República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-114261259-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Octubre de 2022

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados ”JOFEMAR S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente Nº 34647-A;

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para resolver en los autos caratulados ”JOFEMAR S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente Nº 34647-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que a fs. 8/16 se presenta, por apoderado, la firma JOFEMAR S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA n° 594/14, recaída en la Actuación n° 13810-285-2008/2, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el Cargo n° 1287/11, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a la mercadería declarada en las destinaciones de importación para consumo, realizadas durante los años 2006/2008. Se refiere al contrato de licencia celebrado con la firma DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC. (licenciante). Afirma que el ajuste efectuado resulta de una presunción o meras conjeturas de un “promedio ponderado”. Sostiene que no se han configurado los requisitos exigidos por el Acuerdo de Valoración para la inclusión de regalías al valor de transacción. Sostiene que el vendedor no impone ninguna condición con respecto al pago de estos cánones, que el comprador actúa de forma independiente con el otorgante de la licencia, es por ello que no forma parte del valor en aduana. Señala que la obligación de pagar un canon por cada unidad de mercadería vendida deriva de pagar de un contrato separado que no está relacionado con la venta de las mercaderías para su exportación al país de importación ni constituye una condición de venta. Plantea la improcedencia y nulidad del ajuste. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 27/35 vta. se presenta el representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Por imperativo procesal, niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y derecho esgrimidas por la actora que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la actora, sostiene que, el pago de del derecho de licencia cuestionado en la causa constituyó una condición de venta, razón por lo cual, al no haberse incluido en el valor FOB de las mercaderías amparadas en las operaciones documentadas por la actora, el mismo debió ser ajustado. Considera, que la resolución se encuentra debidamente fundada y resulta ajustada a derecho. Se refiere al Acuerdo del GATT/OMC. Afirma, que la importadora no cumplió con las solicitudes de información que fueron requeridas. Considera que para el caso que nos ocupa, el licenciante ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la

resolución apelado, con costas.

III.- Que, fs. 140 vta., se elevan los autos a la Sala “F” y, a fs. 141, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la Actuación Administrativa SIGEA n° 13810-285-2008/2 se inicia a fs. 1/12 con el Estudio de Valor de la División Empresas Vinculadas mediante Nota n° 980/11. A fs. 13, obra Nota n° 1017/11 de la División Registro de Importación. A fs. 14/15, se notifica a la firma JOFEMAR S.A. el cargo formulado y se intima a abonarlo. A fs. 16, se inicia el procedimiento de impugnación. A fs. 49/59 se agrega la Nota n° 1109/13 de la División Empresas Vinculadas y a fs.114 /116 vta., con fecha 24/02/2014, se dicta la Resolución DE PRLA n° 594/14, la cual se apela en autos.

V.- Que, en primer lugar, corresponde referirme al agravio referente a la nulidad de la resolución apelada por falta de fundamentación. En tal sentido, se advierte que la nulidad planteada por la actora se encuentra directamente vinculada con los agravios que sustentan la apelación, razón por la cual se tratará con el fondo de la cuestión.

VI.- Visto lo precedente corresponde considerar si la resolución apelada es ajustada a derecho.

Como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el Cargo n° 1287/11 contra la aquí recurrente, reclamándole un importe en concepto de diferencia de tributos, como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías importadas por la referida firma mediante los D.I. en el período 2006/2008, que habrían sido adquiridas a empresas proveedoras del exterior vinculadas entre sí con la importadora, por no haberse incluido en ninguno de los precios allí documentados, el valor del derecho de licencia de las mercaderías, sobre la base de los términos del contrato suscripto entre la actora (licenciataria) y la firma Disney Consumer Products Latin America Inc (licenciante).

El sumariante consideró que existían motivos para dudar de los valores declarados por la recurrente en los citados despachos, razón por la cual procedió a ajustar los valores declarados de conformidad con el art. 8, párrafo 1, c) del Acuerdo del GATT, calculándose el porcentaje del total de las regalías devengadas sobre los valores FOB de importación de las mercaderías importadas procedentes de vendedores con los que JOFERMAR S.A. se encontraba vinculada.

En tal sentido, el Estudio de Valor realizado mediante Notas nros. 980/11 1109/13 y 1145/13 de la División Empresas Vinculadas, expresa que las conclusiones finales se basaron en el análisis de los datos obtenidos del Sistema Oracle Discoverer y ExiPro de Nosis, como así también de los datos obtenidos del Sistema E-fisco, (los cuales de hecho no fueron agregadas), motivó por el cual se ajustó el valor declarado, por considerarlo inferior al correspondía según los análisis efectuados y, en consecuencia formuló cargo por la diferencia de tributos.

Sobre la base de los términos del Contrato celebrado entre la aquí recurrente JOFEMAR S.A. con la firma vinculada DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC, con motivo de la importación de mochilas, bandoleras, billeteras, etc, bajo la marca “Valentina”, la obligación de pago de regalías sobre ventas internas es el 13 % y ventas externas el 19 % de las Ventas Netas de dichos Artículos.

El servicio Aduanero, en base a las sospechas referentes al valor declarado solicitó a la firma que acompañe original o copia certificada los contratos de licencia celebrados entre JOSEMAR S.A. y DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICAN INC., correspondientes al primer trimestre de 2006, como también desde junio a diciembre de 2007 y el año 2008.

En el referido Estudio de Valor el servicio aduanero sostuvo que: “*…atento a la continuidad de las importaciones por productos marca Disney por parte de JOFEMAR S.A., a la copia de la nota presentada por el despachante de aduana y debido a la falta de respuesta de los pedidos efectuados por esta División, a efectos de proseguir con el estudio de valor y salvaguardar la renta fiscal se presume que el contrato entre la firma del asunto y Disney Consumer Products Latin American Inc. ha sido prorrogado en los mismos términos oportunamente convenidos por las partes”* y agrega que, en virtud de las características por las cuales la recurrente desarrolló su actividad y en resguardo de la renta fiscal, no ha

tenido *"otros elementos debido a la falta de respuesta por parte de la firma…"* Debido a ello, la Aduana consideró que se cumplían*"…las condiciones establecidas en el Art. 8 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC: 1) Que estén relacionados con las mercaderías que se valoran. 2) Que el pago de las regalías constituya una condición de venta de las mercaderías. 3) Que su importe no esté incluído en el precio pagado o por pagar de las mercaderías*".

En base a lo expuesto, la Aduana entendió que el monto de los cánones devengados debería ser añadido directamente al valor de valor FOB de la mercadería involucrada, proponiendo la aplicación de un ajuste ponderado del promedio de los años 2003 a 2005, aplicando así un porcentaje promedio para los períodos 2006/2008 del 22,92 %.

VII.- Ahora bien, visto lo expuesto precedentemente, corresponde analizar la procedencia del ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero a la luz de las disposiciones contenidas en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994 -del que nuestro país es parte-, norma que aprobó el sistema de valoración de las mercaderías importadas.

En este orden de ideas, del ajuste del valor FOB documentado en los despachos de importación correspondientes los años 2006/2008 de la firma recurrente, por lo que, radicando la vértice de la cuestión radica en el hecho de si procede en el caso el ajuste por aplicación del art. 8º ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (leyes 23.311 y 24.425).

La doctrina relativa al *thema decidendum* sostiene que el ajuste por cánones y derechos de licencia *"... constituye uno de los temas más intrincados del Acuerdo de Valoración, ya que existen muy pocas precisiones sobre este asunto en el texto legal"* (conf.: Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 211 y ss., con cita de Saul L. Sherman y Hinrich Glashoff, "Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code").

El art. 1º del Acuerdo de Valor establece que "*...el valor en aduanas de las mercaderías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías, ..., ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8º ....";* y el artículo 8º establece -en lo que aquí interesa, en su ap. 1 c)- que "*... para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1º, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas...., los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar....*".

Conforme lo dispuesto por el citado artículo 8 ap. 1 c). del Acuerdo de Valor del GATT, es preciso la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un "ajuste" de valor por el concepto "cánones y derecho de licencia":*, A saber: "a) Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) Que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías; c) Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías."*

Los tres requisitos mencionados se deben cumplir simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada" (conf.: Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

VIII.- En base a lo expuesto, el servicio aduanero, en oportunidad de realizar la revisión del valor de transacción, consideró que el valor en aduana de las importaciones realizadas por "JOSEMAR S.A." durante los años 2006/2008 debía ser recompuesto en función de los cánones relacionados con el contrato de licencia, ya que habría existido condición de venta, ya sea directa o indirecta, con relación a los proveedores de las mercancías.

La duda inicial respecto del valor documentado se basó en los datos obtenidos y el análisis doctrinario de las cuestiones contractuales referentes a la licencia de uso de la marca y pago de los cánones, circunstancias que, desde ya se adelantó, no fueron acreditadas apropiadamente en las actuaciones administrativas.

En este orden de ideas, la División Empresas Vinculadas tuvo en cuenta para realizar el ajuste los siguientes indicios (según consta a fs. 1/6 de las act. adms.): Durante el Ejercicio 2006/2007/2008, Jofemar S.A., declaró como actividad principal la "*reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior y provistas por vendedores del exterior que en principio no se encuentran vinculados con el importador ni con el licenciante, no obstante, se da por entendido que el vendedor fabricante del exterior, debe condicionar la fabricación del producto licenciado, al hecho que el importador, cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica*".

La Nota Interpretativa al párrafo 1 c) del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en relación a los cánones o derechos de licencia, establece lo siguiente: "*Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador*".

Respecto del tercer párrafo, dicha nota señaló que: "*En los casos en que no haya* ***datos objetivos y cuantificables*** *respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1. (...). Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (como en el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente, o el de que el canon no pueda ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hayan acordado el comprador y el vendedor) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon. En cambio, si el importe de éste se basa únicamente en las mercancías importadas y puede cuantificarse sin dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar. "*

Cabe señalar que en el Estudio de Valor (obrante a fs.46/59 de las act. adm.) el servicio aduanero consideró que, "…*se centró el análisis en el requisito condición de venta por las mercaderías importadas, que debe requerir el pago del canón… al expresar que forman parte del valor de aduana los cánones o derechos de licencia relacionados con las mercaderías a valorar que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida que los mencionados cánones y derechos no esté incluídos en el precio realmente pagado o por pagar.*

No hay duda, que los cánones y derechos de licencia son parte del valor de transacción para determinar el valor de aduana siempre que los mismos sean una condición de venta, y de ser tomados como condición de venta debe ser de forma objetiva y cuantificable y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones.

Ello, constituye el error fundamental en el que incurre la Aduana y por el que, en definitiva, corresponderá revocar lo pretendido por el organismo Fiscal, pues es claro que, la cuantificación para la pobremente fundada recomposición del valor, al momento del ingreso de las mercaderías, resultaba imposible de establecer -en los términos de la nota interpretativa del tercer párrafo del art. 8 del Acuerdo de Valor-, no solo por el hecho de que el contrato con DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA (que autoriza la distribución de los productos bajo licencia en el territorio), no contemplaba una regulación específica respecto de los insumos, limitándose a los productos fabricados por JOFEMAR S.A., por lo que lógicamente, la compra de dichos insumos en el mercado local como en el mercado internacional, no tiene relación con el contrato en tanto nada dice al respecto ni se ha demostrado primigeniamente –ni pretendido acreditar- antes de descartar el valor declarado por la aquí recurrente, si no que estamos frente a un hecho más gravoso, entiéndase, el servicio aduanero, ante la falta de presentación del contrato relativo a los períodos cuestionados, pretendió extender, a su antojo, la vigencia temporal del contrato originario, sin siquiera considerar los posibles y probables cambios de las condiciones pactadas a la luz de vaivenes del comercio internacional.

Entonces, en base a estas circunstancias descriptas, no puede establecerse con datos objetivos y cuantificables el canon que correspondería por las mercaderías importadas, ya que los mismas no pueden ser distinguidas dentro de los "Artículos Bajo Licencia" vendidos por la recurrente, razonamiento explayado por esta Sala en el precedente caratulado "World Sport S.A. c/ DGA", sentencia de fecha 7/11/2014, que fuera confirmado por la Sala IV de la Alzada, en fecha 15/09/2015, cuyas conclusiones resultan aplicables al caso.

En este cause argumentativo no cabe sino concluir que el ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero en flagrante inobservancia del marco regulatorio del procedimiento en cuestión, destacándose centralmente la falta de fundamentos que motivaron el ajuste cuestionado.

Como consecuencia lógica de lo concluido, corresponde declarar la improcedencia del cargo n° 1287/11 formulado a raíz del ajuste practicado y revocar la Resolución DE PRLA n° 594/14.

IX.- Que, por el modo en que se resuelve la presente, no corresponde las demás cuestiones vertidas por la recurrente en su escrito recursivo.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución DE PRLA n° 594/14, recaída en la actuación SIGEA n° 13810-285-2008, en cuanto ha sido materia de agravio.

2) Costas a la demandada.

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Vocal preopinante.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1) Revocar la Resolución DE PRLA n° 594/14, recaída en la actuación SIGEA n° 13810-285-2008, en cuanto ha sido materia de agravio.

2) Costas a la demandada.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación (art. 1162 del C.A.).

Regístrese y notifíquese. Firme que queda la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.25 14:26:41 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.25 23:53:44 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.25 23:53:45 -03:00