497#20240510105906713