



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 6 de Septiembre de 2022

Vistos los autos: "Televisión Federal SA (TF 31023-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo allí dictaminado, se declaran admisibles los recursos extraordinarios y se revoca parcialmente la sentencia apelada con los alcances que surgen de la presente. Con costas. Notifíquese y remítanse los autos al tribunal de origen, a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recursos extraordinarios interpuestos por **Federal Express Corporation**, representada por la **Dra. Elizabeth M. Freidenberg** y el **Dr. Alejandro Daniel Calise** y **Televisión Federal SA**, representada por el **Dr. Nilton Huamán Navarrete**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Patricia E. Feliciano**.

Traslados contestados por la **Dirección General de Aduanas**, representada por el **Dr. Fabricio Andrés Dema**, **Televisión Federal SA**, representada por el **Dr. Nilton Huamán Navarrete** con el patrocinio letrado de la **Dra. Patricia E. Feliciano** y **Federal Express Corporation**, representada por el **Dr. Alejandro Daniel Calise**.

Tribunal de origen: **Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fs. 206/214, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución (PRLA) 9860/11, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Dirección General de Aduanas (AFIP), en cuanto había formulado cargos a Federal Express Corporation (FEDEX) y Televisión Federal S.A. (TELEFE) por los tributos adeudados como consecuencia de la mercadería importada y documentada en la declaración (OM 1125 S) N° 35939-H, del 26/08/2014, Guía Aérea 837412267970. Asimismo, revocó dicho acto en cuanto había impuesto a las mencionadas empresas una multa en los términos del art. 954, incs. a) y c), del Código Aduanero (CA).

En primer término recordó que, a través de la solicitud particular 3539-H, FEDEX documentó la importación de cassettes digitales beta. Sin embargo, continuó, la Aduana, con posterioridad, constató que dicha mercadería contenía distintas obras cinematográficas por las que TELEFE había abonado un canon para obtener su licencia de exhibición en virtud del contrato I265700, que esta última sociedad había suscripto con Warner Bros International Televisión Distribution. En virtud de ello, el Fisco dictó la referida resolución que, entre otras cuestiones, reajustó el importe declarado en la solicitud, incorporando el canon abonado por la licencia de exhibición al valor FOB de la mercadería.

En síntesis, el Tribunal Fiscal sostuvo que los derechos de autor o derechos intelectuales se encuentran incorporados en un soporte físico, por lo que integran el valor de la mercadería.

En segundo lugar, y en lo atinente a la responsabilidad de FEDEX, señaló que ésta había documentado la importación a través del régimen simplificado previsto en la resolución de la Administración Nacional de Aduanas (ANA) 2.436/96, motivo por el cual rechazó que ella hubiera intervenido como mero transportista.

En tercer término, en lo que se refiere a TELEFE, sostuvo que la decisión de la Aduana encontraba adecuada justificación en las normas legales que rigen el caso, ya que fue la consignataria de la mercadería.

En el mismo sentido, confirmó la decisión del Fisco de requerirle a las mencionadas sociedades el pago de las percepciones de IVA adicional y ganancias, ya que, según indicó, la Aduana posee plena competencia para exigirlos y percibirlos.

Por tales motivos, y en lo que ahora interesa, concluyó que en los términos de los artículos 777 y 783 del CA correspondía confirmar los cargos cuestionados, en tanto exigían el pago de los tributos en forma solidaria a FEDEX, en su carácter de sujeto que documentó la solicitud particular 3539-H, y a TELEFE, como consignatario poseedor de la mercadería.

En cuanto a la multa, concluyó que era improcedente pues FEDEX documentó la importación tomando en cuenta los valores que resultaban de la factura aportada al expediente administrativo, lo que descartaba cualquier infracción, mientras

TELEVISION FEDERAL SA (TF 31023-A) Y OTRO C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

que TELEFE, agregó, no podía ser sancionada por una declaración inexacta que no suscribió.

Disconforme con tal pronunciamiento, tanto FEDEX como TELEFE dedujeron sendos recursos de apelación.

-II-

A su turno, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala I) confirmó la decisión del Tribunal Fiscal (v. fs. 331/334).

Por un lado, explicó que se encontraba fuera de debate la revocación de las multas aplicadas a las empresas por la infracción prevista en el art. 954 del CA, ya que no había sido objeto de apelación por parte del Fisco. Por otro lado, añadió que ninguna de las recurrentes había cuestionado el ajuste de valor realizado por la Aduana con sustento en la incidencia del contrato I265700 sobre el valor FOB de las obras cinematográficas en cuestión.

Sentado lo expuesto, y en relación a FEDEX, sostuvo que la resolución (ANA) 2.436/96 y el art. 777 del CA establecen que cuando el *courier* efectúa la destinación se constituye en sujeto pasivo del hecho imponible.

Agregó que el planteo subsidiario relativo a la excepción de los regímenes de percepción establecidos por las resoluciones generales (DGI) 3.431 Y 3.545 debía ser rechazado ya que *"la recurrente no controvierte la aplicación al caso de la resolución 3.326/96 ... que excluye a la operación de autos, en*

razón de su monto, del régimen simplificado para el cual se estableció la eximición en la resolución n° 11/97".

En lo que respecta a TELEFE, indicó que también debe responder por la diferencia tributaria.

Sostuvo, con apoyo en el concepto de mercadería fijado en el art. 10 del CA, que lo definitorio del valor comercial de la operación no son los soportes físicos en los cuales se encuentran las obras, sino su contenido. En simples términos, agregó, el valor de la operación aduanera viene dado por el costo que tuvo para TELEFE adquirir el derecho a exhibir los referidos largometrajes.

En tal sentido, especificó que *"quien adquiere un derecho a exhibir los films ingresados mediante la Guía Aérea n° 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 del CA"*.

Por último, rechazó el planteo que había formulado TELEFE respecto de las percepciones de IVA e impuesto a las ganancias. Explicó que, de acuerdo a la jurisprudencia de V.E., la percepción debe ser efectuada por el agente de percepción sin perjuicio de que luego se las considere un pago a cuenta del tributo.

-III-

Disconformes con tal pronunciamiento, tanto FEDEX como TELEFE dedujeron sendos recursos extraordinarios, que fueron concedidos por la Cámara en orden a la interpretación y aplicación de normas federales (v. fs. 400).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Recurso extraordinario de FEDEX (v. fs. 349/369).

Explicó que documentar una operación ante la Aduana no constituye el hecho imponible de una importación para consumo, sino que ello lo configura la voluntad de introducir mercadería en el territorio argentino por tiempo indeterminado, lo que sólo puede hacerlo el dueño del producto.

Expuso que no puede interpretarse que la resolución (ANA) 2.436/96 designe al *courier* como importador y, por ende, sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues dicho reglamento no tiene otra razón que permitirle a ese *courier* realizar los trámites aduaneros, circunstancia indispensable para cumplir con el servicio "puerta a puerta" que presta.

Citó, en apoyo de su postura, lo resuelto en Fallos: 334:972 pues considera que, de acuerdo a lo allí decidido, debe reconocerse que TELEFE ha sido el verdadero importador de la mercadería que origina el reclamo tributario a cuyo pago se resiste.

De no seguirse la interpretación que postula, pidió que se declare la inconstitucionalidad de la resolución (ANA) 2.436/96, pues considera que ella modifica el CA respecto del hecho imponible y de los sujetos pasivos tipificados para los derechos de importación.

Finalmente, denunció que la decisión de la cámara viola lo dispuesto en diferentes convenios internacionales y normas de transporte aéreo, de las que se desprende que el transportista aéreo no tiene obligación de verificar la

exactitud de la declaración que el expedidor extranjero hace sobre las características de las mercaderías y que, una vez entregada la mercadería, dicha responsabilidad recae sobre el destinatario/consignatario.

Recurso extraordinario de TELEFE (v. fs. 336/347).

Por su parte, TELEFE también sostiene que no realizó el hecho imponible pues no introdujo la mercadería al territorio nacional, en los términos del art. 635 del CA.

Reconoció que dicho ordenamiento prevé como responsables solidarios del derecho de importación a ciertos sujetos que, si bien no realizan el hecho gravado, deben cumplir con la carga fiscal, como es el caso del propietario "y/o" poseedor de mercadería importada.

Manifestó que el CA no contiene un concepto sobre lo que debe entenderse por "propietario" o "poseedor", por lo que debe recurrirse al Código Civil vigente en el momento en el que la mercadería fue importada.

En tal sentido, explicó que TELEFE recibió una "licencia de exhibición" de obras cinematográficas, cuyo importador fue FEDEX, con la obligación de devolver dicho material al vencimiento del contrato que suscribió con Warner Bros. Expuso, que tal circunstancia, con arreglo a las prescripciones del ordenamiento civil, impide considerar que haya tenido la "propiedad" o "posesión" de los beta videos, que siempre pertenecieron al licenciante.

Afirmó que quien debe devolver las cintas grabadas a su propietario no puede ser considerado dueño o poseedor de ellas.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Arguyó que TELEFE tuvo los cortometrajes en su poder pero siempre reconociendo en otro la propiedad, lo que lo transforma en un simple "tenedor" de cosa ajena, mas no en su poseedor ni propietario.

Por último, explicó que el titular de los derechos sobre una obra puede dar autorización a terceros para que la utilicen o exploten. Esas autorizaciones suelen denominarse "licencias", que concede el uso de ciertos derechos, como el de su reproducción, pero no transfiere su propiedad ni posesión.

-IV-

A mi modo de ver, los remedios federales resultan formalmente admisibles, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de normas federales (Código Aduanero ley 22.415 y sus normas reglamentarias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que los recurrentes han sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Considero pertinente recordar que, al encontrarse en discusión el alcance que cabe asignar a normas de derecho federal, la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos de las partes o de la Cámara, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 311:2553; 314:529; 316:27; 321:861, entre muchos otros).

-v-

En primer lugar, considero conveniente efectuar una breve reseña de los acontecimientos que dieron origen al presente pleito.

El 05/12/2003 FEDEX documentó, a través del régimen simplificado (OM-1125) regulado por la resolución (ANA) 2.436/96, modificada por su similar 3.236/96, la guía 8374 1226 7970 que contenía cassettes beta videos por un valor de ciento ochenta dólares estadounidenses (USD 180), cuya importación se materializó mediante la solicitud particular 35939-H.

Los tributos que gravaban la importación de esos beta videos fueron determinados y pagados por FEDEX sobre el valor en aduana de la mercadería declarada por el embarcador (USD 180). La mercadería fue librada y entregada a TELEFE.

Con posterioridad, la Aduana constató que los cassettes contenían distintas obras cinematográficas por las que TELEFE había abonado un importe a Warner Bros en concepto de licencia por exhibición.

Ante ello, el Fisco dictó la resolución (PRLA) 9.860/11 que, entre otras cuestiones, tuvo por objeto reajustar el importe declarado en la solicitud de importación, añadiendo al valor FOB de las mercaderías el canon abonado por la licencia de exhibición. Así, formuló cargos por diferencia de tributos contra: a) FEDEX, en su carácter de sujeto que documentó la operación ante el servicio aduanero, en los términos del art. 777 del CA, y b) TELEFE, como propietario o poseedor de la mercadería, de acuerdo al art. 783 de ese ordenamiento legal.

Además, mediante el citado acto, la Aduana impuso una multa a las mencionadas empresas.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

-VI-

Tal como ha quedado planteada la controversia, la única cuestión a dilucidar en esta instancia radica en la responsabilidad tanto de FEDEX cuanto de TELEFE frente al pago de los tributos aduaneros exigidos por el Fisco como consecuencia del despacho 04073PART033076V.

Pienso que ello es así ya que la revocación de la multa por parte de la Cámara no ha sido objeto de impugnación por el Fisco demandado.

Sentado lo anterior, considero pertinente señalar que, en esta instancia, se encuentra fuera de debate que:

- a) FEDEX, en su carácter de *courier*, documentó, a través de la solicitud 35939-H (Formulario OM 1125), la importación de beta videos cassettes;
- b) Para ello, recurrió al régimen simplificado previsto en la resolución (ANA) 2.436/96, modificada por su similar 3.236/96;
- c) Los referidos cassettes contenían largometrajes por los que TELEFE había abonado a Warner Bros ciertos importes en concepto de licencia por exhibición;
- d) Una vez ingresados al territorio nacional, los cassettes fueron entregados a TELEFE.
- e) Exhibidos los cortometrajes, TELEFE debía restituir los cassettes a Warner Bros.

-VII-

En primer lugar, analizaré los agravios vertidos por FEDEX en su recurso extraordinario y, por ende, su situación frente al pago de los tributos aduaneros exigidos por el Fisco.

Como señalé, no se encuentra controvertido en esta instancia, y así lo ha reconocido la propia FEDEX (cfr. fs. 34 vta.), que ella documentó la importación de los beta videos que contenían diversos largometrajes a través del régimen simplificado establecido en la resolución (ANA) 2.436/96, modificada por su similar 3.236/96, sin que haya dejado constancia en dicha oportunidad de que la mercadería era ingresada por cuenta de un tercero o que ignoraba su contenido de acuerdo a lo previsto en el Anexo III A, punto C.1.2, de ese reglamento.

Aclarado ello, cabe señalar que el art. 553 del CA prescribe: *"Los 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."*

Para regular dichos envíos postales, la Administración Nacional de Aduanas dictó la resolución (ANA) 2.436/96, modificada por su similar 3.236/96. Su anexo II.A, apartado D), determina que: *"El 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"*.

Más adelante, su anexo III.A, apartado C.1.1., dispone: *"Cuando se tratare de mercaderías no comprendidas por el Punto E)-1 del ANEXO II (EXCLUSIONES) de esta Resolución, el*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

PSP/Courier 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. indica que "El pago de tributos, deberá ser satisfecho por el PSP / Courier con anterioridad al registro del OM-1125, estableciéndose las debidas constancias en el documento respectivo" (subrayado añadido).

En relación a esta obligación de pago colocada en cabeza del *courier*, el punto C.1.2. de ese anexo señala: "El PSP/Courier 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". Como ya puntualicé, FEDEX no dejó constancia, en los términos de este precepto, de que la mercadería era ingresada por cuenta de un tercero o que ignoraba su contenido de acuerdo a lo previsto en el Anexo III A, punto C.1.2, de ese reglamento

Llegado a este punto, estimo necesario recordar la inveterada doctrina de esa Corte que señala que 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 (Fallos: 324:291, 1740 y 3143; 328:1774, entre muchos otros).

En base a estas asentadas pautas hermenéuticas, es claro para mí que al ser FEDEX quien transportó y documentó la importación de los beta videos a su nombre y de acuerdo al régimen simplificado, su situación encuadra en lo dispuesto por el punto C.1.3. del anexo III "A" ya transcripto, que prevé que el pago de los tributos debe ser realizado, con anterioridad al registro del formulario OM 1125, por el PSP/courier.

No obsta a tal conclusión lo resuelto en Fallos: 334:972, sentencia que remitió al dictamen de esta Procuración General, pues los hechos allí ventilados difieren sustancialmente de los de esta causa.

En efecto, en dicho precedente no se discutía que la mercadería exportada era de "propiedad" de Oscar Meléndez y de Oscar Meléndez Construcciones, mientras que Comexa S.R.L. actuaba "por cuenta de" éstos (cfr. acápite VI, punto 7. y 1. respectivamente del dictamen).

En el *sub lite*, por el contrario, no ha sido objeto de controversia que fue FEDEX quien documentó en nombre propio la operación de importación, sin que exista constancia alguna de que haya actuado por cuenta de un tercero que revistiera el carácter de "propietario" o "poseedor" de ella, aspecto sobre el cual me ocuparé en detalle más adelante. Tal circunstancia, a mi juicio, impide aplicar al presente proceso las conclusiones vertidas en aquella causa.

Por otro lado, en lo atinente a la tacha de inconstitucionalidad de la resolución (ANA) 2.436/96, observo que FEDEX recién efectúa este planteo -por primera vez- al



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

deducir su apelación extraordinaria (cfr. fs. 363 vta.), lo que constituye el fruto de una reflexión tardía que impide su consideración en esta instancia (Fallos: 326:3058 y sus citas, entre muchos otros).

Por último, considero que la decisión de la alzada de rechazar el pedido de eximición de ingreso de las percepciones establecidas por las resoluciones generales (AFIP) 3.431 y 3.545 solicitado por FEDEX, devino firme e irrevisable pues no ha sido objeto de agravio en el recurso extraordinario.

En razón de lo expuesto, entiendo que corresponde confirmar el pronunciamiento apelado respecto de la situación de FEDEX.

-VIII-

Sentado lo anterior, me referiré a los agravios plantados en el recurso extraordinario de TELEFE.

Tal como ha sido expuesto, la Cámara confirmó el acto impugnado en cuanto había atribuido a TELEFE responsabilidad solidaria en su carácter de propietario o poseedor de la mercadería, con fundamento en lo dispuesto por el art. 783 del CA.

Para así decidir, el a quo especificó que "... quien adquiere un derecho a exhibir los films ingresados mediante la Guía Aérea n° 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" (cfr. fs. 334, párrafo 3°, el subrayado no pertenece al original).

Cabe recordar que el art. 783 del CA citado establece: *"El 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 ..."*.

Ha sostenido V.E. que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6° y su cita), y que es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649).

Sobre la base de dichas pautas hermenéuticas, me parece evidente que la interpretación que realiza la Cámara del art. 783 del CA no se ajusta a los parámetros señalados en el párrafo anterior, pues tiene por verificado el requisito de la *"propiedad"* o *"posesión"* de los cassettes 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, desatendiéndose de todo estudio de la legislación de derecho común que regula la *"propiedad"* y la *"posesión"*.

No debe perderse de vista que es la importación de la mercadería (cassettes) lo que hace nacer el hecho imponible, y la licencia de exhibición opera para cuantificar la obligación tributaria resultante.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Pienso que, ante la ausencia de una definición específica en el CA sobre lo que constituye la "propiedad" o la "posesión" de la mercadería importada (cassettes), no es posible prescindir de lo previsto en la legislación nacional común vigente al momento de documentación e introducción de los cassetes 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).

Tal estudio resulta, desde mi óptica, ineludible a la luz de la reiterada jurisprudencia de V.E. que ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos 313:1366, entre otros).

No se me escapa que esa Corte también ha exigido, como recaudo para la aplicación de dicha doctrina, que se efectúen las discriminaciones que resulten impuestas por la naturaleza de lo que constituye la sustancia del derecho público. Sin embargo, pienso que tal extremo se encuentra a salvo en el caso, dado que ninguna particularidad de éste demuestra que sus connotaciones específicas sólo resultarían atendidas si la "propiedad" o la "posesión" exigidas por el art.

783 del CA tuvieran contemplada una definición diversa de la ya brindada por la ley nacional de derecho común.

A la luz de lo expuesto, considero que no puede atribuirse a TELEFE el carácter de "propietaria" o "poseedora", en los términos del art. 783 del CA antes transcripto, de los beta videos objeto de la importación. Así lo creo, ya que se encuentra fuera de debate que la citada empresa debía restituir a Warner Bros los casetes que contenían los largometrajes luego de su exhibición, reconociendo que eran de propiedad de esta última (cfr. fs. 85 y 149 del expediente administrativo 310223-A).

Por lo dicho, contrariamente a lo resuelto por la Cámara, entiendo que no se encuentran reunidos los requisitos exigidos por el art. 783 del CA y, por ende, que la resolución (PRLA) 9860/11 debe ser revocada respecto de los cargos formulados a TELEFE.

-IX-

Por todo lo expuesto, opino que corresponde declarar formalmente admisibles los recursos extraordinarios deducidos por FEDEX y TELEFE y revocar parcialmente la sentencia apelada, con el alcance aquí indicado.

Buenos Aires, de octubre de 2020.