Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-56184927-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia WORLD SPORT S.R.L. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", Expte. N° 34.858-A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"WORLD SPORT S.R.L. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", Expte. N° 34.858-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma WORLD SPORT S.R.L. interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 3909/14, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-52-2007/6, mediante la cual se resolvió rechazar la impugnación oportunamente deducida y confirmar el cargo 1151/12, formulado por el ajuste de los valores FOB declarados en las destinaciones de importación a consumo efectuadas en los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Explica que el servicio aduanero realizó el ajuste por considerar que las regalías abonadas por la compañía a un tercero distinto e independiente del vendedor-exportador se encontraban relacionadas con las mercaderías importadas. Agrega que la Aduana entendió que en virtud del contrato celebrado entre World Sport y la firma Quiksilver International PTY LTD, mediante el cual esta última otorga a la primera una licencia no exclusiva para utilizar su marca, debían adicionarse los cánones o licencias abonadas al licenciante al valor de transacción de las mercaderías importadas a consumo y compradas a vendedores independientes del exterior, quienes según indica no tendrían ningún tipo de relación con ella ni con el licenciante. Procede luego a expresar sus agravios, recordando en primer lugar los criterios de valoración que prevé el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT y destacando las condiciones que deben darse para que proceda el ajuste de valor en los términos del art. 8.1.c) del mencionado Acuerdo. Manifiesta que la Aduana ha realizado una incorrecta interpretación del concepto condición de venta y que, en este caso, el canon abonado a Quiksilver por la utilización de la marca es independiente de los contratos de compraventa celebrados con distintos proveedores del país y del exterior. Señala que en virtud del contrato celebrado con Quiksilver estaba habilitada a utilizar dicha marca dentro de un determinado territorio, a cambio de abonar una contraprestación del 4% de las ventas netas de los productos vendidos dentro del mencionado territorio, pero con independencia de quien o quienes fueran los sujetos proveedores de las mercaderías licenciadas, las que incluso pueden ser fabricadas por ella o encargada su fabricación a uno o varios proveedores radicados tanto en nuestro país como en el exterior. Por ello, explica que esta obligación de pago se origina exclusivamente en el ámbito privado de la propiedad intelectual o derecho marcario. Sostiene que puede elegir libremente a sus proveedores, quienes no se encuentran vinculados de ninguna forma con el licenciante, por lo que es evidente que la adquisición de la mercadería se encuentra regulada bajo un contrato de compraventa distinto e independiente, que no

condiciona en forma alguna su ejecución y cumplimiento al pago de regalía relacionada con la mercadería. Indica que el pago o no de las regalías acordadas sobre las ventas netas de los productos en nada modifica el precio de venta pactado con los proveedores en las compraventas realizadas. Cita jurisprudencia de este tribunal en la causa "World Sport S.A." Expte. 23.180-A, que según refiere es análoga a la presente. Refiere que la resolución apelada se aleja de lo previsto en el Acuerdo del GATT mediante el cual se introdujo el concepto de condición de venta, ya que la mera circunstancia de que se pague una regalía por la utilización de una marca comercial no implica que dicha regalía incida en el valor en aduana de las mercaderías importadas, máxime cuando ese canon o regalía es abonado a un tercero distinto e independiente del vendedor. Cita las opiniones consultivas 4.3, 4.5, 4.8 y 4.13 del Comité Técnico de Valoración en Aduana y legislación comparada de la Unión Europea y Estados Unidos para validar sus dichos. Luego, cita fallos dictados por este tribunal en causas 23.942-A, 23.179-A y 23.180-A, las que tilda de idénticas a la presente, y los fallos Mattel, Estee Lauder Australia, Nike Canadá LTD. y Reebok. Subsidiariamente, solicita la reducción del porcentaje del ajuste, indicando que una parte sustancial de las regalías abonadas en los períodos ajustados fueron pagadas al licenciante por mercaderías adquiridas en el mercado local, por lo que no se relacionan con ninguna de las destinaciones de importación involucradas. Por último, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 42/52). Realiza la negativa de rigor y repasa en detalle lo actuado en sede administrativa. Procede luego a contestar el traslado, recordando en primer lugar que conforme el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio se ha adoptado la noción positiva de valor de transacción, y que en función del art. 8 de dicho Acuerdo, para determinar el valor en aduana se deben añadir los cánones y derechos de licencias relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercaderías (inc. c). Agrega que en este caso resulta innegable la existencia del convenio de licenciamiento de marcas comerciales, y que surge de sus propias cláusulas que los derechos otorgados son personales del licenciatario y no pueden venderse o transferirse, a la vez que se establece expresamente que Quiksilver debe aprobar la calidad de telas y de los productos. En este sentido, refiere que existió un control sustancial ejercido por la licenciante sobre la importación y compra de los insumos necesarios para la fabricación de mercaderías objeto de la licencia, por lo que no constituye un impedimento para que se verifique la condición de venta el hecho de que tales productos e insumos hayan sido adquiridos a proveedores independientes. Señala que en el caso se verifican las 3 condiciones necesarias para efectuar el ajuste positivo por el pago de cánones y derechos de licencia, ya que no se advierte que las regalías se encuentren incluidas en el precio pagado por las mercaderías importadas, que el pago de dichas regalías constituye una condición de venta, ya que el importador argentino solo puede vender los productos con las marcas licenciadas si acepta el pago de regalías en favor del licenciante y que las regalías devengadas tienen relación con los productos importados, ya que la reventa de los mismos origina el devengamiento de dichas regalías. Cita el comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana y sostiene que las opiniones citadas por la recurrente en su escrito de impugnación no son aplicables al caso de autos. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 54 se tiene por contestado el traslado conferido y se abre la causa a prueba. A fs. 59/60 obra respuesta al oficio de parte de la empresa K´ NAAN S.A, a fs. 62 luce respuesta de parte de CHILLEOUT S.R.L. y a fs. 63 obra respuesta de C.D. WAY S.A. A fs. 67/152 el Fisco acompaña copia autenticada de los contratos de licencia involucrados en autos. A fs. 161/165 la actora acompaña la sentencia de la Corte Suprema en la causa "Cladd ITA S.A." de fecha 26.11.19 y solicita su aplicación al caso de autos. A fs. 169 se clausura el período probatorio. A fs. 173 se elevan los autos a la Sala "E". A fs 174 se resuelve no poner los autos para alegar. El 23.05.2024 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 13681-52-2007/6 se inician con la nota 1205/12 (DV EMVI), por la cual se indica que corresponde formular cargos resultantes de la liquidación por diferencia de tributos realizada para los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Se agregan asimismo las planillas de liquidación de las destinaciones de importación objeto de ajuste y el resumen de la liquidación (fs. 1/103). A fs. 104/110 obra la nota 1175/12 (DV EMVI), por la que se realiza el estudio de valor que da lugar al cargo de autos. A fs.

111 obra cédula de notificación del cargo 1151/12, que fuera recibida el 04.12.12. A fs. 112/197 la actora interpone recurso de impugnación contra el referido cargo y acompaña prueba documental. A fs. 204 se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación. A fs. 207/210 la actora acompaña la certificación contable suscripta por profesional matriculado. A fs. 212/230 luce la nota 1139/13 (DV EMVI) por la que se ratifica el ajuste de valor realizado a la empresa actora. A fs. 233/234 la actora alega. A fs. 236/276 lucen planillas con liquidación en pesos de los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias. Por último, a fs. 295/299 obra la resolución DE PRLA 3909/14, apelada en autos y por la que se resuelve rechazar la impugnación deducida por la actora y confirmar el cargo 1151/12.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada –3909/14-, en cuanto dispone rechazar la impugnación incoada por la firma WORLD SPORT S.R.L. y confirmar el cargo 1151/12, se ajusta a derecho.

El cargo fue formulado a partir del estudio de valor realizado por la División Empresas Vinculadas, que determinó diferencias de tributos para los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Dicho ajuste encontró fundamento en el convenio de licenciamiento de marcas comerciales y manufactura celebrado entre la actora –licenciataria- y la firma Quiksilver International PTY LTD de Australia –licenciante-, en marco del cual la licenciante otorgó a la actora una licencia no exclusiva para la utilización de la marca contra el pago de una regalía equivalente al 4% de las ventas netas de los productos vendidos en el territorio, fabricados o no por World Sport S.R.L., que tengan marcas licenciadas.

Bajo este marco, la Aduana entendió que las regalías devengadas tienen relación con los productos importados provistos por cualquier vendedor del mundo, ya que la reventa de los mismos origina el devengamiento de las regalías, y que su pago constituye una condición de venta de las mercaderías importadas, pues el importador argentino solo puede vender productos con las marcas licenciadas si acepta el pago de regalías en favor del licenciante, independientemente de si las fabrica o no World Sport S.R.L. Así, procedió a formular el cargo 1151/12 con sustento en el art. 8.1.c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

La actora centra su defensa indicando que el canon abonado a Quiksilver por la utilización de la marca es independiente de los contratos de compraventa celebrados con distintos proveedores del país y del exterior, debiendo abonar las regalías pactadas con independencia de quien o quienes fueran los sujetos proveedores de las mercaderías licenciadas, las que incluso pueden ser fabricadas por ella o encargada su fabricación a uno o varios proveedores radicados tanto en nuestro país como en el exterior. Por ello, señala que la obligación de pago se origina exclusivamente en el ámbito privado de la propiedad intelectual o derecho marcario.

V.1.- Resulta procedente recordar, en primer lugar, que la ley 24.425 aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC, y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT. Incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

El Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el Valor de transacción, tal como se define en el art. 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. El referido art. 1 dispone: "*El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente 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 art. 8…*". En la Introducción General del Acuerdo se señala que el *Valor de transacción*, tal como se define en el art. 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente acuerdo. El art. 1 debe considerarse en conjunción con el art. 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Específicamente, establece que "*1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán 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;”.

El Acuerdo establece entonces como necesaria la concurrencia de 3 condiciones para poder efectuar el ajuste por pago de cánones y derechos de licencia. Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercaderías objeto de valoración, que constituyan una condición de venta y que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar las mercaderías. Sobre esta base la Aduana procedió a realizar el ajuste que se discute en autos.

V.2.- Sentado ello, se advierte que la discusión de autos resulta sustancialmente análoga a las ya debatidas por este tribunal en las causas 23.942-A (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/09/23942-A-21-03-2014. pdf), 23.180-A (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/08/23180-A-21-05-2014. pdf) y 23.179-A (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/08/23179-A-26-05-2014. pdf), todas de igual carátula a la presente. Tanto para la presente cuestión, como en los citados precedentes, no se encuentra controvertido que en virtud del convenio celebrado la licenciataria podía optar libremente entre encomendar la fabricación de las mercaderías licenciadas a cualquier proveedor extranjero o argentino, o bien, optar por fabricarlas ella misma. Es decir, que el pago del derecho de licencia se pactó con independencia de quien o quienes fueran los proveedores de la mercadería, y su pago debía efectuarlo World Sport S.R.L. a Quiksilver por el uso de la marca.

En las sentencias identificadas *supra* se determinó que no podía sostenerse, como pretende el servicio aduanero, que el pago de las regalías constituye una condición de venta de las mercaderías importadas, por cuanto de la prueba producida resulta que la venta de las mercaderías importadas no se encontraba condicionada de manera alguna al pago de las regalías que la actora debería efectuar a Quiksilver, destacándose el hecho de que los proveedores de la actora son totalmente independientes del licenciante de la marca y que no tienen con él ningún tipo de relación comercial ni contractual. Asimismo, se pone de resalto que ninguno de los proveedores de la mercadería comercializada por la importadora informó haber exigido el pago de regalía alguna al momento de efectuar sus ventas a World Sport S.R.L., aclarando que no existen en sus fábricas controles por parte de la firma licenciante y que su relación comercial era única y exclusivamente con la importadora. Idéntica información a la indicada puede verificarse en autos de la prueba rendida a fs. 59/60, 62 y 63.

Así, se concluyó que el pago de las regalías se trataba en realidad de una retribución por el uso de la marca, con total independencia de quien o quienes fueran los proveedores de las mercaderías licenciadas, y no para poder importar las mercaderías cuya fabricación encomendó, procediéndose en consecuencia a revocar las resoluciones dictadas por la Aduana.

V.3.- Tal criterio –y resolución- fue luego confirmado por las Salas III, IV y V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en los expedientes 55452/2014 (http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=H6hfn8hkNaEmhjQPUMfdaJMPObSJoemGGrBsjuQQ6bw%3D&tipoDoc=despacho&cid=67563), 54351/2014 (http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=ZLw2PWTjIhbBIwgqw%2B7QB1955LkdYOmhEd8Z9qsWjrM%3D&tipoDoc=despacho&cid=67261), 10056/2015 (http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=Jutf7r7I%2FJqd7G8Y7agVPiLTst9uHPoLtCS8HDM61Ew%3D&tipoDoc=sentencia&cid=67868), 75652/2014 (http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=NTQYwYPGKEWb5PAmeC1pkE16rWQrtNUf3ASTC84rWO8%3D&tipoDoc=sentencia&cid=68082) y 30793/2016 (http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=DjKhlq6AAIBOlznsYN8agUdWqJ4uW5vGeJXjxQrWBa8%3D&tipoDoc=despacho&cid=68989) todos bajo la misma carátula “WORLD SPORT SRL c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”.

Para fundar sus pronunciamientos, respecto de que el canon abonado por la actora a la licenciataria no constituye una condición de venta de la mercadería importada, y que no debe, por tanto, ser añadido al valor de transacción declarado, la

Cámara citó, en lo que aquí interesa, el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, titulado *"Cánones y Derechos de Licencia abonados a terceros – comentario general"*, que según su texto pretende servir de guía para la interpretación y aplicación del art. 8.1, c) del Acuerdo en casos en que un canon o derecho de licencia se paga a un tercero licenciante que no está vinculado al vendedor. Del referido comentario extrae, en apretada síntesis, que: 1) con miras a determinar el valor según el art. 8.1.c), es importante examinar todos los documentos pertinentes incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta; 2) un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia y aclara que se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituyan una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero; 3) de acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante; 4) en el acuerdo de canon o de licencia existen cláusulas en las que se establece que si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciante; 5) el acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad.

Asimismo, respecto al requisito de que el pago de la regalía guarde relación con las mercaderías importadas, se señala que no existe tal relación cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor, y sobre el requisito de que el pago de la regalía constituya una condición de venta de las mercaderías, se refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor pueda rehusar el negocio si no se abona un canon o licencia, o que el comprador tenga prohibido adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga aquellos.

En esta línea se explicó que, si bien el pago como condición de venta puede realizarse en forma indirecta, sin que incluso sea indispensable que exista una vinculación en el sentido del art. 15 del Acuerdo, sí es necesaria la existencia de un acuerdo entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, en virtud del cual el primero no pueda vender las mercaderías si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual. Es decir que, en definitiva, solo puede establecer una condición de venta el propio vendedor, o una persona vinculada a él o que haya acordado con él algo al respecto, ya que, de lo contrario, cuando el vendedor no sea el otorgante de la licencia lo que habría son dos contratos separados, y el pago del canon no sería un pago indirecto al vendedor en el sentido del art. 8 del Acuerdo.

En lo que respecta al plano de los hechos, se estableció que no se desprende del convenio que el licenciante ejerza un control directo sobre World Sport, sino que las situaciones previstas en el contrato consisten en meros controles de calidad, ínsitos a cualquier cesión de uso de una marca, y tendientes a garantizar que los productos estén a la altura de su reputación en el mercado. Al punto tal que el licenciante no tiene facultades para elegir directamente al proveedor o fabricante, ni los métodos de fabricación –pudiéndose aprobar, en definitiva, telas y muestras provenientes de cualquier proveedor, sin restricciones en punto a las fuentes de abastecimiento y al procedimiento industrial-, ni fijar condiciones respecto del precio, ni limitar cantidades, ni actuar como agente de compras.

Bajo estos presupuestos, se concluyó que World Sport S.R.L. abonó los cánones por el derecho de utilizar la marca comercial, en virtud de un contrato separado que no guarda relación con la venta de las mercaderías para su exportación al país de importación, compradas a diferentes proveedores con arreglo a distintos contratos.

V.4.- Por último, no resulta inoficioso señalar que en los expedientes 55452/2014, 54351/2014 y 10056/2015 la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró inadmisible los recursos extraordinarios de la Aduana (http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=ieYFSm2%2BAGTymWFj%2FG8vEwKZv7dO215sC51RAsmCe24%3D&tipoDoc=sentencia&cid=67563, http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=iolxn35SNsXYCJxhhSW3M5rNqk6YRHQi%2Br69ZPXw0Ro

%3D&tipoDoc=sentencia&cid=67261,
http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=cH8aJCn793L1mwtq%2BMAVVmUV2d8MJ32Y71JMi2i4gkQ%3D&tipoDoc=sentencia&cid=67868), mientras que en los expedientes 75562/2014 y 30793/2016 el Fisco optó por no interponer recurso alguno, quedando firmes así los pronunciamientos dictados por la Cámara.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución DE PRLA 3909/14, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-52-2007/6, y por ende el cargo 1151/12.

2. Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud de la votación precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución DE PRLA 3909/14, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-52-2007/6, y por ende el cargo 1151/12.

2. Imponer las costas a la Aduana.

Regístrese, notifíquese, archívese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.29 13:21:39 -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: 2024.05.29 15:09:01 -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: 2024.05.29 15:09:02 -03:00