República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-34598068-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2019-109367635- -APN-SGASAD#TFN; RINOTEC S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**RINOTEC S.R.L. c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2019-109367635- -APN-SGASAD#TFN**.

El **Dr. Segura** dijo:

I.- Objeto del Proceso**:** resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución 9433/2019 que confirmó el cargo 380/12, formulado en concepto de ajuste de valor, en relación a la mercadería documentada en las destinaciones de importación documentadas en 2007, 2008 y 2009.

II.- Fundamentos de la apelación (IF-2019-109367627-APN-DTD#JGM)**:** En primer lugar, la actora señala que el estudio de valor realizado por el servicio aduanero resulta arbitrario. Sostiene que las regalías que ha pagado a la licenciante se originaron en la venta neta de los productos licenciados en el territorio argentino. Entiende que es errónea la interpretación del administrador al concluir que el pago del canon fue una condición de venta impuesta por el vendedor/fabricante. Destaca que art. 8 ap. 1, inc. c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT establece tres condiciones que deben darse para efectuar un "ajuste" de valor por regalías, bastando con que no se cumpla uno de aquellos para que no se pueda efectuar el ajuste. Afirma que la falta de relación entre las mercaderías importadas y el canon se presenta cuando el comprador goza de total libertad para adquirir las mercaderías de proveedores -vendedores- no vinculados al otorgante de la licencia. Hace referencia a las opiniones consultivas 4.8 y 4.13 del Comité Técnico de Valoración de la OMA respecto del significado "condición de venta". Ofrece prueba y pide se revoque la resolución recurrida.

III.- Contestación del traslado (IF-2020-55886426-APN-DTD#JGM)**:** La DGA hace un resumen de lo actuado en sede administrativa y una negativa genérica de las afirmaciones de la contraria. Destaca que, de conformidad a lo informado por el área técnica correspondiente, el ajuste de autos se relaciona con la propiedad intelectual plasmada en la mercadería y sostiene que los cánones y derechos de licencia son formas de pagar la contraprestación debida a cambio del derecho a usar mercancías que son portadoras de alguna forma de propiedad intelectual. Se explaya respecto de los requisitos para que sea procedente el ajuste de valor en concepto de cánones o derechos de licencia. Se expide respecto de la Nota Interpretativa al art. 8 del Acuerdo de Valor. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se

confirme el fallo aduanero con costas.

IV.- Que mediante PV-2020-56688326-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por PV-2022-66272354-APN-VOCXVIII#TFN se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas en formato papel. Con posterioridad, se elevan los autos a esta Sala "F" y quedan en estado de dictar sentencia.

V.- Que la Actuación SIGEA 13803-43-2007/3 se inicia a fs. 1/7 con el Informe Técnico de la División Empresas Vinculadas -Nota 349/12 (DV EMVI)-. A fs. 8/15 obran las planillas de liquidación de tributos correspondientes a los ajustes practicados a las importaciones documentadas en el período 2007 a 2009. A fs. 16 obra el resumen de la liquidación tributaria (cargo 380/12) -notificado a RINOTEC S.R.L. el 22/05/2012, conforme surge de la constancia de fs. 19 vta.-. A fs. 20/25 la importadora impugna el cargo en cuestión. A fs. 36/41 se reliquidar los rubros IVA adicional y Ganancias. A fs. 43 se tiene por deducida la impugnación. A fs. 44/55 se expide la División de Empresas Vinculadas -Nota 430/19 (DV EVIN). Finalmente, a fs. 62/63 vta. se dicta la Resolución DE PRLA 9433/2019 apelada en autos.

VI.- Que en el presente caso el servicio aduanero efectuó el ajuste de los valores FOB declarados por la firma RINOTEC S.R.L. en las destinaciones de importación detalladas a fs. 8/15 de las act. adm. Mediante dichas operaciones la aquí actora importó mercadería originaria de la República Popular China y de Malasia.

Que la Aduana sostuvo que dichas DI debían ser ajustadas de conformidad con lo previsto en el art. 8, inc. c) del Acuerdo de Valoración del GATT, en razón de que debían añadirse la sumas correspondientes a regalías relativas a la marca "Pampero".

Que la Aduana explica que fueron celebrados contratos de licencia entre la firma "Fiduciaria del Sur S.A." y RINOTEC S.R.L. Al respecto, entendió que se desprendía de sus cláusulas (ver en particular las citas de fs. 2 y 3 de las act. adm.) que existió una interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de RINOTEC S.R.L., de mercaderías de fabricantes independientes del exterior o al propio licenciante, 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.

Que la División Empresas Vinculadas argumentó que "... los productos licenciados son adquiridos a firmas no vinculadas, el proveedor del exterior que manufactura el producto licenciado sólo puede fabricarlo sin los costos adicionales que implica el pago de los 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" (ver informe de fs. 4 de las act. adm.). En razón de ello, sostuvo que las regalías abonadas por la actora fueron 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.

VII.- Que la cuestión de autos radica en determinar la procedencia del ajuste por aplicación del art. 8° ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT. Ante todo, la doctrina es conteste en que el ajuste (por añadidura al valor FOB pactado) 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. 1° del referido Acuerdo de Valor establece que "el valor en aduanas de las mercaderías importadas será el valor de transacción (de esas mercaderías), es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8"; y ese art. 8° establece -en lo que aquí interesa, es decir en su ap. 1. c)- que "... para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1° 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 ...". Asimismo la Nota al ap. c) del art. 8 dispone "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".

Así, conforme lo dispuesto por el referido art. 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": 1) que existan cánones o derechos de licencia; 2) que exista una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y 3) que el pago de los cánones y derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas. 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).

VIII.- Que cabe destacar que no se encuentra discutido en autos que el vendedor de la mercadería importada no se encuentra vinculado con la licenciante, en el sentido del art. 15, párrafo 4 del Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT -ver fs. 4 del informe técnico Nota 349/12 (DV EMVI)-.

Que ello no resulta un dato menor, ya que cuando la venta es concertada con un vendedor que no está vinculado con el licenciante, y con el cual no tiene ninguna obligación de pagar regalías, no es posible presumir per se la existencia de una condición de venta.

Que en la Opinión Consultiva 25.1, el Comité Técnico de la Organización Mundial de Aduanas, en casos como el de autos, opinó que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente.

Dicho Comité expresó que será necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta, entre los cuales señala: "1) se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos; 2) se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia; 3) de acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta 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 existe una cláusula en la que se establece que si no efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador no a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del fabricante; y 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".

Que entiendo que resulta aplicable al caso la Opinión Consultiva del Comité Técnico de Valor 4.8, mediante la cual consideró el caso de un importador que paga un canon al dueño de una marca comercial por el derecho a fabricar zapatos con la marca de este último. En virtud de este acuerdo, el otorgante proporciona los trabajos artísticos y diseños relacionados con la marca en cuestión, a cambio del pago de una suma fija por cada par de zapatos que se venda en el país de importación. Posteriormente, el importador pacta con un fabricante extranjero la manufactura de los zapatos con la marca registrada y le confía a este último los trabajos artísticos y diseños recibidos por el titular de la marca. Tanto el fabricante como el titular de la marca se encuentran instalados en el país de exportación y ninguna de las partes está vinculada con las demás. Para el Comité Técnico la obligación de pagar un canon por cada par de zapatos vendidos deriva de un contrato separado que no está relacionado con la venta de las mercaderías para su exportación al país de importación ni constituye una condición de venta, no siendo necesario por este motivo ajustar el precio pagado por las mercaderías (Opinión Consultiva 4.8, Cánones y Derechos de Licencia según el artículo 8.1 inc. c) del Acuerdo de Valor del GATT).

Que lo expuesto, me lleva a concluir, que en este caso no ha quedado demostrado que el pago de las regalías acordadas

con el licenciante sea una una condición de venta de las mercaderías importadas, motivo por el cual no se encuentran reunidos en autos los tres requisitos para que sea procedente ajustar válidamente el valor declarado por la importadora en sus operaciones de importación.

Sentado lo que antecede, no siendo el pago de las regalías acordadas una condición de venta de las mercaderías importadas, no se puede llevar a cabo el ajuste dispuesto por art. 8 ap. 1, c) del Acuerdo de Valor del GATT, debiendo estarse al valor establecido mediante el art. 1 de este último, debiéndose revocar la resolución apelada y por ende el cargo formulado.

Que cabe señalar que en igual sentido que la presente, me he expedido entre otras, en la causa 29.376-A, de igual carátula que la presente, mediante sentencia del 17 de abril de 2018.

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

Revocar la Resolución DE PRLA 9433/2019, dictada en la Actuación SIGEA 13803-43-2007/3, con costas.

El **Dr. Garbarino** dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura.

El **Dr. González Palazzo** dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura.

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

Revocar la Resolución DE PRLA 9433/2019, dictada en la Actuación SIGEA 13803-43-2007/3, con costas.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.03 13:49:19 -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: 2025.04.03 15:07:10 -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: 2025.04.03 15:38:29 -03:00

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.03 15:38:30 -03:00