En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los días del mes de del año dos mil diecinueve, reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los autos caratulados "*Televisión Federal SA (TF 31023-A) y otro c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", y

La Dra. Clara María do Pico dijo:

I.- La Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación, por el pronunciamiento de fs. 244/251, **(i)** confirmó parcialmente la resolución DEPRLA nº 9860/11 en cuanto exige a Televisión Federal SA (TELEFE) y Federal Express Corporation (FEDEX) el pago de los tributos y sus intereses, con costas, y **(ii)** la revocó en cuanto les aplicó una sanción de multa por infracción al art. 954 ap. 1 incs. a) y c), con costas en el orden causado.

Para decidir de ese modo, en primer lugar, el tribunal reseñó las actuaciones administrativas identificadas con el nº 13681-80-2006, antecedentes de esta causa. Destacó que esas actuaciones se iniciaron con la nota nº 317/06 (DV EMVI) por la que se intimó a Televisión Federal SA para que aporte documentación referida al Estudio de Valor relacionado con la causa judicial 791/05 "Artear SA s/ infracción ley 22.415", tras lo cual, se intimó a FEDEX para que también acompañe documentación relativa a las mercaderías enviadas desde Estados Unidos (Guía Aérea nº 8374 1226 7970) y nuevamente a TELEFE para que informe en relación al contrato I265700.

Por el acta de fs. 92 se formuló denuncia contra FEDEX por presunta infracción al régimen establecido en la resolución nº 3236/96, relativa a la solicitud 35939-H. A fs. 93/103 luce el Estudio de Valor efectuado mediante la nota nº 972/06 (DV EMVI) en el cual se concluyó que "corresponde repercutir la parte proporcional de los derechos de exhibición comprometidos" en virtud del contrato I265700 sobre el valor FOB

declarado para las obras cinematográficas en cuestión (solicitud 35939-H) que fueron documentadas ante el servicio aduanero por FEDEX. La liquidación realizada en función de esas pautas obra a fs. 104/105.

Tras agregar el dictamen nº 1389/06 de la Dirección de Asesoría Legal Aduanera (fs. 106/108), se dispuso la apertura del sumario en contra de FEDEX y TELEFE, que culminó con la imposición de una multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del Código Aduanero y la exigencia de la diferencia de tributos que determinó el servicio aduanero en razón del estudio de valor realizado.

Culminado ese relato, el tribunal centró el examen en la valoración efectuada por la aduana. Así, recordó que el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (ley 24.425) es el que establece las pautas para determinar el valor de la mercadería. De ese instrumento, continuó, se sigue que la primera base para la determinación del valor es el precio realmente pagado o por pagar, al que debe adicionarse los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercaderías que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercaderías.

Dijo también que los cánones que pagó TELEFE a la proveedora de los films surgen claramente del contrato y su pago se encuentra reconocido por la certificación contable de fs. 20/24 de los antecedentes administrativos. Con ello en claro y fundándose en el concepto de mercadería que contiene el Código Aduanero, la nota interpretativa al art. 8º del Acuerdo de Valor, el comentario 19.1 emitido por el Comité Técnico de Valoración y la decisión 4.1 del Comité de Valoración en Aduana, concluyó en que “lo que tiene un valor a los efectos aduaneros es el derecho de exhibición”, de allí que el canon o derecho de licencia pagado por el derecho de exhibición del film integra su valor como mercadería importada. Por ello es contrario a derecho que las partes sostengan “lisa y llanamente que el derecho de exhibición no está gravado por derecho aduanero alguno” y que los derechos aduaneros deben abonarse sólo por los casetes o soporte

de las mercaderías, pues “los derechos de autor o derechos intelectuales se encuentran incorporados en un soporte físico (…) [s]ería absurdo pretender valorar un libro, un manual, etc. solo por el papel en que se encuentre escrito”.

FEDEX, en su carácter de courrier, pretendió deslindarse de responsabilidad alegando ser mero transportista de la mercadería. El tribunal recordó, sin embargo, que fue esa firma quien documentó la operación ante el servicio aduanero y que se encuentra inscripta conforme a la resolución nº 2436/96 (modificada por resolución nº 3236/96).

Específicamente sobre los rubros que integran la liquidación de los tributos, desestimó las críticas que habían sido introducidas por las partes porque la aduana cuenta con plenas facultades para exigir su cobro, porque no se había sido acreditado que no correspondiera la exigencia de la percepción de ganancias por tratarse de bienes de uso y finalmente porque el monto del valor FOB superaba el establecido para la excepcional exclusión del régimen de percepción de las resoluciones generales 3431 y 3543 (RG AFIP nº 11/97 y resolución ANA nº 3236/96 punto E., inc. B del Anexo II A).

Por último, examinó la infracción imputada a los recurrentes en los términos del art. 954 ap.1 inc. a) y c) del Código Aduanero. En relación a TELEFE, dijo que en virtud del principio de la personalidad de la pena, consagrado en el precedente “*Safrar Sociendad Anónima Franco Argentina de Automotores, Comercial, Industrial y Financiera c/ ANA s/ nulidad de resolución*”, pronunciamiento del 27 de diciembre de 1988, no correspondía sancionarlo, pues no fue quien documentó la operación.

También revocó la sanción a FEDEX por aplicación del art. 898 CA, pues, si bien en la factura sobre la cual se realizó la declaración se hace referencia al contrato por el cual se acordó el pago del canon por los derechos de exhibición de los films, no se tiene la certeza de que tal extremo hubiera sido conocido por FEDEX al momento de la declaración.

II.- TELEFE apeló esa decisión a fs. 253 y expresó agravios a fs. 262/274, que fueron contestados por la Aduana a fs. 303. Sus quejas pueden sintetizarse así:

(i) La formulación del cargo por diferencia de tributos en su contra vulnera el principio de legalidad que rige en materia tributaria.

(ii) TELEFE no es poseedor de los films, por ello no debe responder por deuda ajena, pues no se da el supuesto que contempla el art. 783 del CA.

(iii) El Código Civil conceptualiza en forma diferenciada tenencia y posesión, y no siendo posible una aplicación analógica de normas tributarias, no existe responsabilidad tributaria de su parte.

(iv) TELEFE ya pagó IVA y Ganancias en virtud de lo que surge del informe del contador Vinocur (fs. 293/300 del expediente administrativo).

III.- FEDEX apeló a fs. 258 y expresó agravios a fs. 280/288, que fueron contestados por la Aduana a fs. 308/309. Sus agravios son:

(i) Insiste en que el verdadero importador (TELEFE) es el obligado al pago del tributo, por tratarse del sujeto en nombre del cual se importó la mercadería. Y que no obsta a ese razonamiento que su parte hubiera "asumido el rol de importador" al solo efecto de efectuar la destinación en los términos de la resolución nº 2436/96.

(ii) Es un contrasentido sostener que su parte no cometió infracción por declaración inexacta —ya que no se podía asegurar que conocía la existencia y contenido del contrato en virtud del cual se hizo el ajuste de valor— y luego considerarla responsable por la diferencia de tributos que se derivan de tal ajuste.

(iii) Su parte actuó con diligencia y cumplió con todas sus obligaciones y, toda vez que la responsabilidad solidaria en el Código Aduanero se encuentra prevista para las infracciones, como no cometió infracción alguna, no debe responder solidariamente.

(iv) Final y subsidiariamente reitera que, en todo caso, resulta de aplicación la eximición a los regímenes de percepción establecidos en las Resoluciones Generales 3431 y 3545 (resolución nº 11/97).

IV.- Si bien la Aduana apeló a fs. 278, desistió de su recurso a fs. 290 (de acuerdo con la autorización que acompañó a fs. 289). Es así que, en virtud del desistimiento (ver fs. 291), la decisión de revocar las sanciones adquirió firmeza.

V.- Así las cosas, esta sala debe resolver sobre los agravios planteados por las partes atendiendo dos centrales circunstancias derivadas de sus conductas procesales. Por un lado, como dije, la Aduana consintió la revocación de las sanciones oportunamente decididas por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1 inc. a) y c). Por otro lado, ante esta alzada ni TELEFE ni FEDEX han cuestionado el ajuste de valor realizado por la Aduana con sustento en la incidencia del contrato I265700 sobre el valor FOB declarado para las obras cinematográficas en cuestión (solicitud 35939-H).

Ambas recurrentes, sin embargo, han alegado que no deben responder por la diferencia tributaria que les exige la Aduana, atribuyéndose recíprocamente tal responsabilidad en forma exclusiva y excluyente.

Adelanto que en ambos casos, por los motivos que sostuvo el Tribunal Fiscal, que según mi parecer no han sido refutados por los recurrentes, y aquellos que desarrollaré más abajo, corresponde confirmar la exigencia de la diferencia de tributos tanto a FEDEX como a TELEFE.

VI.- A diferencia de lo que postula en su recurso, FEDEX no responde solidariamente por la diferencia de tributos que encontró la Aduana. Por el contrario, en virtud del sistema que estableció la resolución nº 2436/96 y el art. 777 del CA, cuando el Courier efectúa la destinación se constituye en sujeto pasivo del hecho imponible[1].

[1] Este extremo fue reconocido por FEDEX, pero su importancia menospreciada con la sola invocación a que realizó la operación en nombre de TELEFE.

#31569051#225286514#20190510122501016

De tal modo, aunque pueda eximirse a su parte de sanción alguna por declaración inexacta, haciendo aplicación del art. 898 del CA, por no contar con la certeza del conocimiento que pueda tener sobre la existencia y contenido del contrato I265700, ello no implica que deba dejar de responder, como obligado principal —reitero— por la diferencia de tributos que se adeude en virtud de la operación que el propio FEDEX oficializó ante la Aduana.

Por ello, habiéndose constatado la diferencia de valor de la mercadería ingresada en la operación que documentó, FEDEX debe responder por la diferencia de tributos que ese ajuste generó.

El planteo subsidiario, relativo a la eximición de los regímenes de percepciones establecidos por las Resoluciones Generales 3431 y 3545, debe también ser rechazado. Ello es así porque la recurrente no controvierte la aplicación al caso de la resolución nº 3236/96. Esa resolución excluye a la operación de autos, en razón de su monto, del régimen simplificado para el cual se estableció la eximición en la resolución nº 11/97.

VII.- TELEFE también debe responder por la diferencia tributaria. Ello es así porque, como destaqué, consintió el ajuste de valor practicado con fundamento en que el canon o derecho de licencia pagado por el derecho de exhibición del film integra su valor como mercadería importada, porque "lo que tiene un valor a los efectos aduaneros es el derecho de exhibición".

Siendo esto así, una interpretación armónica y sistemática del Código Aduanero, respetuosa de los principios que lo informan, no puede aceptar la distinción que la recurrente propone con sustento en la conceptualización que el Código Civil formula sobre la "tenencia" o "posesión" de un determinado bien. Es que, en razón del concepto amplio que el artículo 10 CA establece sobre lo que debe considerarse mercadería, el ajuste de valor practicado permite encontrar que, como concluyó el pronunciamiento apelado y fue consentido por las recurrentes, lo que realmente define el valor comercial de la operación no son los soportes físicos en los cuales se encuentran las obras sobre las que versa el contrato I265700 (casetes), sino

su contenido. En simples términos, el valor de la operación aduanera viene dado por el costo que tuvo para TELEFE adquirir el derecho a exhibir las películas. Ello es, incluso, lo que permite advertir el carácter comercial de la operación y no para consumo.

Así, considero que la distinción propuesta en relación a la tenencia o posesión de los soportes físicos en los que se encuentran los films (que, se recuerda, es la mercadería ingresada al país), carece de relevancia a efectos de la determinación de su responsabilidad sobre los tributos.

Entiendo que quien adquiere un derecho a exhibir los films ingresados mediante la Guía Aérea nº 8374 1226 7970 (solicitud 35939-H) y aprovecha económicamente ese derecho, es "el propietario o el poseedor" de la mercadería objeto de la operatoria gravada en los términos de los arts. 10 y 783 CA.

Esa extensión de responsabilidad tributaria no se aprecia violatoria del principio de legalidad, como lo postula la recurrente. Por el contrario es la interpretación que mejor conjuga el espíritu de la norma con la preservación de la renta fiscal.

Finalmente, el planteo subsidiario sobre la improcedencia de las retenciones de IVA y Ganancias debe ser también rechazado. Es que, de acuerdo con la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la retención debe ser efectuada por el agente de retención sin perjuicio de que se las considere un pago a cuenta del tributo y se encuentre culminado el período fiscal al cual se refiere (Fallos: 308:442; cuya doctrina, en lo sustancial, ha sido reiterada recientemente en las causas nº *306/2013 (49-S)/CS1* y *172/2013 (49-S) /CS1*, caratuladas "*San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI*", con sentencia del 27 de octubre de 2015). Máxime cuando el rol que el ordenamiento asigna a la Aduana (artículo 22 de la ley 11.683, los artículos 27 y 51 de la ley del IVA, el decreto 2394/91, el artículo 39 de la ley del Impuesto a las Ganancias, el decreto 1076/92, y las RG DGI 3431/91 y 3543/92) se funda en razones de conveniencia en la

política de recaudación tributaria derivadas de que la procedencia de los impuestos se encuentra subordinada a su previa verificación (en el caso, el estudio de valor de la operación documentada), tarea que, precisamente, está a cargo del mencionado organismo aduanero (ver también, esta Cámara, *mutatis mutandi*, Sala II, causa "*Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. y otro c/D.G.A. s/Recurso directo de organismo externo*" y Sala V, causa "*Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/D.G.A. s/Recurso directo de organismo externo*", sentencias del 30 de junio y 12 de mayo de 2015, respectivamente).

Por las razones expuestas, **VOTO** por desestimar los recursos de apelación interpuestos por Televisión Federal SA (TELEFE) y Federal Express Corporation (FEDEX), con costas (art. 1163 CA y 68 CPCCN).

Los Dres. Liliana María Heiland y Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto que antecede.

En función del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** desestimar los recursos de apelación interpuestos por Televisión Federal SA (TELEFE) y Federal Express Corporation (FEDEX), con costas (art. 1163 CA y 68 CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Clara María do Pico **Liliana María Heiland**

Rodolfo Eduardo Facio

Fecha de firma: 09/05/2019
Alta en sistema: 10/05/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#31569051#225286514#20190510122501016