Buenos Aires, 5 de septiembre de 2023. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

En 2001, Federal Express Corporation transportó dos Cassetes Digital Betcam que contenían la película de terror “*Event Horizon*”. En 2011, la Dirección General de Aduanas dictó una resolución mediante la cual condenó a Federal Express Corporation y a la firma Diprom SACIFI, destinataria de la mercadería, al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 del Código Aduanero y formuló cargo por los tributos adeudados. Contra aquel acto administrativo, Federal Express Corporation interpuso recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual revocó la multa y confirmó parcialmente el cargo de los tributos formulado por el servicio aduanero.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 25/11/2019 (cfr. fs. 302/308), resolvió: (*i*) revocar el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 8972/11 en cuanto imputó a Federal Express Corporation (Fedex) y a Diprom SACIFI la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, incs. a y c del Código Aduanero; con costas al Fisco, por aplicación del art. 898 CA; (*ii*) confirmar parcialmente el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 8972/11 en cuanto formuló cargo por los tributos, con excepción de los importes correspondientes al IVA adicional y ganancias y con más los intereses del art. 794 CA; con costas conforme los respectivos vencimientos, estimadas en un 73% respecto de las co-actoras y en un 27% a cargo del fisco.

Pare decidir de ese modo, en primer lugar se expidió sobre el planteo de prescripción de Fedex. Al respecto, señaló que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas se desprendía que

la acción en el sumario no se encontraba prescripta, toda vez que el plazo quinquenal no había sido superado a partir de la fecha en que correspondía se inicie el cómputo. En efecto, puntualizó que el régimen de prescripción de la acción del fisco para imponer multas se encontraba regulado por el art. 934 CA que señala que la acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe en el transcurso de 5 años, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción. De este modo, precisó que habiéndose cometido presumiblemente la infracción el 26/2/2001, el plazo de prescripción había comenzado a correr el 1/1/2002. En consecuencia, el plazo vencía el 31/12/2006, y antes de dicho vencimiento (el 27/12/2006), se había dictado el auto de apertura de sumario. En este entendimiento, adujo que Fedex había cuestionado la validez de dicho acto a los fines de tener el debido efecto interruptivo o suspensivo del plazo de la prescripción. Sin embargo, señaló que si bien el auto de instrucción de sumario sólo hacía referencia a la infracción endilgada, el mismo se integraba válidamente con los actos procedimentales que habían sucedido con anterioridad a su dictado (cfr. Nota N° 917/06 –DV EMVI– y la liquidación practicada), así como con la corrida de vista respectiva, por lo que se habían cumplido con los requisitos establecidos en el art. 1094 CA. Por lo tanto, consideró que el plazo de prescripción de la acción del fisco para imponer penas se había interrumpido el 27/12/2006, y se había reiniciado el cómputo del plazo quinquenal el 28/12/2006 y finalizando el mismo el 28/12/2011, por lo que afirmó que la resolución aduanera apelada en autos había sido dictada dentro del plazo (el 13/12/2011). Asimismo, adujo que el cómputo del plazo de prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos había quedado suspendido con el auto de apertura de sumario, plazo que continuaba suspendido por la interposición del recurso de apelación ante aquel tribunal.



#37832542#382193250#20230904102626110

Por otro lado, se expidió respecto si se ajustaba o no a derecho la Resolución DE PRLA N° 8972/11, en cuanto había condenado a las firmas Fedex y Diprom SACIFI por la comisión de la infracción prevista y sancionada en el art. 954, ap. 1, incs. a y c, CA. En relación con Fedex, señaló que la misma había efectuado el transporte y entrega de la mercadería cuestionada bajo el régimen de Courier, documentando a tal efecto su ingreso ante la Aduana. No obstante, precisó que tras el arribo de la mercadería la aquí recurrente había documentado la correspondiente solicitud particular de conformidad al valor resultante de la factura comercial, tal como lo establece la Resolución Nº 3236/96. Asimismo, adujo que no surgía de lo actuado que la mencionada firma conociera o pudiera conocer la existencia del contrato celebrado entre Paramount Pictures Corporation y Diprom SACIFI, con base a la cual el servicio aduanero ajustó el valor de la mercadería importada, determinando que el monto correspondiente a los derechos de exhibición devengados por Diprom SACIFI en beneficio del licenciante extranjero, debía formar parte del valor declarado en oportunidad de documentar la importación del respectivo soporte físico. Por tal motivo, consideró que resultaba aplicable lo dispuesto en el art. 898 CA, el cual establece que salvo disposición especial en contrario, en caso de duda debe estarse a lo que fuere más favorable al imputado. Por lo tanto, revocó la resolución apelada en cuanto imputó a las co-actoras la comisión de la infracción prevista en el art. 954, incs. a y c, CA.

Sentado lo expuesto, se refirió a la cuestión si correspondía el reclamo tributario del fisco como consecuencia del ajuste de valor practicado, con relación a la obra cinematográfica titulada “*Event Horizon*” plasmado en un “cassette digitale beta” que ingresó al territorio aduanero por el régimen especial de importación por prestadores de servicios postales Couriers, mediante la Solicitud Particular N° 01 073 PART 007742 T. Al respecto, consideró que el pago

de la licencia resultaba condición de cumplimiento previo para la exhibición de la película contenida en el soporte físico importado, y por ende, los derechos de exhibición integraban necesariamente el valor en aduana de la mercadería, como lo había entendido el servicio aduanero. De este modo, adujo que no asistía razón a Fedex en cuanto promovía la aplicación de lo normado en el Comentario 19.1 emitido por el Comité Técnico de Valoración el cual refiere al significado de los derechos de reproducción de las mercancías importadas. Asimismo, expresó que Fedex había documentado en su carácter de Courier la importación de la mercadería objeto de autos, consignada a la firma Diprom SACIFI por su licenciante en el exterior Paramount Pictures Corporation. De este modo, teniendo en cuanta lo expresado en la Resolución Nº 3236/96, afirmó que se tornaba inviable el argumento de Fedex referido a su actuación como mero transportista de la mercadería en trato, dado que para realizar la operación objeto de esta causa, debía estar inscripta en el modo que lo requiere la resolución antes citada. Así las cosas, expresó que con base en el régimen antes descripto, resultaba evidente que la firma Fedex había sido quien había documentado la importación involucrada en autos a través del régimen simplificado y figuraba como la importadora de la mercadería en trato. Al mismo tiempo, indicó que la firma Diprom SACIFI, a pesar de resultar en los hechos la destinataria de la mercadería, no figuraba como tal ni como importadora en la guía aérea.

Asimismo, ponderó que ninguna de las recurrentes había desconocido que la mercadería respecto de la cual se había practicado el ajuste de valor fuera la introducida por la guía aérea N° 823 7975 75901. A su vez, tuvo en cuenta que del confronte de la “Declaración de Contenido SACAS CURIER” y de la factura comercial, se desprendía el mismo número de guía aérea. Por lo tanto, adujo que el servicio aduanero, a fin de realizar el ajuste, había considerado, además de los valores declarados en la solicitud particular (U$S 200), el monto abonado en concepto de licencia por la exhibición del film (un total de U$S

15.700). De este modo, precisó que la Aduana había procedido a liquidar sobre el valor FOB ajustado, los derechos de importación, la tasa de estadística, el IVA, el IVA adicional y ganancias. Por lo tanto, por aplicación de lo dispuesto en los arts. 777 y 783 CA, confirmó el cargo cuestionado en autos en cuanto exigió el pago de tributos en forma solidaria a la firma Fedex en su carácter de documentante de la Solicitud Particular (OM 1125 5) N° 01 073 PART 007742 1 y a la firma Diprom SACIFI como consignatario/poseedor de la mercadería, con más los intereses correspondientes.

En otro orden de ideas, se expidió respecto de la procedencia de los importes correspondientes a las percepciones de IVA adicional y ganancias. Sobre el punto, consideró que tratándose de una liquidación o determinación tributaria por modificación de la base imponible para los gravámenes, la Aduana tenía plena competencia para exigirlos. Así las cosas, con cita en la jurisprudencia de esta Cámara, señaló que correspondía excluir dichos conceptos, respecto a quien efectúa el servicio Courier, por aplicación de la Resolución N° 11/97. Así las cosas, liquidó los tributos con prescindencia de los importes correspondientes al IVA adicional y al impuesto a las ganancias.

Finalmente, el 27/10/2022 (cfr. fs. 375/376) reguló los honorarios del letrado patrocinante de la parte actora.

III. Agravios de la parte actora

Contra aquel pronunciamiento, Fedex interpuso recurso de apelación a fs. 310 y expresó agravios a fs. 328/347, los cuales no fueron contestados por el fisco nacional.

En primer lugar, se agravia que se haya rechazado el planteo de prescripción. Sostiene que en otros pronunciamientos, el Tribunal Fiscal ha declarado la nulidad de los autos de apertura del sumario y, en consecuencia, la prescripción de las facultades de la AFIP –DGA– en tanto se le deniega los efectos suspensivos e interruptivos a

los referidos autos de apertura del sumario. A su vez, indica que aquella postura ha sido aceptada por la Cámara del fuero. En este entendimiento, afirma que en el caso el Tribunal Fiscal consideró que, si bien el auto de apertura del sumario no cumplía con los requisitos fijados por el art. 1094 del Código Aduanero, éstos se suplían al integrarse con aquellos de la corrida de vista. De este modo, aduce que debería entonces pasar a considerarse especialmente la fecha en que fue dictada y notificada la corrida de vista a los efectos de determinar la prescripción y la nulidad del auto de apertura del sumario en los términos de la doctrina elaborada y convalidada por la Cámara del fuero.

En segundo lugar, considera que el tribunal ha cometido un error manifiesto en la apreciación de los hechos. En esta línea, sostiene que no existía prueba alguna de que la película cuyos derechos se pretendían incluir en la base imponible se encontrara efectivamente grabada en él.

En tercer lugar, expresa que en el pronunciamiento apelado se ha dado una dogmática respuesta al argumento de ausencia de responsabilidad tributaria de Fedex. En este orden de ideas, afirma que es exorbitante la extensión que el Tribunal Fiscal pretende asignarle a la inscripción como importador que la mencionada Resolución Nº 2436/96, exige para que el Courier realice destinaciones simplificadas y, por ende, pudiera ocuparse de los trámites aduanaros a fin de que llevar a cabo el servicio puerto a puerta. En esta línea, se refiere a las prescripciones del Código Aduanero, a los convenios internacionales y las normas de transporte aéreo, y sostiene que más allá de cual fuera la naturaleza del servicio “puerta a puerta” que realiza, su parte no posee responsabilidad tributaria. Al mismo tiempo, plantea la inconstitucionalidad de la Resolución Nº 2436/96.

En cuarto lugar, sostiene que el Tribunal Fiscal no ha tenido en consideración que la supuesta inexactitud detectada por la Aduana, que motivó la imposición de multa y tributos, no surgió de una

comprobación física de la mercadería. Asimismo, alega que la Aduana habría revisado el criterio originalmente adoptado.

Finalmente, el letrado patrocinante de la parte actora interpuso recurso de apelación a fs. 381/382 por considerar baja la regulación de honorarios.

IV. Agravios del fisco nacional

A su vez, el fisco nacional interpuso recurso de apelación a fs. 309 y expresó agravios a fs. 353/355.

Considera que las costas respecto de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto confirmó parcialmente la Resolución Nº 8972/2011, deberían imponerse a las co-actoras sustancialmente vencidas o, en su defecto, en lo que se revoca "por su orden".

Asimismo, sostiene que las costas respecto de la revocación de la multa deberían imponerse en el orden causado, teniendo en cuenta que la cuestión se resolvió sobre la base del principio de la duda.

V. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN-SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN-*

DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

VI. Circunstancias de hecho relevantes para la resolución del caso

Con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, conviene reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las pruebas que se tienen a la vista.

Así las cosas, cabe precisar que la Actuación N° 13681-175-2066/2 se inició con el informe de la División Empresas Vinculadas Nota N° 917/06 (DV MVI) (cfr. fs. 1/7 del expediente administrativo citado) y, con posterioridad, se realizó una liquidación de tributos (cfr. fs. 8/9 exp. adm. cit.) y se acompañaron copias de documentos requeridos a la firma Diprom SACIFI, como el contrato celebrado con Paramount Pictures Corporation y su traducción, certificación contable, y la factura comercial n° 0002-00474657 emitida por Fedex (cfr. fs. 10/26 exp. adm. cit.). También, obran copias de la "Declaración de Contenido SACAS COURIER" (cfr. fs. 24 exp. adm. cit.), del comprobante de la liquidación manual 01 073 LMAN 003812 V (cfr. fs. 26 exp. adm. cit.) y del Dictamen N° 1389/06 (cfr. fs. 27/28 exp. adm. cit.). En este marco, se labró el acta denuncia N° 010/06 por presunta infracción de Fedex (cfr. fs. 30 exp. adm. cit.), por lo que se dispuso la apertura de sumario (cfr. fs. 34 exp. adm. cit.).

En consecuencia, se corrió vista de lo actuado a la imputada (cfr. fs. 37 exp. adm. cit.), quien presentó el descargo (cfr. fs. 44/55 exp. adm. cit.). También, se agregó el acta denuncia N° 019/06 por la presunta infracción de Diprom SACIFI (cfr. fs. 37 exp. adm. cit.), a la

cual se le corrió vista (cfr. fs. 104 exp. adm. cit.), que fue contestada por la firma (cfr. fs. 123/129 exp. adm. cit.).

Finalmente, se dictó la Resolución DE PRLA N° 8972/11, aquí impugnada, mediante la cual se condenó a la firma Diprom SACIFI y a la firma prestadora de servicio de Courier Fedex al pago de una multa igual a una vez la diferencia de valor detectada, la que ascendía a $15.700 por presunta infracción al art. 954, inc. a y c, CA con relación a la mercadería documentada en la declaración (OM 1125 S) N° 01073PART007742T del 26/2/2001, Guía Aérea N° 8237 9757 5901 consistente en el film “Event Horizon” incluido en el contrato de licencia televisiva N° F600786 suscripto en beneficio del licenciante extranjero Paramount Pictures Corporation, de Estados Unidos, plasmados en Cassette Digitale Beta, de conformidad con lo normado en el art. 1112, inc. a, CA (art. 1º). A su vez, se formuló cargo por la multa impuesta y se intimó a su cancelación en los términos de los arts. 924 y concordantes del Código Aduanero (art. 2º). Asimismo, se formuló cargo a Fedex y solidariamente a Diprom SACIFI por los tributos adeudados en relación a la declaración objeto de autos por la suma de $ 9.472,51, de conformidad con los arts. 777, 783 y concordantes del Código Aduanero e intimar su cancelación en los términos del art. 794 CA (art. 3º) (cfr. fs. 184/186 exp. adm. cit.).

VII. Sobre la alegada nulidad de la apertura del sumario

Sentado lo expuesto, corresponde expedirse sobre las alegaciones de la actora de que se encuentra prescripta la acción del fisco para imponer multas.

VII.1. Al respecto, resulta oportuno recordar que el art. 1094 del Código Aduanero, en el texto anterior a la modificación introducida por la Ley Nº 27.430, establecía que “*el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y*

#37832542#382193250#20230904102626110

dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

A fin de determinar, en el caso, la aptitud del acto de apertura del sumario para interrumpir o suspender el curso del plazo de prescripción de la acción del fisco para imponer la multa y liquidar los tributos, es necesario recordar que el objeto y fin de las nulidades procesales –que deben ser ponderadas con criterio restrictivo– es el resguardo constitucional de la defensa en juicio, por lo que, en cada caso, debe acreditarse el perjuicio ocasionado a ese derecho (esta Sala, *in rebus*: "*Isamar SA TF 30628-A c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 86.967/2017, del 31/10/2019; "*Arcángel Maggio TF 31832-A c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 54.884/2018, del 4/4/2019; "*Curtiembre Arlei TF 32832-A c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 42.391/2018, del 7/2/2019; "*Garriga Marcelo c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 30.794/2016, del 27/2/2018; "*Citricola Ayui SAAICC TF 25929-A c/ DGA*", Causa Nº 36.790/2016, del 8/9/2017; "*SMG Compañía Argentina de Seguros SA c/ EN - DGA*", del 15/9/2015; y, esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Garnero, Victor Hugo (TF 24.331-I) c/ D.G.I.*", Causa Nº 7.707/07, 30/07/09, entre otros).

Ello, aplicado al procedimiento administrativo, ha llevado a la Corte Suprema de Justicia de la Nación a sostener que "*cuando la supuesta restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva*

violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior" (cfr., CSJN, Fallos: 205:549; 212:456; 218:535; 247:52; 267:393; 273:134 y causa F.1762.XXXVIII., "*Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. de Formosa) c/ Dirección General Impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)*", del 16/12/2008, entre otros), toda vez que se satisface la exigencia de la defensa en juicio "*ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia*" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549).

Por ello, en principio, no cualquier irregularidad de un acto procesal determina su nulidad, si de ella no resulta una afectación sustancial al derecho de defensa del interesado (cfr., esta Sala, *in rebus*: "*Mercedes Benz Argentina SA TF 37183-A c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 62.921/2019, del 30/11/2021; "*Arcángel Maggio*", "*Garriga Marcelo*" y "*Citricola Ayui*", ya citados).

De esta forma, si el recurrente tuvo oportunidad suficiente de ofrecer y producir las pruebas de las que se habría visto privado en sede administrativa y formular las defensas relativas a su descargo, invalidar lo actuado carece de finalidad práctica y trascendencia, e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (cfr. CSJN, Fallos: 320:1611; 325:1649; 324:1564; 322:507, entre otros; en el mismo sentido, esta Sala, *in rebus*: "*David Lucio Alberto c/ PNA DISP 870/1*", Causa Nº 23.005/2012, del 4/2/2014; y "*Rollero Guillermo Rubén c/ PNA DISP 113/12*", Causa Nº 19005/2013, del 6/5/2014, entre otros).

El art. 1050 del CA dispone que no se podrá declarar la nulidad de un acto del procedimiento si éste, no obstante su irregularidad, hubiera logrado la finalidad a que estaba destinado. La norma sigue el principio de instrumentalidad de las formas, según el cual los actos

procesales constituyen un medio para obtener la tutela del derecho de defensa en juicio (cfr. art. 169 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 171 del Código Procesal Penal).

Por su parte, el art. 1104 del mismo código establece que "[*d*]*entro del plazo previsto en el artículo 1101, los supuestos responsables podrán impugnar las actuaciones sumariales cumplidas, con fundamento en los defectos de forma de que adolecieren, no pudiendo hacerlo en lo sucesivo*".

VII.2. En este marco, cabe poner de relieve que la parte actora en el recuro interpuesto ante el Tribunal Fiscal planteó la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y reclamar tributos, con fundamento en la nulidad del auto de apertura de sumario (cfr. fs. 28/48).

De esta manera, cabe advertir que el presunto incumplimiento en el que habría incurrido la demandada al iniciar la apertura del sumario, fue advertido por la actora recién al interponer el recurso ante el Tribunal Fiscal, sin haberlo hecho en sede administrativa (cfr. fs. 44/55 exp. adm. cit.).

Lo expuesto en los párrafos precedentes, permite concluir que al momento de efectuar su descargo ante el traslado conferido en la Actuación N° 13681-175-2066/2, la validez de la apertura del sumario fue consentida en sede administrativa, ya que en dicha instancia no se opuso la nulidad del mismo.

VII.3. Asimismo**,** cabe advertir que el examen acerca de la validez de un acto es distinto, independiente y anterior a la determinación de las causales de interrupción o suspensión del plazo de prescripción. Es que, admitida la posibilidad de subsanar aquella irregularidad verificada en el acto administrativo, no es dable supeditarla en función del plazo de prescripción, opción que no se ajusta a la finalidad del régimen de nulidades y al criterio estricto que,

pacíficamente, ha primado al decidirlas (cfr., esta Sala, *in re:* "*Mercedes Benz Argentina*", "*Arcángel Maggio*" y "*Citricola*", ya citados).

Además, la decisión del Tribunal Fiscal ha puesto de relieve que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad (art. 12 de la Ley Nº 19.549), y que ésta subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. CSJN, Fallos: 319:1476).

En este sentido, se advierte que el acto de apertura del sumario produjo todos sus efectos jurídicos desde su dictado, entre ellos, la interrupción del plazo de prescripción que se encontraba en curso; entonces, al momento del dictado de la Resolución DE PRLA N° 8972/11, la acción no estaba prescripta.

VIII. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho. Inexistencia de error manifiesto

Por otro lado, es menester recordar que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, puesto que, en virtud de lo normado por el art. 1180 del Código Aduanero, está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in rebus*: "*Odfjell Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 28.558/2018, del 26/2/2019; "*Renault Argentina SA*", del 7/3/1995; "*SIAT SA (TF 16680-A) c/ DGA*", del 14/11/2009; "*Agencia Maritima Tagsa SA (TF 18034-A) c/ DGA*", Causa Nº 25.245/2005, del 20/10/2011; "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 6.774/2015, del 15/12/2016; "*Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 37638/2017, del

4/10/2018, entre muchos otros), lo cual no se encuentra configurado en el caso bajo examen.

En este sentido, se considera que el tribunal ha efectuado un detenido examen de las circunstancias fácticas de la causa, y que la conclusión a la que se arribó al valorarlas resulta razonable, sin que se advierta que hubiese incurrido en un error que descalifique el pronunciamiento dictado.

En efecto, de conformidad con lo expuesto en el considerando II, el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta que ninguna de las recurrentes había desconocido que la mercadería respecto de la cual se había practicado el ajuste de valor fuera la introducida por la guía aérea N° 823 7975 75901. A su vez, el tribunal ponderó que del confronte de la "Declaración de Contenido SACAS CURIER" y de la factura comercial, se desprendía el mismo número de guía aérea. Por lo tanto, adujo que el servicio aduanero, a fin de realizar el ajuste, había tenido en cuenta además de los valores declarados en la solicitud particular (U$S 200), el monto abonado en concepto de licencia por la exhibición del film (un total de U$S 15.700).

En virtud de lo expuesto, se advierte que corresponde desestimar lo pretendido por la actora en el punto debatido.

IX. Responsabilidad tributaria de la parte actora

En otro orden de ideas, corresponde expedirse con relación a los agravios expuestos por la actora respecto de su responsabilidad tributaria en el caso.

IX.1. Al respecto, las cuestiones debatidas en este aspecto resultan sustancialmente análogas a la resuelto por la Corte Suprema en el precedente registrado en Fallos: 345:923, "*Televisión Federal SA (TF 31023-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 6/9/2022. Cabe destacar que la Corte se remitió a aquel fallo en la causa "*Federal Express Corporation y otro c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", CAF 46920/2017/CA1-CS1, del 6/9/2022, en el cual

confirmó la sentencia del 12/6/2018, dictada por la Sala V de la Cámara del fuero que había rechazado los argumentos de la actora de ser eximida de su responsabilidad tributaria respecto de los cargos aquí debatidos.

En este contexto, el Máximo Tribunal ha señalado que no obstante que sus decisiones se circunscriben a los procesos concretos que son sometidos a su conocimiento, la autoridad institucional de sus precedentes, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por la misma Corte como por los tribunales inferiores; y cuando de las modalidades del supuesto a fallarse no resulta de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la cuestión legal objeto del pleito, la solución del mismo debe buscarse en la doctrina de los referidos precedentes (doctrina de la CSJN, Fallos: 183:409; y Fallos: 339:1077 y sus citas; 341:570; 345:123, entre otros) .

En la misma línea, esta Sala ha sostenido que si bien la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias (CSJN, Fallos: 25:365; 307:1094; 315:2386; 316:221; 321:2294, entre otros). De allí deviene la conclusión de que carecen de fundamento las resoluciones de los tribunales inferiores que se aparten de ellos, sin aportar nuevos argumentos que justifiquen el apartamiento de la doctrina sentada en ellos (CSJN, Fallos: 324:2379), o bien modifiquen la posición sentada por el Tribunal en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (CSJN, Fallos: 303:1769; 311:1644; 316:3191; 331:1664), pues no puede olvidarse que, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad

definitiva para la justicia de la República (actual art. 116 de la Constitución Nacional; art. 14 de la Ley Nº 48; CSJN, Fallos: 312:2007; esta Sala: *in re*: "*AySA SA c/ GCBA- (CAC 24/97) s/ Proceso de conocimiento*", Causa Nº 8.749/2010, del 11/4/2023).

IX.2. En este entendimiento, cabe señalar que la Corte Suprema en el precedente "*Televisión Federal SA*" citado, con remisión al dictamen fiscal, y luego de recordar la normativa aplicable al caso (en particular, la Resolución ANA Nº 2.436/96, modificada por su similar 3.236/96 y el art. 533 CA) hizo alusión a la jurisprudencia del Máximo Tribunal según la cual cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma. Sobre aquellas pautas, consideró que al ser Fedex quien había transportado y documentado la importación de los beta videos a su nombre y de acuerdo al régimen simplificado, su situación encuadraba en lo dispuesto por el punto C.1.3. del anexo III "A" de la resolución citada, que prevé que el pago de los tributos debe ser realizado, con anterioridad al registro del formulario OM 1125, por el PSP/Courier. A su vez, en el dictamen se puso de relieve que no obstaba lo expuesto lo resuelto en Fallos: 334:972, en tanto en el caso "*Televisión Federal SA*" era Fedex quien había documentado en nombre propio la operación de importación, sin que existiera constancia alguna de que hubiese actuado por cuenta de un tercero que revistiera el carácter de "propietario" o "poseedor" de ella (apartado VII del dictamen fiscal al cual la Corte Suprema remite).

En función de expuesto, y a la luz de las consideraciones efectuadas por el Máximo Tribunal en un caso sustancialmente análogo al presente, corresponde desestimar los agravios vertidos por la actora sobre el punto.

X. Costas

Finalmente, corresponde expedirse respecto de los agravios del fisco nacional en relación con las costas. En este sentido, el fisco nacional sostiene que las costas respecto de la revocación de la multa deberían imponerse en el orden causado, teniendo en cuenta que la cuestión se resolvió sobre la base del principio de la duda. Asimismo, la demandada requiere que las costas respecto de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto confirmó parcialmente la Resolución Nº 8972/2011, se impongan a las co-actoras sustancialmente vencidas o, en su defecto, en lo que se revoca “por su orden”.

Al respecto, cabe recordar que el principio general es que se imponen al vencido, puesto que el fundamento –y principio esencial– de la institución radica en el hecho objetivo de la derrota, habida cuenta que la aplicación de costas al vencido importa una reparación de los gastos necesarios que fueran efectuados por la parte que ha resultado vencedora en el pleito, para obtener el reconocimiento de su derecho (cfr., esta Sala, *in re*: “*Pancho Dotto y Asociados SA c/ EN - AFIP- DGI - Resol. 7/02/07 s/ Dirección General Impositiva*”, del 26/6/2013).

Ello así, el artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, recepta este principio en tanto dispone que la parte vencida en el juicio deba pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado. En ese sentido, inveterada doctrina del Máximo Tribunal expone que el artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación consagra el principio rector en materia de costas, que encuentra su razón de ser en el hecho objetivo de la derrota (CSJN, Fallos: 323:3115; 325:3467); y quien pretenda exceptuarse de esa regla debe demostrar acabadamente las circunstancias que justificarían el apartamiento de ella (CSJN, Fallos: 312:889).

Sin perjuicio de lo expuesto, vale recordar que es posible reconocer excepciones a la regla del artículo 68 del Código Procesal en

las condiciones que se establecen en el segundo párrafo de la misma norma, al facultarse a los jueces a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, por decisión fundada (CSJN, Fallos: 311:809 y 317:1640, entre otros). En efecto, "*aunque una de las partes haya sido totalmente vencida en el pleito, el artículo 68, apartado 2° del código procesal confía al arbitrio de los jueces eximir a aquélla del pago de las costas*" (cfr. esta Sala, *in re:* "*Puntal S.A.C.I.F.I.A. c/ Banco Hipotecario Nacional*", del 31/8/1982). La adopción de tal temperamento requiere comprobar que el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (CSJN, Fallos 280:176, considerando 14° de la mayoría y 17° de la disidencia) o la cuestión es novedosa de tal modo que todo ello ha podido generar en la parte la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable (esta Sala, *in re*: "*Morales Silvia Mónica c/EN – PEN – AFIP – Resol 3212/11 s/ amparo Ley 16.986*", Causa Nº 30.272/12, del 20/12/2012).

Formuladas las precedentes aclaraciones, cabe precisar que en el caso no se encuentran configuradas ninguna de las excepciones precedentemente referidas que pudieran justificar apartarse del criterio general de la derrota, en el supuesto de la revocación de la multa (art. 68, primera parte, del Código Procesal; art. 1163 del Código Aduanero).

Al mismo tiempo, corresponde confirmar lo decido por el Tribunal Fiscal en relación con la imposición de costas conforme los respectivos vencimientos, en atención a que la pretensión de la actora prosperó parcialmente respecto de los importes correspondientes al IVA adicional y ganancias.

Las costas de alzada se imponen de la siguiente manera: (*i*) en el recurso interpuesto por la parte actora, a ésta, quien resulta vencida (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal); (*ii*) en el recurso interpuesto por la parte demandada, por su orden, en atención a las particularidades de la cuestión propuesta (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** (*i*) rechazar el recurso interpuesto por ambas partes y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; (*ii*) imponer las costas de alzada, respecto del recurso interpuesto por la parte actora, a ésta, quien resulta vencida (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal), y respecto del recurso interpuesto por la parte demandada, por su orden, en atención a las particularidades de la cuestión propuesta (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

En lo que respecta al recurso de apelación deducido por el letrado patrocinante de la parte actora contra la regulación de honorarios efectuada en los puntos 1 y 2 de la parte resolutiva de la sentencia del 27/10/2022, se hace saber que esta Sala conocerá del mismo, así como de otros recursos que pudiesen interponerse sobre la cuestión, una vez que sean regulados los honorarios de todos los letrados intervinientes.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 05/09/2023
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37832542#382193250#20230904102626110