República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-139836854-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA EXPTE 37.920-A CLADEN SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales de la Sala “F”, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para dictar sentencia en los autos caratulados: **“CLADEN S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, expte. N° 37.920-A**;

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 13/21, se presenta la firma CLADEN S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución (DE PRLA) n° 0831/17, recaída en la actuación SIGEA N° 13681-31-2006/2, por la que se rechazó la impugnación deducida por la citada firma contra el cargo n° 1621/09, formulado por ajuste de valor por regalías respecto de operaciones de importación registradas en el año 2004. Efectúa una aclaración preliminar sosteniendo que en el caso no discute que las regalías se deben adicionar al valor de transacción, sino el importe de las mismas, ya que la Aduana efectuó un ajuste del 147,17% del valor FOB cuando del contrato de licencia resulta que la regalía asciende al 14% del mencionado valor. Reitera que en sede aduanera no discutió la procedencia del ajuste sino que impugnó el cargo formulado al ser efectuado por un valor 10 veces mayor al que corresponde, siendo que –a pesar de ello- la resolución apelada se funda en dictámenes que no hablan de lo que se discute en autos, sino en otros litigios. Expresa que la resolución resuelve sobre la procedencia del ajuste, cuando en el caso siempre reconoció que en los siete despachos de importación objeto de autos, debían adicionarse las regalías al valor FOB declarado, siendo que la impugnación en sede aduanera sólo giró en torno al importe de las regalías adicionadas por la Aduana. Explica detalladamente los antecedentes de la causa, afirmando que la Aduana efectuó un estudio de valor respecto de los períodos 2001 a 2005 y respecto de los años 2001 a 2003 constató que las importaciones no estaban alcanzadas por regalías, mientras que sí las adeudaban por el calzado de fabricación nacional, motivo por el cual informó que no correspondía adicionar las regalías al valor de transacción, ya que las contraprestaciones relacionadas con el calzado nacional no se encontraban alcanzadas por el Acuerdo de Valor del GATT. Manifiesta que luego de la crisis del año 2001, comenzó a

regularizar su situación y comenzó a pagar las regalías correspondientes a los años 2001 a 2003 por el calzado nacional, lo que se plasmó en el ejercicio del año 2004 y a pesar de no guardar relación alguna con las mercaderías importadas y los despachos aquí ajustados, el servicio aduanero incluyó dichos importes en el ajuste practicado. Refiere a las contradicciones que surgen de los informes de la Aduana, respecto a la interpretación del contrato. Concluye que la fórmula utilizada por el servicio aduanero es improcedente porque se computan regalías pagadas por mercadería nacional que no se relacionan con los despachos analizados en el caso ni tienen en cuenta las previsiones del contrato. Efectúa reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se haga lugar al recurso interpuesto, con costas.

II.- Que a fs. 30/40 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Sostiene que la contraria discute la procedencia del ajuste. Refiere al Acuerdo de Valor del GATT. Transcribe los dictámenes obrantes en las actuaciones administrativas sobre la procedencia del ajuste. Cita jurisprudencia y doctrina. Afirma que el monto de los cánones devengados debería ser añadido directamente al valor FOB de la mercadería involucrada, ya que los guarismos tomados y utilizados en la fórmula en trato, se basan en la información suministrada por la propia empresa. Concluye que las argumentaciones esgrimidas por la contraria carecen de fundamento fáctico-jurídico, deviniendo en meras alegaciones vacías de contenido, a los efectos de desprestigiar el estudio de valor realizado por la Aduana. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 41 se tienen por acompañados los antecedentes administrativos vinculados a la causa y se abre la causa a prueba, la que consistió en la remisión de la actuación SIGEA 13681-31-2006, antecedente del ajuste de valor efectuado en autos y que obra por separado en 869 fojas. A fs. 165 se cierra el período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen para alegar. A fs. 170/175 obra el alegato de la actora y a fs. 178/179 el de la demandada. A continuación pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 13681-31-2006/2 se inician con la Nota N° 795/19 (DV EMVI), por la cual se liquidan los tributos correspondientes a 7 destinaciones de importación del año 2004 y a la cual se adjunta el Estudio de Valor N° 746/19 (DV EMVI) obrante a fs. 4/10, relacionado con las operaciones de importación documentadas por la firma CLADEN S.A. en los años 2004 y 2005. A fs. 11/12 obra la notificación del cargo 1621/09 a la firma importadora en fecha 30/10/09. A fs. 13/17 y vta., la firma aquí involucrada impugna el cargo formulado. A fs. 35 se reliquidan las percepciones en moneda nacional. A fs. 36/50 luce agregada la Nota Nro. 69/16 (DV EVIN). A fs. 51/52 se produce informe técnico. A fs. 61/62 se dicta la resolución (DE PRLA) N° 831/17, aquí apelada

Por su parte, como Anexo separado se agregan partes del estudio de valor practicado mediante actuación 13681-31-06.

V.- Que considerando los agravios de la actora y la contestación del Fisco, corresponde en primer lugar delimitar la cuestión discutida en autos, para lo cual resulta relevante aclarar lo acontecido con anterioridad al inicio de la presente.

Que conforme surge del expediente 13681-31-2006 de estudio de valor (que se agregó en esta instancia como consecuencia de la prueba producida) y parte del mismo que obra como anexo a las actuaciones

administrativas correspondientes a la causa, la División Empresas Vinculadas inició un estudio de valor respecto de las operaciones documentadas por la actora, correspondientes a los años 2001 a 2003. Como consecuencia de ese estudio de valor se emitió la Nota N° 697/06 (DV EMVI) –ver fs. 343 del expediente 13681-31-2006- en el cual se concluye que no corresponde efectuar un ajuste por regalías respecto a las destinaciones de importación documentadas por la firma CLADEN S.A. durante los años 2001, 2002 y 2003, por lo fundamentos que allí se exponen.

No obstante, se informa en dicha nota que se proseguirá con el estudio de valor respecto de los años subsiguientes, atento a la información y documentación brindada por la aquí actora.

Ello así, se inicia un nuevo estudio de valor, respecto de las operaciones documentadas por la firma CLADEN SA en los años 2004/2005. Como consecuencia de ello, el servicio aduanero le solicita a la recurrente que aporte cierta documentación adicional a toda aquella que ya había aportado en relación a los períodos 2001 a 2003.

Como resultado de este nuevo estudio de valor, en relación a los años 2004-2005, la División Empresas Vinculadas emite la Nota Nro. 746/09 (DV EMVI), en la cual concluye que corresponde adicionar regalías respecto de siete despachos de importación oficializados durante el año 2004. Por su parte concluye que no corresponde adicionar regalías respecto de las operaciones documentadas en el año 2005. Asimismo, tomando los datos de la información aportada por la actora en el transcurso del estudio de valor, entiende que corresponde efectuar un ajuste del 147,17% -ver informe obrante a fs. 4/10 de las act. adm.-. Sobre la base de este informe de valor, se liquida la diferencia de tributos correspondientes a esos 7 despachos de importación (por el aumento del valor en aduana consecuencia del ajuste), plasmados en el cargo Nro. 1621/09, impugnado en la instancia administrativa y, posteriormente, cuestionado en autos.

Es decir, que los presentes autos se originan respecto del ajuste de valor efectuado sobre 7 despachos de importación documentados por la firma CLADEN S.A. en el año 2004.

Ahora bien, al interponer la actora, recurso de impugnación contra ese cargo, no cuestionó la procedencia del ajuste por regalías respecto de los siete despachos en trato, sino que solamente discutió el porcentaje de ajuste aplicado según la fórmula utilizada por el servicio aduanero, esto es un 147,17% sobre el precio FOB declarado en cada una de dichas destinaciones. Es decir, cuestionó el monto en concepto de regalías añadido al valor FOB declarado.

No obstante ello, los informes y dictámenes posteriores efectuados en las actuaciones administrativas se refieren a la procedencia del ajuste en sí –lo que no fue discutido por la actora-. Lo mismo resulta de la resolución apelada, que en definitiva se basa en los informes técnicos que la preceden.

Es por ello, que en el recurso de apelación interpuesto en autos, la actora aclara expresamente que no discute la procedencia del ajuste respecto de los 7 despachos de importación del año 2004 –sosteniendo de hecho que por un error involuntario no incluyó los importes correspondientes a las regalías en dichas destinaciones- sino que se agravia del importe ajustado.

Igual a lo que ocurrió en las actuaciones, la representación fiscal contesta el traslado del recurso justificando la procedencia del ajuste y refiriéndose mínimamente a lo cuestionado en autos por la actora.

VI.- Que, aclarado lo anterior, corresponde determinar en autos si el porcentaje de ajuste aplicado a los 7 despachos de importación del año 2004 oficializados por la actora e involucrados en el cargo formulado, se ajusta a derecho. Cabe aclarar que la Aduana sólo consideró procedente el ajuste respecto del calzado que le fuera vendido a la actora por la firma American Sporting Goods Corporation, la que también resulta titular de la licencia respecto de esos productos.

Que según resulta del estudio de valor -Nota Nro. 746/09 (DV EMVI)- antecedente del cargo formulado y aquí discutido por la recurrente en cuanto a su importe, la División Empresas Vinculadas, en base a la propia documentación aportada por la actora –a la que nos referiremos más adelante- propone la aplicación de la siguiente fórmula: 100 x monto del canon devengado por mercaderías importadas dividido el monto FOB de la mercadería importada y luego determina los importes a utilizar en la misma, es decir el importe de regalías devengadas y el monto FOB de los 7 despachos de importación en cuestión. Así llega al porcentaje de ajuste del 147,17%, conforme el siguiente detalle:

$$\frac{100 \times 414.297{,}73 \text{ (u\$s)}}{281.511{,}60 \text{ (u\$s)}} = 147{,}17\%$$

Ello así, en la planilla de liquidación de tributos plasmados en el cargo formulado (ver fs. 3 act. adm.), se observa que la Aduana aplicó al total FOB declarado en los despachos de importación en trato, dicho porcentaje del 147,17%, obteniendo de esa forma el valor en aduana para liquidar la diferencia de tributos.

Que la actora cuestiona el porcentaje de ajuste aplicado sobre la base de los siguientes fundamentos:

- Del contrato de licencia aportado –y utilizado por la Aduana para efectuar el ajuste- surge que el importe de la regalía se obtiene como consecuencia de la aplicación del 14% sobre el precio FOB declarado en la destinación respectiva.
- La regalía se paga sobre el precio FOB y no sobre el precio de venta de la mercadería en el mercado interno.
- Las regalías incluidas en el balance 2004 no se corresponden con las regalías abonadas en relación a esos 7 despachos de importación.

VII.- De lo expuesto se deduce entonces que la discusión se centra en determinar cuál es el monto en concepto de regalías que se debe aplicar al caso en cuestión.

Que según surge del contrato de licencia aportado por la actora y celebrado con la firma American Sporting Goods Corporation –firma a su vez vendedora del calzado respecto del cual la Aduana consideró procedente el ajuste–, cuyos términos no se encuentran controvertidos, en la cláusula 4.4 expresamente se establece: *"CLADEN pagará a AVIA regalías por un monto igual al catorce por ciento (14%) del valor FOB de los productos y productos con licencia…"*.

Que el servicio aduanero aplicó a la fórmula para determinar el porcentaje de ajuste respectivo el importe en concepto de regalías de u$s 418.042,39 –a pesar de lo previsto expresamente en el contrato-. Ese importe surge de las regalías devengadas en el año 2004 según informe obrante a fs. 83 del expediente

antecedente del ajuste de valor de autos.

No obstante se advierte del análisis de la documentación aportada por la firma importadora –ver expte. 13681-31-06 que obra por separado en 5 cuerpos- que los u$s 418.042,39 en concepto de regalías devengadas y plasmadas en el balance aportado por CLADEN S.A. del año 2004, incluyen importes de regalías pagadas por períodos anteriores al aquí involucrado (por ejemplo, año 2003). También incluye regalías devengadas por productos de fabricación nacional. En tal sentido, según informa la propia aduana en el informe final de valor correspondiente a operaciones efectuadas en el año 2001-2003, la licenciante informó que durante la etapa de transición –esto es desde 2001 a 2003-, acordó con la aquí actora que se pagaría una regalía igual al 14% sobre el precio de compra de fábrica de todo el calzado fabricado en Argentina, más un 5% adicional sobre el precio de venta mayorista, afirmando además que, el acuerdo celebrado (se refiere al acuerdo con vigencia a partir de agosto de 2004 y mencionado ut-supra) es retroactivo desde el comienzo de la relación comercial en 2001. También se especifica allí que la licenciante le cobraría a la recurrente u$s 13.700 por las ventas de prendas y accesorios fabricados en Argentina en concepto de regalías, comprendiendo dicho importe el período que se extiende desde el comienzo de la relación comercial hasta el 31 de julio de 2004".

Cabe mencionar que la actora argumenta que el importe de regalías devengado por períodos anteriores al 2004 se incluyó en el balance correspondiente a dicho año, en atención a que –luego de la crisis del año 2001- recién se pudo recuperar en dicho período, esto es en el año 2004, motivo por el cual en se vio posibilitada de abonar –con anterioridad- a la licenciante las regalías correspondientes a los años 2001-2003. Ello fue aceptado por el servicio aduanero, quien además consideró que no correspondía adicionar regalía alguna en dicho período (2001-2003), lo que de todas maneras no corresponde sea analizado en el caso en cuestión.

De lo expuesto cabe deducir que el importe tomado por servicio aduanero en concepto de regalías devengadas en 2004 que aplicara a la fórmula propuesta, no resulta correcto, ya que comprende períodos anteriores al aquí involucrado como así también regalías abonadas en relación a mercadería de fabricación nacional.

Teniendo en cuenta dichas circunstancias como así también la abundante documentación aportada por la firma importadora y lo dispuesto por el propio servicio aduanero en los informes consecuencia de los estudios de valor efectuados, mal puede la Aduana tomar sin más un importe de regalías genérico, considerando además –en virtud de lo recién expuesto- que las regalías deben poder determinarse sobre la base de datos objetivos y cuantificables, tal como exige el Acuerdo de Valor del GATT, lo que no puede cumplirse de tomar el monto aplicado por el servicio aduanero.

Cabe resaltar, asimismo, que el porcentaje de ajuste del 147,17% que arroja el cálculo de la fórmula propuesta por el servicio aduanero como consecuencia de aplicar el monto en concepto de regalías de u$s 418.042,39, determina un valor FOB de ajuste muy superior al valor FOB propio por la venta de la mercadería, lo que resulta a todas luces irrazonable. Nótese, por ejemplo, que en relación al despacho de importación 04001IC04007926P, el valor FOB de la mercadería asciende a u$s 32.400. Aplicado el ajuste del 147,17%, obtenemos una diferencia de valor FOB de u$s 47.683,08, es decir más de dos veces y media del propio precio de venta de la mercadería.

Que –por su parte- no debe perderse de vista, que en el caso en análisis la propia Aduana resolvió que solamente correspondía efectuar un ajuste respecto de siete despachos de importación oficializados por la actora en el año 2004, motivo por el cual no corresponde a este Tribunal apartarse de lo aquí discutido, debiéndose determinar el ajuste a aplicar solamente en relación a dichos despachos.

VIII.- Que en virtud de todo lo expuesto, no encuentro motivo alguno como para apartarme de lo establecido en el contrato –el que por otro lado ha sido aceptado por el servicio aduanero- en el sentido que corresponde ajustar el 14% del valor FOB declarado en cada una de las destinaciones de importación aquí involucradas.

Que ello se ve reforzado, además, por el hecho de que la Aduana consideró que no correspondía efectuar ajuste alguno respecto de las operaciones de importación documentadas por la recurrente en el año 2005 (como así también 2006 y 2007), en atención a que se declaró –como ajuste a incluir- en esos despachos, el 14% del valor FOB declarado (conforme lo convenido en el contrato de licencia aquí en análisis), por lo que mal puede determinar una alícuota muy superior para estos casos y por otro lado aceptar lo dispuesto en el contrato para otros.

Que no escapa a la vista de la suscripta que cuatro de los siete despachos de importación en trato, fueron oficializados con anterioridad al 1 de agosto de 2004, fecha de entrada en vigencia del contrato de licencia respectivo. No obstante, según informó la licenciante –y fue receptado y aceptado por el propio servicio aduanero "el acuerdo celebrado es retroactivo desde el comienzo de la relación comercial en 2001", por lo que corresponde aplicar igual porcentaje de ajuste para las siete destinaciones involucradas.

IX.- Ello así corresponde reliquidar el cargo formulado en autos sobre la base de la liquidación efectuada por el servicio aduanero (ver fs. 3 de las act. adm.), conforme el detalle que se efectúa a continuación:

D.I. N°	**FOB TOTAL**	**AJUSTE**	**DIF. FOB POR AJUSTE**	**DIF. DER. IMPO.**	**DIF. TASA ESTAD.**	**DIF. BASE IVA**	**DIF. IVA**
04001IC04007926P	32.400	14%	4.536			4.536	952,56
04001IC04098968X	32.400	14%	4.536			4.536	952,56
04001IC04110965N	17.416,8	14%	2.438,35	853,42	12,19	3.303,96	693,83
04001IC05021460F	87.529,2	14%	12.254,08			12.254,08	2.573,35

04001IC06005761M	28.386	14%	3.974,04			3.974,04	834,54
04001IC06005780N	41.689,8	14%	5.836,57			5.836,57	1.225,67
04001IC06006583P	41.689,8	14%	5.836,57			5.836,57	1.225,67
TOTALES	**281.511,6**		**39.411,61**	**853,42**	**12,19**		**8.458,18**

Total tributos adeudados: **u$s 9.323,79.**

Que, en consecuencia, el importe adeudado en autos por la recurrente en concepto de diferencia de tributos por ajuste de valor por regalías respecto de los 7 despachos de importación del año 2004 aquí cuestionados, asciende a la suma de NUEVE MIL TRESCIENTOS VEINTITRES DÓLARES CON SETENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 9.323,79), el que deberá ser convertido a pesos al tipo de cambio anterior al del efectivo pago, ello con más los intereses resarcitorios devengados desde la fecha de vencimiento del plazo de diez días, contado desde la notificación del acto por el cual se liquidaron los tributos, conforme art. 794 del C.A., hasta la fecha del efectivo pago, esto es desde el 14/11/09.

X.- Que respecto de las percepciones, corresponde aplicar al caso la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.*

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

Que, justamente, sobre esa base, concluye que *"(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal".*

Que, ello así, resulta evidente que, en estas instancias, la DGA carece de facultades para percibir el importe exigido en concepto de IVA Adicional y adelanto de impuesto a las ganancias.

Que, por todo lo expuesto, **voto por:**

1.- Confirmar parcialmente la resolución n° 0831/17, recaída en la actuación SIGEA N° 13681-31-2006/2, por la que se rechazó la impugnación deducida por la aquí actora contra el cargo n° 1621/09, formulado por ajuste de valor respecto de las siete operaciones de importación aquí cuestionadas registradas en el año 2004, declarando que el importe debido en concepto de tributos asciende a u$s 9.323,79**,** el que deberá convertirse a pesos al tipo de cambio anterior al del efectivo pago, ello con más los intereses correspondientes devengados desde 14/11/09, conforme art. 794 del C.A., hasta la fecha del efectivo pago.

2.- Revocar la exigencia del pago de las percepciones del Impuesto a las Ganancias e IVA Adicional.

3.- Costas según los respectivos vencimientos, lo que se determinan en un 6% a cargo de la actora y un 94% a cargo del Fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente la resolución n° 0831/17, recaída en la actuación SIGEA N° 13681-31-2006/2, por la que se rechazó la impugnación deducida por la aquí actora contra el cargo n° 1621/09, formulado por ajuste de valor respecto de las siete operaciones de importación aquí cuestionadas registradas en el año 2004, declarando que el importe debido en concepto de tributos asciende a u$s 9.323,79, el que deberá convertirse a pesos al tipo de cambio anterior al del efectivo pago, ello con más los intereses correspondientes devengados desde 14/11/09, conforme art. 794 del C.A., hasta la fecha del efectivo pago.

2.- Revocar la exigencia del pago de las percepciones del Impuesto a las Ganancias e IVA Adicional.

3.- Costas según los respectivos vencimientos, lo que se determinan en un 6% a cargo de la actora y un 94% a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 18:58:49 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 20:41:08 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 21:43:36 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 21:43:37 -03:00