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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-141869190-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA EXPTE 33.900-A VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA 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: **“VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, expte. N° 33.900-A**;

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 88/107, se presenta la firma VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 5482/13, recaída en la actuación SIGEA N° 13681-60-2006/12, por la que se rechazó la impugnación deducida por la citada firma contra el cargo n° 1012/10, formulado por ajuste de valor respecto de operaciones de importación registradas en los años 2005, 2006 y 2007. Como cuestión preliminar impugna la liquidación efectuada en dólares estadounidenses, solicitando la aplicación del Código Aduanero y el Acuerdo del GATT por sobre la Resolución General N° 3271/12 de la AFIP. En cuanto al fondo del asunto, refiere al informe efectuado por la Aduana como fundamento del ajuste practicado, para concluir que el cuerpo técnico aduanero no mensuró adecuadamente la necesaria existencia de la ‘condición de venta’ en el caso. Sostiene que la sola existencia de vinculación o el pago de licencias, cánones o regalías, no impone ni justifica que deba realizarse un ajuste de la base imponible de la mercadería importada. Alude a las normas de valoración de importación contenidas en el Acuerdo de Valor del GATT. Afirma que declaró precios de importaciones normales, habituales y razonables para el rubro y naturaleza de los productos involucrados. Cita doctrina. Sostiene que en el caso las regalías se liquidaron y establecieron por contrato como una alícuota de las ventas y no de la mercadería a importar o compradas. Manifiesta que en el caso no existe condición de venta toda vez que ningún proveedor exigió el pago de las regalías para la venta de la mercadería importada, no existiendo, además, relación alguna entre las importaciones celebradas con terceros y el pago de regalías al licenciante. Agrega que las regalías no se calculan ni se relacionan con precios de compra o de importación, sino que –según surge del contrato- se calculan sobre la base de un porcentaje respecto de las ventas netas de todo el universo de los productos que se vendan, ya sea que se hayan adquirido localmente o no. Sostiene que no todas las importaciones estaban sujetas al pago de una regalía, siendo que podría no haber efectuado importación alguna y de todas maneras hubiese estado obligada a pagar las regalías. Agrega que del propio contrato resulta expresamente que

las regalías convenidas con Reebok International Ltd. no están vinculadas a las importaciones que se realicen de dicha proveedora. Refiere a las notas efectuadas por Globalcyr y Vulcabras Do Nordeste, que acompaña como prueba documental. Cita las Opiniones Consultivas 4.8 y 4.13 que considera aplicables al caso en cuestión. Por último, refiere a varios antecedentes internacionales. Efectúa reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 183/189 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 en el caso surge que en la política comercial de la empresa ha quedado debidamente acreditado que los licenciatarios del exterior, ejercen un control directo o indirecto sobre el fabricante, ya sea que se trate de una de sus filiales o de un tercero, lo que determina que el pago de los cánones constituya una condición de venta. Refiere al art. 8 del Acuerdo de Valor del GATT y a su Nota Interpretativa. Transcribe el informe técnico obrante en las actuaciones administrativas, para concluir que el art. 8 del Acuerdo de Valoración autoriza el ajuste por regalías del valor de transacción cuando el pago del canon retribuye el derecho al uso de la propiedad intelectual relacionado con las mercaderías importadas y constituye una condición de venta. Ofrece prueba y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 190, se tienen por acompañados los antecedentes administrativos vinculados a la causa y se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 196/210, 225/226, 228/241, 251, 253/254 y 260/291. A fs. 310 se cierra el período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen para alegar. A fs. 337/342 obra el alegato de la actora. A fs. 343 se deja constancia que el Fisco no hizo uso del derecho conferido. A continuación pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 13681-60-2006/12 se inician con la Nota N° 684/10 (DV EMVI), por la cual se adjunta el Estudio de Valor N° 622/10 (DV EMVI) obrante a fs. 2/8. A fs. 10 luce el cargo 1012/10 formulado y a fs. 12/12 vta. se agrega la constancia de notificación del mismo a la firma VDA CALZADOS Y ART. DEPORTIVOS SA en fecha 16/07/10. A fs. 13/34 y vta. la firma importadora impugna el cargo formulado. A fs. 54/56 la aquí actora manifiesta su exclusión del impuesto a las ganancias e IVA, acompañando a fs. 56/63 documentación al respecto. A fs. 68 la firma VDA Calzados y Artículos Deportivos S.A. manifiesta su voluntad de pago de los conceptos IVA, IVA Adicional y Ganancias, respecto del cargo involucrado y a tal fin, acompaña a fs. 69 la constancia de transferencia. A fs, 71 obra la liquidación manual y afectación de los importes abonados. A fs. 91 la firma importadora acompaña los contratos involucrados en el caso, los que obran a fs. 92 a 200. A continuación se forma segundo cuerpo de las actuaciones administrativas. A fs. 204/205 luce informe pericial. A fs. 207 y 209 la firma importadora acompaña Notas expedidas por dos de los proveedores de las mercaderías aquí involucradas. A fs. 211/228 emite nuevo informe la División Empresas Vinculadas. A fs. 229 se expide el Dpto. Gestión Estratégica de Valor. A fs. 235/328 la firma importadora presenta su alegato. Finalmente, a fs. 241/242 y vta. se dicta la resolución (DE PRLA) n° 5482/13 aquí apelada. A fs. 248 se autoriza la constitución de garantía mediante depósito de dinero en efectivo, lo que materializa a fs. 249.

V.- Que corresponde determinar si la resolución (DE PRLA) n° 5482/13, se ajusta a derecho.

Que tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el cargo n° 1012/10 contra la aquí recurrente, reclamándole un importe en concepto de diferencia de tributos, como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre operaciones de importación de calzado deportivo e indumentaria documentadas durante los años 2005, 2006 y 2007 por la aquí recurrente, entendiendo que las regalías devengadas por el importador a lo largo de dichos períodos, a favor de la firma vinculada REEBOK INTERNATIONAL LIMITED, de Inglaterra, debieron adicionarse a los valores FOB de las importaciones objeto

del estudio. Ello sobre la base del contrato de licencia y modificaciones –por un lado- y de venta y distribución –por otro- celebrados entre la aquí actora y la firma REEBOK INTERNATIONAL LIMITED, como así también la operatoria llevada a cabo por la firma importadora.

En tal sentido, en el Estudio de Valor Nro. 622/10 (DV EMVI) obrante a fs. 2/8 de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero sostuvo que: *"…se observa que mayoritariamente los proveedores del exterior son la propia licenciante, empresas relacionadas a la licenciante, la controlante de la firma nacional (que opera contratos de licencia de producción y distribución de la marca Reebok en Brasil) y otra firma vinculada del Grupo Vulcabras en Brasil. La falta de independencia entre ellas, permite establecer que los cánones que se paguen en virtud del contrato analizado, constituyen por sí sola una condición de venta de todos los productos de reventa que los proveedores del exterior vinculados al Grupo REEBOK suministren al importador argentino…En igual sentido, cuando los productos licenciados son adquiridos de firmas no vinculadas…el proveedor del exterior que manufactura el producto licenciado, sólo puede fabricarlo sin los costos adicionales que implica el pago de derechos de licencia, porque el cliente que adquiere la mercadería se responsabiliza por los costos (regalías) que implica obtener la autorización para su posterior distribución y/o comercialización…De lo expuesto surge que las regalías son abonadas como condición de venta…".*

Así la Aduana determinó el ajuste para cada uno de los rubros analizados, concluyendo que "... de acuerdo con lo establecido por los artículos 1° y 8° apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 24.425) (...) en las importaciones de VDA – CALZADOS Y ARTICULOS DEPORTIVOS S.A. (...) donde se documentaron mercaderías identificadas como Productos Licenciados por los que se devengaron las regalías objeto de este trabajo, se hagan repercutir sobre el valor FOB declarado, los porcentajes resultantes para cada concepto (...), entendiendo que con este incremento se arribaría al correcto Valor en Aduana de las mismas... ". (conf. Estudio de Valor contenido en la Nota N° 622/10 (DV EMVI) de fs. 2/8 de las actuaciones administrativas).

VI.- Que corresponde a continuación analizar la procedencia del ajuste de valor efectuado por la Aduana invocando 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-, que aprobó el sistema de valoración de las mercaderías importadas, debiéndose en primer lugar dilucidar si en autos se dan los requisitos exigidos por la normativa aplicable para evaluar si la recomposición de valor se ajustó a derecho.

Que el mencionado Acuerdo, en su art. 1°, establece al valor de transacción como primera base de la valoración en aduana de las mercaderías importadas a los efectos de la percepción de derechos de aduana *ad valorem*, es decir, *"...el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias: ...b) Que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo*".

Que, en cuanto aquí interesa, el art. 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1, deberán añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: "*c) 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...". Por último, cabe recordar lo especificado al respecto en el párrafo 2 de la Nota al art. 8, párrafo 1, c): "*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*".

VII.- Que no se encuentra controvertido que la firma VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA S.A. (antes VDA Calzados y Artículos Deportivos S.A.) celebró con la firma Reebok International Limited, un contrato de licencia, mediante el cual se estableció que la aquí actora podía utilizar la marca "REEBOK" y otros derechos de propiedad intelectual dentro del territorio Argentino, a cambio de lo cual, VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA SA abonaría una regalía del 9% de sus ventas netas totales de productos licenciados.

Por su parte, también obra en autos una "Carta de Ofrecimiento" por la cual Reebok International Limited autoriza a la aquí actora para distribuir ciertos productos en el territorio de la República Argentina, con la marca Reebok.

Que, como se ha visto, de los términos de la normativa aplicable surge que resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos a fin de poder ajustar válidamente el valor declarado por el pago de cánones y derechos de licencia: 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.

En consecuencia, corresponde determinar en el caso si se encuentran configuradas dichas circunstancias, para lo cual deben merituarse los hechos probados en la causa.

Según resulta del informe Nro. 130/13 (DV EMVI), la Aduana entendió que *"las regalías son abonadas como 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"*. Más adelante, sostuvo que "...el licenciante (Reebok International Limited) ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante (ya sea que se trate de una de sus filiales o de un tercero), suficiente para que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación. Los fabricantes proveedores del exterior pueden ser vinculados o no al grupo, pero el control sí o sí es ejercido por la licenciante, por los mecanismos de distribución y comercialización que hacen a la política comercial del Grupo bajo análisis....". Por último añade: *"... existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de VDA-CALZADOS Y ART DEPORTIVOS & RBK ARGENTINA S.A), de mercaderías a fabricantes independientes del exterior o al propio Grupo REEBOK y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un canon según las contrataciones celebradas con REEBOK INTERNATIONAL LIMTIED... "*. De este modo, y en dichos términos, la Aduana justifica su criterio de que el pago de los cánones constituiría en el caso bajo examen una condición de venta.

Que no surge del contrato de licencia aportado en autos, que la aquí actora se encuentre obligada a comprar los insumos a proveedor determinado, debiendo la actora abonar las regalías por las ventas de todos los productos comercializados con las marcas licenciadas con absoluta independencia de si se trata de mercadería o insumos adquiridos a la licenciante, otras compañías vinculadas o terceros no vinculados.

Que si bien en dicho contrato se observan cláusulas relativas a la posibilidad de inspección de las plantas correspondientes a los fabricantes de los productos licenciados; la exigencia de muestras; la constatación de las técnicas utilizadas para la fabricación, entre otras, las mismas se refieren al ejercicio del control de calidad,

cuidado y mantenimiento de los estándares de la marca, por lo que ello, no permite inferir que exista condición de venta entre la licenciante y los fabricantes concertados por la licenciataria para la elaboración de los productos.

Es más, del referido contrato se advierte la exigencia de autorización previa de la licenciante respecto de los fabricantes y del cumplimiento de estándares mínimos, no obstante no existe cláusula alguna que obligue a la licenciataria a la contratación de determinados proveedores previamente seleccionados por la licenciante. Se observa redacción de un código de conducta para los fabricantes (sean la propia empresa licenciataria y/o fabricantes nacionales o extranjeros), en los que se plantean estándares mínimos que hacen a la responsabilidad empresarial.

Que, por ende, la firma actora podría contratar proveedores de la mercadería, en forma independiente, siempre que se respeten los estándares de calidad exigidos por la licenciante en la fabricación de los mismos.

VIII.- Que, resulta oportuno señalar que el Acuerdo de Valor del GATT brinda otras herramientas a los fines de la interpretación y aplicación de su articulado. Así el Comité Técnico de Valoración, emite instrumentos que, sin ser normas internacionales (como por ejemplo las Opiniones Consultivas y Comentarios) aconsejan ciertas formas de interpretar el Acuerdo. En tal sentido, considero relevante y aplicable al caso el Comentario 25.1 el cual establece que: "Con miras a proceder a la determinación del valor según el artículo 8.1 c), es importante examinar todos los documentos pertinentes, incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta (..) La información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c)".

Luego añade que "La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta (..) El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta....".

Que en el caso VULCABRAS AZALEJA ARGENTINA S.A. pagaba un canon a la licenciante del exterior por el derecho de utilizar la marca comercial, ello en virtud de un contrato de licencia que no guarda relación con las ventas de las mercaderías.

Dicha situación resulta corroborada por el informe pericial obrante a fs. 204/205 de las actuaciones administrativas del que surge lo siguiente: *"... se concluye que el pago de licencias al titular de la licencia no era una condición de venta por parte de los proveedores del exterior pues quedó demostrado que los pagos de licencias se realizaron con posterioridad a las fechas de los despachos de importación respectivos. Al momento de las ventas por parte de los exportadores del exterior, las licencias correspondientes no se habían abonado; ergo, si los pagos de regalías hubieran sido condición de las ventas, las exportaciones no podían haberse concretado (...) Por tanto queda demostrado que jamás existió por parte de los proveedores-exportadores como condición de las ventas el pago de regalía o licencia o canon alguno, ni se abonaron a dichos proveedores ese concepto"*.

Que en consecuencia, de la prueba obrante en autos no surgen acreditados los extremos sostenidos por el servicio aduanero, como fundamentos para ajustar los valores declarados por la aquí actora.

Que de todo lo expuesto, no cabe sino concluir la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre

las destinaciones de importación aquí involucradas, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines y, en consecuencia, la improcedencia del cargo n° 1012/10.

IX.- En igual sentido, me expedí en la causa Nro. 33.901-A, de igual carátula que la presente, en trámite ante la Sala G de este Tribunal, en la que adherí al voto del Dr. Segura.

X.- Que por la forma que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios planteados.

Que, por ello, **voto por:**

1.- Revocar la resolución n° 5482/13, recaída en la actuación SIGEA N° 13681-60-2006/12, por la que se rechazó la impugnación deducida por la aquí actora contra el cargo n° 1012/10, formulado por ajuste de valor respecto de operaciones de importación registradas en los años 2005, 2006 y 2007

2.- Costas a la demandada.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero 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.- Revocar la resolución n° 5482/13, recaída en la actuación SIGEA N° 13681-60-2006/12, por la que se rechazó la impugnación deducida por la aquí actora contra el cargo n° 1012/10, formulado por ajuste de valor respecto de operaciones de importación registradas en los años 2005, 2006 y 2007

2.- Costas a la demandada.

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: 2023.11.28 19:40:46 -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: 2023.11.28 22:23:08 -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: 2023.11.28 22:31:17 -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: 2023.11.28 22:31:18 -03:00