República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-15814195-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Febrero de 2024

Referencia: -SENTENCIA- EXPTE 36316-A CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS SA

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Christian M. González, Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **“Conarco Alambres y Soldaduras SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte Nro 36.316-A**

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo

I.- Que a fs. 75/93, se presenta por apoderado la firma **“CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A.”** e interpone recurso de apelación contra la **Resolución n° 2791/15 (DE PRLA),** recaída en la **Actuación SIGEA n° 13681-165-2010/1**, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el **cargo n° 1423/11**, formulado por las sumas de **$19.652,65** y **u$s44.102,22**, como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a las mercaderías declaradas en destinaciones de importación para consumo durante el año 2006. En primer término, se refiere a los arts. 1 y 8 ap. 1 inc c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994. Hace referencia a las condiciones en las que la firma ha realizado las operaciones cuestionadas. Expresa que los insumos importados utilizados pierden en casi todos los casos la individualidad en el proceso de producción y que ello conlleva que el pago de la regalía por marca pierda identidad. Sostiene que no puede haber condición de venta en las mercaderías importadas, toda vez que no existe en los contratos ninguna cláusula que autorice al licenciante a condicionar la venta de las mercaderías y considera que no hay relación entre el pago de regalías y las mercaderías importadas. Explica que la firma puede fabricar o hacer fabricar las mercaderías finales por terceros, sea en el país o en el extranjero, lo que demuestra que los insumos importados no están condicionados. Se refiere a los contratos de Sublicencia de Marca Comercial y al de Franquicia. Manifiesta que ninguna prueba aportada por la Aduana puede acreditar una condición inexistente. Se refiere al término condición de venta y a la opinión consultiva 4.8 del Comité Técnico de Valoración. Subsidiariamente, se agravia del cálculo de las regalías devengadas para el ajuste de valor. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada en autos.

II.- Que a fs. 104/111, 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 manifiesta que la recurrente paga regalías como consecuencia de la existencia de dos contratos, el de sub licencia de marca comercial y el de franquicia o de distribución. Considera que corresponde ajustar a la importación de la mercadería en trato el pago de las regalías mencionadas y aduce que el ajuste se relaciona con la propiedad intelectual plasmada en la

mercadería importada. Se refiere al art. 1 y 8 ap. 1 inc c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994. Sostiene que el estudio de valor realizado por la Aduana demuestra la evidente interdependencia entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas. Expresa que dichos cánones constituyen una condición de venta. Sostiene que el licenciante ejerce un control real sea este directo o indirecto sobre la fabricación. Agrega que las marcas dan aseguramiento y mantenimiento a la calidad de los productos por lo que debe tenerse en cuenta el valor activo marcario. Manifiesta que la firma vendió en el mercado interno las mercaderías licenciadas terminadas adquiridas en el exterior y, por lo tanto, el fabricante debió condicionar la fabricación del producto licenciado al hecho de que el importador este habilitado para el uso de la propiedad intelectual en el producto. Se refiere a la opinión consultiva 4.10 del Comité Técnico de Valoración. Hace referencia a los requisitos para que proceda el ajuste de valor y al término condición de venta. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 116, se abre la causa a prueba, que obra producida a fs. 125/422, 448/454 y 461/462. A fs. 490 se declara clausurado el período de prueba y se elevan los autos a la Sala "E". A fs 491 se ponen los autos para alegar. A fs. 495/506 y 509/510 se agregan los alegatos de la actora y del fisco respectivamente. A fs 512 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la **Actuación SIGEA n° 13681-165-2010/1** se inicia a fs. 1 con la **Nota n° 1134/11 (DV EMVI)**, a fs. 2/33 obra el **Estudio de Valor Nota 1113/11 (DV EMVI)** con un listado de operaciones documentadas en el año 2006. A fs. 34 obra el **Cargo n° 1423/11**, que fuera notificado a la importadora el **14/12/2011** (ver fs. 36 y vta). A fs. 37/51 y vta., se glosa la impugnación presentada por la firma **"CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A."**, que se tiene por presentada a fs. 60. A fs. 137/153 se glosa la **Nota 224/14 (DV EMVI)** y a fs. 154/157 la **Nota 228/14 (DV EMVI)**. A fs. 159/168, obra liquidación de IVA Adicional y Ganancias y a fs. 177 se reliquida el cargo involucrado en la causa. Finalmente, a fs. 178/180 vta., se dicta la **Resolución DE PRLA Nro 2791** apelada en la causa.

V.- Que corresponde determinar si la Resolución aduanera apelada se ajusta a derecho.

Que tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el **Cargo n° 1423/11** 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 Despachos de Importación del año 2006, por no haberse incluído en ninguno de los precios allí documentados, las regalías devengadas al amparo de los contratos de licencias celebrados entre **"CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A."** (licenciatario) y **"ESAB HOLDINGS LIMITED INC."** y **"CASTOLIN EUTECTIC INTERNATIONAL S.A."** (licenciantes).

Que el servicio aduanero 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, utilizando la aplicación de la fórmula 100xR/C=X, monto de la regalía devengada (R), sobre el costo de producción de productos fabricados localmente (C), resulta la fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB (X), para el contrato de "Sublicencia de Marca Comerciales" y, la fórmula 100xR/K=X, monto de la regalía devengada (R), sobre el monto FOB de la mercadería importada que genera pago de regalías (k), resulta la fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB (X), para el "Contrato de Distribución".

Que la División Empresas Vinculadas mediante el **Estudio de Valor n° 1113/11 -**a fs. 2/12 de las act. adm.**-**, fundamentó tal proceder en la consideración de que, sobre la base de los documentos e información analizada, la recurrente al documentar la importación de mercaderías provistas por vendedores vinculados al grupo económico **"ESAB HOLDING"** de productos destinados a la fabricación de Productos Licenciados y de mercaderías provistas por proveedores vinculados al Grupo **"CASTOLIN EUTECTIC INTERNATIONAL"** de productos licenciados para la distribución y/o reventa, por los que **"CONARCO"** devengó regalías a favor de los mencionados, debió hacer repercutir sobre el Valor FOB declarado, las fracciones de los canones / licencias que a cada una de ellas correspondan.

VI.- Que, atento a ello, 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 *artículo 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 artículo 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...* ".

Que no se encuentra controvertido que la firma **"CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A."** celebró un contrato de **"Sublicencias de Marcas Comerciales"** con **"ESAB HOLDINGS LIMITED INC."**, con el objeto de sublicenciar las marcas comerciales que implica su uso, fabricación, promoción venta de productos y prestación de servicios. Asimismo, tampoco se encuentra discutido que la firma **"CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A."** celebró otro acuerdo denominado **"Contrato de Distribución y/o Reventa"** con "**CASTOLIN EUTECTIC INTERNATIONAL S.A"**, donde se acordó la distribución exclusiva de los productos dentro del territorio y el derecho exclusivo de fabricar productos o hacerlos fabricar por terceros en el territorio argentino y venderlos dentro del territorio o en terceros países, siempre que la comercialización se realice en el territorio.

VII.- Que 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 y c) Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

Agrega la doctrina que "Estos tres requisitos 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).

Que, como se dijo, el servicio aduanero en la revisión del valor de transacción, entendió que el valor en aduana de las importaciones realizadas por la firma "**CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A."** debía ser recompuesto en función de los cánones relacionados con los contratos de licencias con "**ESAB HOLDINGS LIMITED INC."** y " **CASTOLIN EUTECTIC INTERNATIONAL S.A."**, ya que habría existido condición de venta, ya sea directa o indirecta, con relación a los proveedores de las mercancías.

Que, en las act adm se advirtió que el **cargo n° 1423/11** se estimó sobre la base de un Estudio de Valor antecedente que se identifica mediante **Nota n° 1113/11 (DV EMVI)**, que, sirvió de sustento al servicio aduanero para proceder al ajuste, expresándose que: "... *sobre la base de los argumentos e información analizada y de acuerdo con lo establecido por los*

*artículos 1° y 8° apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración de GATT/OMC (Ley 23.311 y 24.425), quien suscribe, considera razonable que, en las importaciones de "**CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A."** … deberían incrementarse los valores FOB correspondientes a las destinaciones de importación involucradas en este Estudio, de acuerdo con la siguiente propuesta para el **AÑO 2006:***

Productos destinados al proceso de fabricación = 2,42 % s/FOB

***Productos destinados a la Distribución/Reventa = 21,66 % s/FOB**"*

Que de allí se evidencia que la Aduana realizó el estudio cuestionado glosando solo un listado de operaciones que habría documentado la importadora, sin hacer la distinción de que mercaderías, en concreto, fueron objeto de reventa y cuales fueron sometidas a un proceso de industrialización. El ajuste se realiza teniendo como parámetro los contratos celebrados por la firma recurrente, que establecen el porcentaje de pago de regalías sobre la venta neta de las mercaderías vendidas, sin que se individualicen, en dichas estimaciones, las mercaderías importadas que en definitiva son aquellas a las cuales debe aplicarse el mencionado ajuste.

Que la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración del GATT/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".*

Y, respecto del tercer párrafo, dicha Nota expresa: *"En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificab1es 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".*

Que los cánones y derechos de licencia serán 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 deberán ser de forma objetiva y cuantificable y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones.

Que, en relación a ello, en la prueba pericial contable que la firma recurrente solicitó en esta instancia, se indicó que las regalías pagadas a la empresa "**ESAB HOLDINGS LIMITED INC."** no fueron exigidas como condición de venta respecto a los insumos importados por perder individualidad, pero las pagadas a la firma **"CASTOLIN EUTECTIC INTERNATIONAL S.A."** resultan condición de venta debido a que el licenciante ejerce control efectivo sobre la fabricación de los productos, sin embargo no se advierte de la lectura del mencionado contrato que ello concuerde con las condiciones pactadas.

Del análisis de los contratos mencionados en el párrafo que antecede y que fueran invocados por la Aduana para realizar el ajuste en cuestión, no surge que las regalías adicionadas por el servicio aduanero sean condición de venta directa de la mercadería importada -documentada en los despachos de importación del año 2006 cuestionados en autos- y consecuentemente tampoco resultan datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que debieran realizarse,

de conformidad a lo estipulado en el artículo 8 del citado Acuerdo sobre Valoración del GATT/OMC, al tratarse de mercadería importada sometida a un proceso de industrialización. El servicio aduanero no ha podido individualizar la mercadería sobre la que corresponde incrementar los valores declarados.

Que, por los motivos expuestos no cabe sino concluir en 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, siendo que dicho extremo conduce a declarar la inadmisibilidad del Cargo n° 1423/11 formulado en consecuencia, por lo que resulta ajustado a derecho revocar la resolución aduanera que lo confirmara.

Por ello, VOTO POR:

1) Revocar la Resolución DE PRLA Nro 2791/2015, recaída en la actuación SIGEA n° 13681-165-2010/1, en cuanto ha sido materia de agravio.

2) Costas a la demandada.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal preopinante.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial conforme las cuestiones fácticas expuestas en el voto del Vocal preopinante.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1) Revocar la Resolución DE PRLA Nro 2791/2015, recaída en la actuación SIGEA n° 13681-165-2010/1, en cuanto ha sido materia de agravio.

2) Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese a la actora en los CUIT 20-14223510-3 (Dr. Miguez) 20-05400254-9 (Dr. Lascano) y al fisco nacional en el CUIT 20-36727208-3 (Dr. Krause) y, oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse en devolución las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo – Vocal Subrogante-, Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (Art. 1162 CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 12:57:08 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 16:00:33 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 18:46:28 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 18:46:29 -03:00