República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-99242251-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 19 de Septiembre de 2022

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados ”AUTOLIV ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente Nº 37.058-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 **”AUTOLIV ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”**, expediente Nº **37.058-A**,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 133/164 se presenta, por apoderado, la firma AUTOLIV ARGENTINA S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA n° 1293/16, recaída en la Actuación n° 13681-140-2011/8, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el Cargo n° 707/14, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a la mercadería declarada en las destinaciones de importación para consumo por ella realizadas durante el año 2009/2010. Se refiere al contrato de licencia celebrado con la firma Autoliv Development AB (licenciante). Afirma que el ajuste efectuado resulta equivocado, infundado y arbitrario. Sostiene que no se han configurado los requisitos exigidos por el Acuerdo de Valoración para la inclusión de regalías al valor de transacción. Plantea la nulidad de la resolución por falta de fundamentación. Sostiene que solo deben abonarse los cánones de la licencia de las patentes sobre los productos finales. Señala que las mercaderías que se encuentran alcanzadas por las regalías son los productos fabricados y no sus insumos. Se agravia del requerimiento del IVA de las regalías, considerando que constituye un pago doble sobre la licencia. Plantea la improcedencia de la percepción de ganancias y el reclamo del pago de intereses. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 177/187 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 artículo 17° del Acuerdo del GATT/OMC. Considera que la carga de la prueba del valor documentado recae sobre la importadora. Afirma, que la importadora no cumplió con las solicitudes de información que fueron requeridas. Considera que los cánones están relacionados con los insumos importados. Se refiere a la exigencia del pago del IVA, impuesto a las ganancias e intereses. Ofrece prueba. Hace

reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelado, con costas.

III.- Que a fs. 192 se eleva declara la causa de puro derecho. A fs. 210 vta., se elevan los autos a la Sala "F" y, a fs. 211, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la Actuación Administrativa SIGEA n° 13681-140-2011/8 se inicia a fs. 1/2 con el Estudio de Valor de la División Empresas Vinculadas mediante nota n°144 /14. A fs. 3/9, obra nota n° 140/14 de la División Empresas Vinculadas. A fs. 16, obra la nota n° 153/14 y, a fs. 17, se notifica a la firma AUTOLIV ARGENTINA S.A. del cargo formulado. A fs. 114 /116 vta., con fecha 17/03/2016, se dicta la Resolución DE PRLA n° 1293/16, la cual se apela en autos.

V.- Que, en primer lugar, corresponde analizar el 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 debe ser tratada con el fondo de la cuestión.

VI.- Visto lo precedente, corresponde considerar si la Resolución DE PRLA n° 1293/16 se ajusta a derecho.

Como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el Cargo n° 707/14 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. de los años 2009/2010, 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 Autoliv Development AB (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 procedente de vendedores con los que AUTOLIV ARGENTINA S.A. se encontró vinculada en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo" (según se explicó a fs. 8 de las act. adm.).

En tal sentido, el Estudio de Valor realizado mediante Nota n° 144/14 de la División Empresas Vinculadas determinó que, sobre la base de los términos del "Contrato de Transferencia de Tecnología" celebrado entre la aquí recurrente AUTOLIV ARGENTINA S.A. con la firma vinculada AUTOLIV DEVELOPMENT AB (perteneciente al Grupo Económico de su controlante "AUTOLIV KLE"), se autorizó la fabricación, utilización y venta de los Artículos Bajo Licencia, con la obligación del pago de regalías sobre el dos y medio por ciento (2,5%) de las Ventas Netas de dichos Artículos.

En el mencionado Estudio de Valor el servicio aduanero sostuvo que: *"Con el fin de poder Fabricar y/o Vender localmente determinados Productos de "AUTOLIV", el importador argentino debió suscribir un contrato de Transferencia de Tecnología, con la firma AUTOLIV DEVELOPMENT AB de Suecia perteneciente al Grupo Económico de su Controlante, por el cual se encontró obligada al reconocimiento de Cánones y/o Derechos de Licencia en beneficio de esta, durante el año 2009/2010"* y agrega, en referencia a la información obtenida sobre las destinaciones de importación documentadas por la recurrente que: "*Dichas operaciones totalizaron para el año 2009/2010, un monto FOB de u$s 706,244, pudiendo observarse con los datos allí contenidos, que se trataron de mercaderías, en principio, relacionadas con el objeto de la Licencia (Cinturones de Seguridad, Bolsas de Aire, etc) y que AUTOLIV ARGENTINA S.A. no habría reflejado los posibles efectos de las regalías devengadas, sobre el precio pagado o por pagar de las mercaderías que documentó ante el Servicio Aduanero…"* (ver fs. 3/9 de las act. adm.).

En base a lo expuesto, la Aduana consideró que las regalías abonadas por la actora implicaron una condición de venta, ya que, previamente a adquirir las mercaderías de sus proveedores del exterior, la importadora debió formalizar un compromiso mediante instrumento contractual con la licenciante Autoliv Development AB, para la fabricación,

utilización y venta de los Artículos Bajo Licencia con quien se encuentra vinculada a las proveedoras extranjeras.

VII.- Ahora bien, visto lo expuesto precedentemente, corresponde analizar la procedencia del ajuste de valor efectuado por el Servicio aduanero sustentado en 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 base a lo señalado, corresponder determinar si se configuran en autos los requisitos exigidos por la normativa citada a efectos del ajuste de valor practicado para evaluar si la recomposición de valor se ajustó a derecho.

En este orden de ideas, el ajuste del valor FOB documentado en los despachos de importación correspondientes al período 2009/2010, se debió al incremento de dicho valor con el importe porcentual de las "regalías" que fueron resultantes de los Estados Contables correspondientes al Ejercicio2008 (según el Estudio de Valor a fs.3/9 de las act. Adm.).

Por ello, el 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, sostenido por la doctrina referente a la cuestión debatida en autos, en oportunidad de realizar la revisión del valor de transacción, entendió que el valor en aduana de las importaciones realizadas por "AUTOLIV ARGENTINA S.A." durante el período 2009/2010, debía ser recompuesto en función de los cánones relacionados con el contrato de licencia titulado "Contrato de Transferencia de Tecnología" (inscripto en el Registro Nacional de Propiedad Industrial bajo el n° 11.737), celebrado entre "AUTOLIV ARGENTINA S.A." y "AUTOLIV DEVELOPMENT AB" ya que habría existido condición de venta, ya sea directa o indirecta, con relación a los proveedores de las mercancías.

No se encuentra controvertido en autos que el "Contrato de Transferencia de Tecnología" otorga a la licenciataria (la aquí recurrente) las patentes bajo licencia y la tecnología de la licenciante para la fabricación, utilización y venta de los

Artículos Bajo Licencia (sistemas de cinturones de seguridad, sistemas de bolsas de aires y otros sistemas de seguridad vehicular y conjunto de estos fabricados).

La División Empresas Vinculadas tuvo en cuenta para realizar el ajuste los siguientes indicios (según consta a fs. 3/9 de las act. adms.): 1) Durante el Ejercicio 2008, Autoliv Argentina S.A., declaró como actividad principal la "*Fabricación de cinturones de seguridad y airbags*"; 2) De acuerdo con la titularidad de su capital social, se observó que la firma AUTOLIV KLE de España fue la Sociedad Controlante en virtud de haber detentado durante el Ejercicio 2008, el 95% del mismo; 3) Con el fin de poder Fabricar y/o Vender localmente determinados Productos de "AUTOLIV", el importador argentino debió suscribir un contrato de Transferencia de Tecnología, con la firma AUTOLIV DEVELOPMENT AB de Suecia perteneciente al Grupo Económico de su Controlante, por el cual se encontró obligada al reconocimiento de Cánones y/o Derechos de Licencia en beneficio de esta, durante el año 2008.

Que 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 Señalo 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 mencionar 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.

Es claro que, la cuantificación para la recomposición del valor, propuesta por el Fisco, 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-, en función de que las regalías fueron pactadas sobre las Ventas Netas, es decir, sobre el precio de las facturas de la licenciataria (AUTOLIV ARGENTINA S.A.) a clientes externos (menos los descuentos, bonificaciones, cargos por transporte, IVA y otros impuestos que se indiquen separadamente en la factura) de los Artículos bajo Licencia, tales como los sistemas de cinturones de seguridad, sistemas de bolsas de aires y otros sistemas de seguridad vehicular y conjunto de estos fabricados, los cuales no sólo incluyen las mercancías importadas compradas a los proveedores relacionados de manera directa, sino que pueden estar conformadas con productos de otros proveedores nacionales o extranjeros. En este sentido, se precisa en el Estudio de Valor (obrando fs. … de las act. Adm.) "…*la firma no precisó si su actividad se centró exclusivamente en la fabricación y/o comprendió también la reventa de los mismos, así como tampoco el destino de las mercaderías importadas dentro del esquema de actividad, ni la relación de estas con los Cánones exigidos por el licenciante AUTOLIV DEVELOPMENT AB.*".

En base a estos elementos descriptos, no puede establecerse con datos objetivos y cuantificables el canon que

correspondería por las mercaderías importadas, ya que los mismas no pueden ser distinguidos dentro de los "Artículos Bajo Licencia" vendidos por la recurrente, razonamiento explayado por esta Sala en un 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,

Por lo expuesto, no cabe sino concluir la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Servicio aduanero respecto de las destinaciones de importación involucradas en autos, ello por cuanto no se encontraban suficientemente fundados los elementos y requisitos necesarios a tales fines y, asimismo, declarar la improcedencia del cargo n° 707/14 formulado en su consecuencia, debiéndose por ello revocar la Resolución DE PRLA n° 1293/16 que lo confirmó.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución DE PRLA n° 1293/16, recaída en la actuación SIGEA n° 13681-140-2011/8, en cuanto ha sido materia de agravio.

2) Costas a la demandada.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

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

1) Revocar la Resolución DE PRLA n° 1293/16, recaída en la actuación SIGEA n° 13681-140-2011/8, en cuanto ha sido materia de agravio.

2) Costas a la demandada.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. 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: 2022.09.19 14:04:18 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.19 16:53:29 -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: 2022.09.19 16:53:29 -03:00