Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-80118416-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Julio de 2023

Referencia: Expte. Nº 33.988-A BAKER HUGHES ARGENTINA S.R.L. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht y Claudia Beatriz Sarquis (el Dr. Horacio Joaquín Segura se encuentra en uso de licencia), para resolver en los autos caratulados "**BAKER HUGHES ARGENTINA S.R.L. s/ recurso de apelación**", expediente N° **33.988-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 13/24vta. la firma BAKER HUGHES ARGENTINA S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Resolución 396/2013 (AD CORI) del 16/10/2013, dictada en el trámite del sumario SIGEA 12832-13-2012 (SC46-20 12/0), mediante la cual se resolvió condenar a la firma por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c), del Código Aduanero, en relación a la destinación de importación 08 014 IC04 18 X, registrada el 30/05/2008, por entender corresponde ajustar el valor declarado agregando el monto de regalías pagadas con posterioridad al libramiento a plaza de la mercadería importada. Habiéndose pagado la diferencia determinada de IVA en oportunidad de contestar la vista en sede administrativa (dejando constancia de que no se reconocía la procedencia legal del ajuste), el acto administrativo objeto de impugnación refiere únicamente a la multa, que asciende a la suma total de $ 418.943,04, equivalente a una vez el importe de la diferencia en concepto de IVA Tasa General (U$S 9.324,27).

II. Los agravios de la recurrente, en prieta síntesis, están centrados en poner en consideración la improcedencia de la infracción, habida cuenta de que el servicio aduanero habría ajustado el valor FOB declarado, adicionando al precio pactado un importe en concepto de regalías pagadas al exterior a la firma WESTERN ATLAS INTERNATIONAL INC. Sostiene que el pago de tales royalties no resultaría ser una condición de venta de la maquinaria importada, sino que se trataría de pagos pactados por el exportador con una tercera compañía, no vinculada. Específicamente aclara que consisten en movimientos registrados como royalties provenientes de un acuerdo entre SHELL E&P TECHNOLOGY COMPANY y WESTERN ATLAS INTERNATIONAL INC.

Señala que el proceso de revisión de valor realizado por la División Empresas Vinculadas de la Aduana, se concentró en tres operaciones de importación: 2 ocurridas a través de la aduana de Ezeiza y una a través de la aduana de Comodoro Rivadavia. Indica que la aduana de Ezeiza formuló los respectivos cargos por las diferencias tributarias determinadas para sus 2 despachos –los que fueron oportunamente pagados–, mientras que para la tercera operación –la involucrada en autos–, la Aduana de Comodoro Rivadavia no formuló el cargo respectivo sino que imputó directamente la presunta

comisión de la infracción antes mencionada y aquí apelada, por haber omitido declarar en el precio de la destinación citada, el importe de las regalías generadas con posterioridad al ingreso de la mercadería y por los trabajos efectivamente realizados por la misma.

Específicamente respecto del despacho de importación en crisis, informa que se trata de una importación para consumo de un aparato para realizar las tareas propias de la empresa, consistentes en la prestación de servicios para la industria petrolera; aparato que se clasificó por la posición arancelaria 9027.80.99.900T. Y que, de conformidad con el precio pactado y facturado por el proveedor extranjero, se declaró como valor FOB de la maquinaria importada el de USD 263.474,88, único precio existente al momento de la compra, coincidente con el detallado en la factura comercial correspondiente, y librada a plaza sin observaciones.

Se agravia, además, que aún en el caso en que se considerara correcto el ajuste de valor practicado, no podría haber declarado otro valor en aduana distinto del precio declarado, toda vez que las regalías se devengaron con posterioridad y se calcularon sobre hechos posteriores al despacho de importación, por lo que la declaración efectuada en éste, al momento de su registro, fue completa, exacta y veraz. Por tanto, insiste que no se produjo “declaración inexacta” alguna en los términos del art. 954 del CA, pues no existió una diferencia entre la mercadería declarada y el resultado de la comprobación. Considera que, en todo caso, se trataría de una cuestión de aforo, no punible en los términos del mencionado artículo.

Por lo expuesto, solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III. A fs. 38/67 la representación fiscal defiende la justicia del acto administrativo recurrido. Sostiene que fue dictado con rigurosa observancia de sus requisitos esenciales. Entrando de lleno a la cuestión planteada, considera que ha quedado suficientemente probado que, a los efectos de una correcta valoración de la importación en trato, debe sumarse el canon y los derechos de licencia que abona la actora al precio pagado o por pagar declarado, por cuanto se trata de una licencia relacionada con las mercaderías objeto de valoración que el importador tiene que pagar como condición de venta, y no un derecho de reproducción como alude la demandante. Enfatiza que para determinar si un canon es "condición de venta", la cuestión no se define simplemente por los términos contractuales, sino que resulta necesario determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir el derecho de usar o comercializar la propiedad intelectual por la que paga el canon. Recuerda que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías tutelados por el art. 954 y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado, y que el bien jurídico tutelado es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una destinación aduanera. Hacer reserva de la Cuestión Federal. Solicita se rechace el recurso, y se confirme la multa. Con costas.

IV. A fs. 69 este Tribunal resuelve abrir la causa a prueba, la que se haya agregada a fs. 81/90. A fs. 99 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “G”. A fs. 105 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar, obrando el alegato de la actora a fs. 109/111 y el alegato del Fisco Nacional a fs. 112/115. A fs. 117 se pasan los autos a sentencia.

V. En las condiciones indicadas, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe determinar si los actos imputados a la actora pueden ser considerados como una clara manifestación de declaración inexacta y, por tanto, ser objeto de la sanción correspondiente de acuerdo con lo estipulado en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A., con fundamento en que corresponde llevar a cabo un ajuste de valor que agrega al precio pactado un importe en concepto de regalías pagadas a Western Atlas International inc. –en el marco de un acuerdo entre ésta firma y Shell E&P Technology Company–, y devengadas con posterioridad al despacho de importación.

VI. Previo a entrar de lleno en la cuestión de fondo, resulta de interés dejar primero asentado que no se encuentra controvertido en autos que, de acuerdo con la información que surge del Balance cerrado el 31 de diciembre de 2009, la recurrente se encuentra vinculada en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC, con BAKER

HUGHES ESPAÑA S.R.L., que detenta el 95 % del capital. Y que de la contabilidad de la actora surgen movimientos que han sido registrados como "royalties" o “regalías”, que corresponden a cargos emitidos por la casa matriz, originados en acuerdos relativos a propiedad intelectual firmados por aquélla en el exterior.

Asimismo, tampoco se controvierte que los pagos de regalías se efectuaron con posterioridad al libramiento a plaza de la mercadería importada a que refiere el Cargo, ni que se calculan en función a la efectiva utilización del instrumental importado.

VII.- Respecto de la solución que propicio del entuerto, tal como se definió en el Considerando V, déjenme anticipar que considero que no estamos en presencia de una infracción en los términos del art. 945 Ap. 1 inc. c), puesto que se trata de un caso de declaración inexacta que no ha provocado ni pudo haber provocado el egreso al exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía. Ello, por cuanto la diferencia en menos que se remitió al exterior al momento del pago de la factura de compra de la maquinaria coincide exactamente con los importes totales que, más tarde, fueron contabilizados y girados en concepto de regalías pagadas.

Es decir, que si bien estamos en presencia de una declaración inexacta, tal inexactitud no es el tipo de infracción que se castiga en el art. 954, Ap. 1, inciso c) en trato.

VIII. Sin perjuicio de lo antes expuesto, y en atención a la importancia de sentar un precedente que exponga arquitecturas de negocios que, acomodadas en los vacíos legales originados a raíz de la asimilación del tratamiento legal de ciertos intangibles a los tangibles en la definición de mercaderías del art. 10 del CA, aprovechan la desprolijidad legislativa y hacen uso de esquemas de planificación fiscal que, en el marco de la economía de opción, podrían eventualmente erosionar la arcas del Estado.

Con tal objetivo desarrollo a continuación un análisis exhaustivo de la problemática que emerge del caso aquí en trato del que surgirá, con claridad meridiana, precisiones sobre la inseguridad jurídica que el mismo expone y la necesidad de procurar un remedio legal acorde.

IX. En ese contexto, he de comenzar analizando la infracción que nos convoca circunscripta al Ap. 1 inciso c) del art. 954 CA, en cuanto sanciona la inexactitud en la declaración que provoca o hubiera podido provocar un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiera.

Al respecto he sostenido que “no suscribo que en los casos en que el valor de transacción declarado en la destinación coincida con el consignado en la factura comercial, la situación quede sustraída de la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 954 del C.A. Al respecto, encuentro que esa interpretación de la normativa aplicable no da cuenta que la diferencia puede emerger en cualquier estadio del procedimiento de fiscalización y verificación de la mercadería que ingresa o egresa al territorio aduanero. A mi entender esa es la inteligencia acorde al bien jurídico tutelado por la norma en la declaración aduanera, el cual es su veracidad y exactitud, visto que a partir de ella se construye el sistema de despacho en confianza de la mercadería (cfr. doc. Fallos 315:929 y 315:942), y en donde reposa todo un sistema dirigido a evitar que, al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 321:1614). Así las cosas, suponer que a los fines del art. 954, en la importación sólo interesa que el precio declarado se corresponda con el antes pactado entre el importador y el vendedor refleja una interpretación limitada que no sólo no se corresponde con la completitud de la voluntad del legislador de atender a la función primordial del organismo aduanero que consiste en “ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías” y en donde “el inc. c, ap. 1° del art. 954 de la ley 22.415 debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado” (Fallos: 322:355), sino que desatiende el sentido del régimen de colaboración que tienen los responsables de los hechos imponibles con la entidad aduanera en el marco de lo dispuesto en el artículo 9 del decreto 618/97. Téngase presente que en el apartado 2 inciso d) de la norma citada, se autoriza la revisión de las actuaciones y los documentos aduaneros una vez concluida su tramitación. Desde esta perspectiva, no condice con el recto sentido de la normativa que se considere a la subfacturación como una hipótesis ajena

a la figura infraccional en trato" (TFN "Refinerías del Norte S.A. (TF 32.572-A)", Sala G, sentencia del 21/12/22).

También he dicho que a través del mencionado inciso c) "el legislador no sanciona la declaración inexacta de los valores declarados sino de los precios informados…[ello, por cuanto] valor aduanero y precio no son conceptos intercambiables entre sí, habida cuenta de que, mientras el precio refleja, de ordinario, lo que voluntariamente las partes pactaron que debe entregarse como contraprestación de la cosa recibida, […] el valor es un concepto que no tiene reflejo en orden natural de las cosas sino que es una construcción jurídica que utiliza el legislador aduanero para la determinación de la base de imposición de los tributos al comercio exterior" (Causa "Terradas David Enrique y Otra (TF 27.315-A)", Sala G, sentencia del 15/02/2023).

Además, no puedo dejar de recordar que es arraigada doctrina del Máximo Tribunal de que "…la infracción prevista en el art. 954 del código de la materia no se configura con la sola presentación ante el servicio aduanero de una declaración que difiera con el resultado que verifique el organismo de control, sino que requiere, además, que la inexactitud de lo declarado produzca, o pueda producir, alguna de las consecuencias previstas en los tres incisos de los que consta el citado artículo. En particular, en el sub examine …corresponde examinar el supuesto del inciso c, referente a que la inexactitud comprobada produzca o pueda producir 'el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere'" (CSJN "Rio Chico S.A. (TF 29.758-A) c/ DGA", sentencia del 23/9/2014).

Resumiendo todo lo anterior, mi opinión sobre el tema que nos ocupa es que el Ap. 1 inc. c) del art. 954 CA, para las importaciones como la de autos, comprende los casos de subfacturación entendida ésta como la declaración de un precio de la mercancía importada inferior al de transacción, con el fin de disminuir la salida al exterior del importe pagado o por pagar respecto del que efectivamente correspondiera.

En este punto resulta útil aclarar que el concepto de *subfacturación* difiere al de *subvaloración*, puesto que mientras éste último hace referencia a "la falta de coincidencia entre el valor declarado por el importador y aquel que establece o pretende establecer el servicio aduanero, como corolario de aplicar el procedimiento administrativo de determinación que resuelve a) desestimar el valor declarado y b) fijar uno nuevo conforme al método sucesivo previsto por el sistema de valor en aduana" (Vázquez, Juan Carlos, "La Subvaloración y Subfacturación Aduanera en la Importación", Revista La Ley del 18/06/1998), el primero refleja la falta de coincidencia entre el precio del bien que surge de la factura y el real valor económico de la mercadería importada.

Permítanme insistir respecto de que la figura infraccional del art. 954 CA incluye a la subfacturación.

X. Tal opinión aplicada a la presente litis conduce a la necesidad de analizar: 1°) la procedencia del ajuste de valor realizado con relación a la mercadería documentada en la Destinación de Importación 08 014 IC04 18 X, gestionado en la Actuación SIGEA 12832-13-2012 (SC46-20 12/0), y 2°) si dicho "valor ajustado" ha producido o puede haber producido el egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar menor.

XI. En relación a la procedencia del ajuste de valor realizado y aquí cuestionado, resulta apropiado traer a colación lo ya analizado en un caso similar de esta misma Sala, en autos "BASF ARGENTINA S.A. s/ recurso de apelación (TF 39.933-A)", sentencia del 16/02/2023, a cuya letra me remito.

Allí sostuve que toda aquella importación para consumo por tiempo indeterminado de mercadería que verifica los cuatro elementos esenciales del hecho imponible "Derechos de Importación" –tal como los define el Código Aduanero– será objeto de imposición, quedando perfeccionado el mismo –para el caso de importaciones regulares como la que aquí nos convoca– desde el momento del libramiento a plaza del producto. Este momento, dije, cobra singular relevancia en tanto es a partir de él que nace la obligación tributaria. Además, agregué que el valor imponible de la mercadería importada –calculado conforme la letra del Acuerdo, con los parámetros del CA– necesario para la liquidación del tributo, no sólo debe corresponderse exactamente con el hecho imponible –definido en el CA– sino determinarse al momento indicado en

los artículos 637 o 638 CA, según corresponda.

Con relación al tratamiento de los intangibles mencioné que resulta sumamente esclarecedor utilizar la clasificación que el Dr. Rizzi, quien distingue: “a) el aspecto intangible de la mercadería importada (marca, patente, *know how*, derechos de autor, etc…), b) los aspectos intangibles suministrados para ser aplicados: b.1) en el proceso productivo que se lleve a cabo en el país de importación luego de importada la mercadería (por ej. *know how*) y/o; b.2) suministrados para ser aplicados al producto resultante del proceso productivo para el cual, en el país de importación, se han utilizado mercaderías importadas que poseen determinada tecnología” (Rizzi, Juan Pablo, “*Los requisitos de procedencia de un ajuste de valor de mercadería importada en los términos del art. 8.1 c) del Acuerdo de valor en Aduana. Distinción entre la Condición de Venta de las mercaderías importadas y la condición para permitir la fabricación de otro producto- Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de 28/05/2013, en autos ‘Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/DGA’*”, Revista de Estudios Aduaneros - Sección Notas a Fallos, n°22, pp. 239-249).

En base a dicha clasificación insistí que, desde el punto de vista del comercio exterior, un activo intangible puede ser introducido al país formando parte de un activo tangible –opción a) si es producto final y b.2) si es insumo– o por sí mismo como un derecho a ser utilizado en el país en algún proceso productivo o aplicado a un producto final –opción b.1) y b.2)–. En el primer caso, se estaría frente a la importación para consumo en forma indefinida de una mercadería –que incluye el intangible–, esto es, apartado 1 del art. 10; en el segundo caso, se trata de la importación de una propiedad intelectual cuyo tratamiento es, para el CA, *como si fuera* una mercadería, considerada en el inciso b) del apartado 2 del art. 10. En ambos casos, si bien se trata de HI diferentes, su ingreso a territorio aduanero está alcanzado por el tributo Derecho de Importación del art. 635, en tanto consistan en importaciones para consumo.

Cerrando el tema dije que en el caso de los intangibles incorporados al producto –opción a)– o insumo –opción b.2)–, y en consonancia con la definición de “derecho de importación” de los art. 635 y 636 del CA, quedan comprendidos en el alcance del tributo en la medida que esos derechos de propiedad intelectual hubieren sido incorporados a la mercadería objeto del comercio internacional. ¿Cuándo? Al momento de perfeccionarse el hecho imponible; esto es, a la fecha del libramiento a plaza para el caso de importaciones regulares.

XII. En este sentido, si aplicamos lo expuesto anteriormente al caso en cuestión, podemos afirmar que la importación de la maquinaria cuya producción está sujeta al pago de regalías corresponde a la opción a), es decir, la introducción en el territorio nacional de un objeto material –en este caso un producto final–, que incorpora de forma inseparable un objeto inmaterial representado por la tecnología que contiene incorporada y cuya existencia resulta indudable, toda vez que es la razón por la cual la parte demandante estaba obligada a los pagos de regalías calculados en función al servicio prestado por el bien importado; pagos cuyo concepto (“Royalties”) y monto (fs. 2 de las AA) han sido confirmados por ambas partes.

Adviértase que en este razonamiento se ha descartado la posibilidad de la existencia de dos importaciones (una primera de un tangible y una segunda de un intangible) toda vez que, dada la naturaleza intrínseca de un activo inmaterial, resulta a todas luces impracticable siquiera imaginar cómo habría de comprobarse la introducción de dicho activo al territorio nacional en los términos del CA o el momento de perfeccionamiento del HI, frente a la inexistencia de un contrato entre importador y exportador que lo respalde. Desde esta perspectiva resulta claro que la complejidad del caso es consecuencia de la estructura de negocio elegida por el grupo económico, con la participación de terceras y cuartas partes que completan el circuito, y donde la demandante simplemente efectúa pagos al exterior.

En atención a lo antes indicado, debo recordar que en materia de interpretación de las leyes tributarias -sustanciales y formales- la Suprema Corte tiene expresado que "la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa…" (Fallos: 258:149), y que en Título II “Infracciones Aduaneras” de la Exposición de Motivos del Código, se asienta que “la fórmula escogida parte de la contradicción entre una situación de hecho o una conducta y lo que prescribe el ordenamiento aduanero…La delimitación del ámbito de la infracción se produce, por un

lado, mediante la regulación de los deberes que deben observarse en los distintos regímenes, destinaciones, operaciones o situaciones en los que el administrado puede intervenir o encontrarse; por el otro, a través de la tipificación de las figuras punibles, que tienen por finalidad preservar el cumplimiento de esos deberes. Su incumplimiento constituye infracción".

Esto se traduce en que la intención del legislador fue definir a la infracción en trato como la falta de correspondencia entre la situación de hecho y lo que indica la normativa aduanera.

Aquí resulta innegable la realidad económica de la arquitectura del grupo de empresas vinculadas en trato, y cuya evidencia surge con claridad del Balance cerrado el 31 de diciembre de 2009 de la actora, en cuanto se desprende que la recurrente se encuentra vinculada en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC, con BAKER HUGHES ESPAÑA S.R.L., que detenta el 95 % del capital. Asimismo, de sus registros también se confirma la real existencia de los "royalties" o "regalías", y que se corresponden con cargos emitidos por dicha casa matriz, originados en acuerdos relativos a propiedad intelectual firmados por aquélla en el exterior.

En ese sentido, es la propia recurrente quien, en su Nota del 16/12/11, afirma que "revisando las cuentas contables asociadas a estos conceptos, observamos que las mismas incluyen movimientos que han sido registrados como "royalties" o "regalías". Estos movimientos corresponden a cargos emitidos por la casa matriz, originados en acuerdos relativos a propiedad intelectual firmados por aquélla en el exterior (Baker Hughes Argentina S.R.L. no es parte firmante de dichos acuerdos)".

Y detalla a continuación como montos devengados y facturados los siguientes cargos:

2006: ----------

2007: $ 1.047.585,45

2008: $ 696.052,30

2009: $ 454.450,10

2010: $ 188.057,26

Indicando que de tales montos devengados y facturados, se efectuaron los siguientes pagos:

Año de facturación	**Importe AR$**	**Fecha de Pago**	**Retención efectuada AR$**	**Beneficiario**
2006	No se efectuaron pagos			

2007	655.023,66	23/07/2007	208.303,78	Western Atlas International Inc
	199.503,21	24/10/2007	27.638,49	Western Atlas International Inc
	193.057,58	10/03/2009	69.910,26	Western Atlas International Inc
	1.047.584,45			
2008	163.693,07	22/05/2008	51.596,08	Western Atlas International Inc
	169.205,96	23/10/2008	57.081,76	Western Atlas International Inc
	152.903,03	21/01/2009	23.196,41	Western Atlas International Inc
	210.250,24	14/01/2009	29.735,83	Western Atlas International Inc
	696.052,30			
2009	201.619,80	19/06/2009	29.327,02	Western Atlas International Inc
	252.830,30			Western Atlas International Inc
	454.450,10			

2010	No se efectuaron pagos

Asimismo, informa que “no hay materias primas ni insumos relacionados con regalías”, y que “los montos FOB de los productos terminados, importados a consumo, relacionadas indirectamente con los cánones, regalías y/o derechos de licencia indicados … son los siguientes:”

2006: USD 215.183,00

2007: USD 308.605,30

2008: UDD 585.398,43

2009: 0

2010: 0

Agrega que dichos montos FOB relacionados con las regalías corresponden exclusivamente a equipos de perfilaje “XMAC", "MREX" que se utilizan para la prestación de servicios que brinda la compañía (en particular la unidad de producción ATLAS). **Esto resulta reflejado en las facturas inter-company correspondientes en las cuales específicamente se indica el modelo de equipo respecto de los cuales se re-facturan regalías”**. A lo que agrega una enumeración de las destinaciones aduaneras por las que se han importado a consumo tales equipos, que incluye a la de autos.

Por todo ello, no cabe sino concluir en la existencia del intangible adherido de forma inseparable al tangible al momento de producirse la importación de la maquinaria cuyo ingreso al país fue puesto en crisis. Y, a la luz de la interpretación que entiendo debe darse al juego armónico de los artículos 10, 635 y 636 del CA, he de concluir que el intangible en trato se encuentra comprendido en el Hecho Imponible verificado en autos, al encontrarse agregado a la mercadería que ingresa al territorio aduanero –por tiempo indeterminado– al momento de perfeccionarse el HI.

XIII. Sentado lo anterior, debo analizar el agravio referido a que las regalías pagadas no constituirían “condición de venta” en los términos del art. 8° del Acuerdo.

En BASF ARGENTINA S.A. he mencionado que el Acuerdo requiere, para que proceda el agregado al valor de transacción de los conceptos de cánones y derechos de licencia, que éstos deben verificar 3 condiciones: 1) que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, 2) que estén relacionados con las mercaderías importadas, y 3) que sea condición de venta de dichas mercaderías. Esta triple condición es lo que en la jerga internacional se denomina una previsión “puerto seguro” (*safe harbour*) entendida como aquella que habilita el legislador, en este caso para que, por un lado, el importador sea relevado legal y rápidamente de la obligación de sumar al VT un monto por los intangibles, en caso de no verificase la triple condición; y, por el otro, a que el fisco vea facilitada su tarea, legal y eficientemente, para agregar dicho concepto al VT declarado en caso que la triple condición se verifique.

Baste lo anterior para comprender, en consecuencia, que el Acuerdo del GATT se circunscribe a facilitar la dimensión de un hecho del pasado. Mediante la enunciación de determinados requisitos hace plausible esa retrospección en un grado de aproximación a la verdad estandarizado. Es que, en efecto, no es lo mismo invertir en demasía para adoptar una decisión de recuperación fáctica que hacerlo bajo parámetros establecidos. Va de suyo que la primera reconstrucción está más aproximada a la verdad que la segunda. Aquella “distancia” con el ideal regulativo ha sido intelectualizada en la doctrina procesal moderna bajo la necesidad de disminuir o minimizar los riesgos de error.

Por ello es que, mientras más se disminuyan los riesgos de error, más cercano a la verdad se estará, pero también aumentarán los costos procedimentales. Justamente, determinados procedimientos como el descrito procuran que el operador jurídico encargado de reconstruir los hechos pueda hacerlo eficientemente, aproximándose así en mayor grado a la verdad, minimizando con ello aquellos riesgos de error. La oposición entre un sistema que defiende la libre recepción y valoración probatoria como el óptimo para la reconstrucción de hechos y un sistema regulado donde las condiciones epistémicas son disciplinadas es el principal punto de desacuerdo en esta materia.

En ese estado de situación, si contemplamos la posibilidad de riesgos de error en toda decisión reconstructiva de hechos pasados y tomamos razón de la imposibilidad de eliminarlos resulta evidente observar que esos errores producen consecuencias en una de las pretensiones en contradicción procesal. Efectivamente, cuando se yerra, o se da por probado un hecho inexistente o se rechaza uno que efectivamente acaeció, el sistema jurídico termina prefiriendo que el riesgo de error de la reconstrucción fáctica se localice en uno o en otro de aquellos intereses.

En ese sentido, la triple condición establecida no se dirige directamente a reducir los riesgos de error en los juicios –aunque pueden tener consecuencias epistemológicas respecto de aquellos– sino que distribuyen esos riesgos entre las partes. Desde esa perspectiva, el Acuerdo termina por imponer una prueba meramente convincente para acreditar los hechos controvertidos, por lo que parece alineado con el estándar de prueba típico en los asuntos civiles, cuál es el de la ‘prueba preponderante (PP)’ (*preponderance of the evidence*), sin demandar una prueba clara y convincente.

En definitiva, el Acuerdo del GATT se circunscribe a mantener un delicado equilibrio entre las prerrogativas exorbitantes de las autoridades fiscales y las garantías individuales del debido proceso, por lo que **facilita un estándar probatorio para la incorporación de un intangible** sin que de su letra pueda darse una interpretación válida distinta, mucho menos una que implique la modificación del *Hecho imponible* –en exceso o en defecto– respecto de cómo lo define el Código Aduanero.

XIV. Expuesta la interpretación normativa que propicio debo analizar si en autos, respecto del producto importado por BAKER HUGHES ARGENTINA y sujeto a controversia, se verifican las 3 condiciones *safe harbour* para la incorporación de un importe en concepto de marca al valor de transacción declarado: 1) no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, 2) que los cánones y derechos de licencia estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y 3) que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente los mencionados cánones y derechos como condición de venta de dichas mercancías.

XV. Con relación a la condición de que el canon o regalía no esté incluido en el precio pagado o por pagar, no caben mayores reflexiones desde que es la propia actora quien sostiene y defiende la procedencia de la no inclusión, en el precio declarado, de las regalías pagadas con posterioridad; exclusión que, además, es objeto de controversia en autos.

Debe advertirse además que, por la forma en que se calculan los royalties registrados en la contabilidad –en función a lo producido con la utilización del bien importado– y que se pagan con posterioridad al libramiento a plaza de la mercadería, el valor del intangible importado no está comprendido en el valor en aduana declarado por la actora, el que solo comprende el valor del tangible.

XVI. Respecto de la condición de que los cánones y derechos de licencia estén relacionados con las mercancías objeto de valoración, en el Comentario 25.1 el Comité Técnico de Valoración en Aduana del Acuerdo sostiene: “...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan **cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabriquen utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia**. Por ejemplo, el hecho de que las mercaderías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con las mercaderías...” –el destacado me pertenece–.

La contundencia de la letra del Comentario 25.1 y la claridad de su aplicación directa al caso en trato, no exigen mayor

explicación.

En el mismo sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en los Contencioso-Administrativo Federal ha sostenido que "El factor más importante a considerar para determinar si el canon, derecho o regalía guarda relación con las mercaderías importadas y no con cuestiones ajenas a su provisión, es **si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible**; que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona" (CNCAF "*World Sport SA c/DGA s/ recurso Directo de Organismo Externo*", Sala IV, sentencia del 15/09/2015; en igual sentido de la misma Sala "*Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/DGA s/Apelación*", sentencia del 25/11/2010).

Como ya lo hice notar, la propiedad intelectual de esta litis ("royalties") se encuentra incorporada a la mercancía importada por cuanto traduce el proceso de fabricación a que ha sido sometido y que implica el uso de cierta tecnología que habrá de exteriorizarse al hacerse uso de la maquinaria importada. Y dada la inescindibilidad de la dupla tangible-intangible, BAKER HUGHES no habría podido adquirir al bien sin comprar la tecnología utilizada en su fabricación por la licenciante. Así queda comprobado que, en autos, el canon o derechos de licencia por el intangible "royalties" está relacionado con las mercancías objeto de valoración.

XVII. En cuanto al requisito de que el pago del canon o licencia constituya "condición de venta" de las mercaderías, el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24/11/2015 –reglamentario del Código Aduanero de la Unión[1]–, en su art. 136 (respecto del artículo 71, apartado 1, letra c, del Código) establece que:

"…4. Los cánones y derechos de licencia se considerarán abonados como condición de la venta de las mercancías importadas si se cumple alguno de los siguientes requisitos: a) el vendedor, o una persona vinculada al vendedor, requiere del comprador que efectúe dicho pago; **b) el comprador realiza el pago para satisfacer una obligación del vendedor, conforme a las obligaciones contractuales**; c) las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante…" –el destacado me pertenece–.

Esta lectura europea que se hace del requisito "condición de venta" también ha sido seguida por la jurisprudencia argentina, manifestando que condición de venta "…refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor no venda al comprador las mercaderías para su exportación sin que se pague un canon o derecho de licencia, o que el comprador no pueda adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga cánones y derechos de licencia –confr. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, Dic. 10, 1996–" (CNCAF "*Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/DGA s/Apelación*", Sala IV, sentencia 25/11/2010; en igual sentido de la misma Sala "*World Sport SA c/DGA s/ recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 15/09/2015).

Sin embargo, Lascano advierte que "la realidad del comercio internacional evidencia que, en general, los contratos de venta o licencia de derechos se celebran por separado de los contratos de venta… [y que] por lo general, el pago de los derechos de patente al vendedor, o a un tercero, constituye siempre una condición de venta de las mercaderías, porque de otro modo las mercaderías no podrían haberse fabricado. Sea que el fabricante sea el titular de la patente, o que cuente con una licencia otorgada por un tercero que tiene registrada la patente, las mercaderías no podrían ser fabricadas sin el pago de las regalías exigidas por el fabricante" (Lascano, Julio C., "*El valor en aduana de las mercaderías importadas*", Edit. Buyatti, 2007, p. 237 y 250).

Lo antes expuesto impide una generalización de la regla de "condición de venta" y fuerza un análisis caso por caso, a la luz del contrato de venta, del de licencia y de distintas cuestiones de hecho –relativas al fabricante, a su eventual control, al titular de la licencia, al comisionista interviniente, a la especificidad de los productos, etc.– (cfr. Zolezzi, Daniel, "*Las marcas, las patentes y el valor en aduana (En instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la jurisprudencia)*", El Derecho – Diario, Tomo 252, p. 533, 18/04/2013).

En nuestro caso, es claro que el exportador no habría podido vender la maquinaria a la recurrente si no mediara el compromiso de ésta de pagar a WESTERN ATLAS INTERNATIONAL INC las regalías una vez que se pusiera en producción; canon que se calcula en función al rendimiento del bien importado. En tal comprensión del asunto, la "condición de pago" resulta incuestionable.

En definitiva, no tuerce mi convicción el argumento esgrimido por la actora de que, ante la eventualidad de no utilizarse jamás la maquinaria, no correspondería pago alguno en concepto de regalías, lo que vendría a demostrar la ausencia del requisito de "condición de pago". Por ello, se impone advertir que tal posibilidad conlleva una contradicción económica en sí misma. Es que, en efecto, una cosa es afirmar que una empresa puede decidir qué negocio le resulta más conveniente e incluso equivocarse y asumir el costo, pero otra muy distinta es suponer que constituye una decisión voluntaria de una compañía que persigue fines de lucro (como la de nuestro caso), el incurrir en un costo/ inversión adquiriendo una máquina con la intención de no utilizarla. Desde esta exégesis de la decisión económica de importar el bien en cuestión es que entiendo resulta a todas luces claro que la maquinaria se compró para ser utilizada y que, frente a tal decisión, BAKER HUGHES debió comprometerse con el fabricante -aunque sea indirectamente a través de su casa matriz- de pagar el canon que surge de la contabilidad, puesto que dicho pago al no ser voluntario es condición de venta.

Asimismo, considero que la forma de cálculo de las regalías –que se determinan en función a las unidades producidas– no debe llamar a confusión en el entendimiento del entuerto. Esto porque, por un lado, todo fabricante de un bien de uso conoce no sólo los costos necesarios para su elaboración sino también la vida útil del bien que produce y es con esa información que realiza el negocio y fija el eventual precio de venta; y, por el otro, ningún comprador pagaría una suma de dinero por unidad producida –con el consiguiente incremento del costo de producción y del precio de venta– si no existe la obligación de efectuar dicho pago. Pensar lo contrario equivaldría a suponer que el incremento del costo de producción de BAKER HUGHES por la compra de un bien que no utilizará responde a una decisión de negocios voluntaria que, encima, la fuerza a compartir en forma generosa parte de su ganancia –por las regalías que paga– por unidad producida con un tercero con quien no tiene vinculación económica alguna más que la de efectuar el pago de los cánones; y esto, carece de toda lógica en el marco de lo que significa llevar un negocio que persigue la maximización de utilidades –o minimización de costos–.

Por todo lo expuesto, sostengo que el requisito de "condición de venta" se verifica.

XVIII. En cuanto al requisito de contar con datos "objetivos" y "cuantificables" de los incrementos que deban realizarse, que surge de la Nota Interpretativa al párrafo 3 del artículo 8°, según puede apreciarse de lo descripto en el Considerando XII en nuestro caso se cumple incuestionable, toda vez que es de la contabilidad de la actora de donde se obtienen los montos pagados y sobre ellos es que el servicio aduanero lleva a cabo el ajuste de valor, por lo que se cumple el requisito de objetividad.

XIX. Con base en los fundamentos ofrecidos en los Considerandos XV, XVI, XVII y XVIII es posible concluir que se verifican las 3 condiciones del estándar probatorio para la incorporación de un importe en concepto de regalías al valor de transacción declarado, siendo el monto, además, objetivo y cuantificable.

XX. Llegados a este punto del desarrollo, y más allá de cumplirse las condiciones del estándar probatorio, resulta de significación detenernos para clarificar la condición de subfacturación o subvaloración a que se hizo referencia en el Considerando IX.

En mi comprensión del asunto es claro que estamos en presencia de una situación de desdoblamiento de la facturación, con la consecuente subvaloración de la mercancía importada. Esto, debido a que la factura que acompaña a la documentación de importación no se corresponde con el real precio de la maquinaria que ingresa al territorio aduanero, pero la diferencia se incluye en los cargos por las regalías emitidos por BAKER HUGHES ESPAÑA S.R.L. y que sufren retenciones del Impuesto a las Ganancias al ser pagadas por la quejosa, por lo que el agregado de ambas facturas se corresponde con el real precio.

Nótese que, si hablamos estrictamente, el valor económico del bien supera al precio declarado en la cuantía de las regalías pagadas y por pagarse hasta el agotamiento de la máquina, de modo que al monto del pago de la factura de compra deberían agregarse los pagos por regalías que se suceden en el tiempo y que vienen a completar el real valor económico del bien importado.

Y, si bien resulta claro que al momento de tramitarse el despacho de importación se desconocía con exactitud el volumen de producción que finalmente obtendrá BAKER HUGHES con la utilización del activo, tal forma de cálculo del valor intangible intrínseco en el bien tangible, no deja de ser una elección del fabricante, una decisión discrecional de negocios cuyo riesgo que no tiene por qué ser asumido por el fisco. Especialmente, si se contempla que es el fabricante quien está en mejores condiciones de estimarlo e incorporarlo al precio del bien al momento de facturarlo y venderlo.

XXI. Y respecto de la inexactitud de la declaración del importador debo agregar, y con fuerza de convicción irrefutable, que la inexactitud se confirma cuando se analiza la documentación de importación presentada por la recurrente. Específicamente ha de resaltarse la marca "X" en la opción "NO" de las casillas 9 (b) "¿Dependen la venta o el precio de CONDICIONES o CONTRAPRESTACIONES, cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercaderías a valorar?", 10 (a) "¿Existen cánones y derechos de licencia relativos a las mercaderías importadas que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente como condición de venta?" y 10 (b) "¿La venta está condicionada por un acuerdo en los términos del cual, una parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías, revierta directa o indirectamente al vendedor?" de la Declaración del valor en Aduana (fs. 5 del sobre contenedor que obra a fs. 1 de las AA), lo que se traduce, con verdad incuestionable, en la calificación de una declaración inexacta.

XXII. Tal como mencioné en el Considerando X, y en consonancia con la opinión que adelanté en el VII, para que proceda la infracción que nos convoca, circunscripta al Ap. 1 inciso c) del art. 954 CA que sanciona la inexactitud en la declaración, ésta debe haber provocado o pudo haber provocado un egreso al exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiera.

En este punto, y en base a todo lo hasta aquí relatado, surge claro que la diferencia en menos que se remitió al exterior al momento del pago de la factura de compra de la maquinaria coincide exactamente con el monto que, más tarde, fue contabilizado y remitido en concepto de regalías pagadas.

En síntesis, si bien estamos en presencia de una declaración inexacta, tal inexactitud no es el tipo de infracción que se castiga en el art. 954, Ap. 1, inciso c) en trato, por lo que la multa impuesta con fundamento en la misma debe ser revocada.

Por ello, **VOTO por:**

1) Revocar la Resolución 396/2013 (AD CORI) del 16/10/2013, dictada en el trámite del sumario SIGEA 12832-13-2012 (SC46-20 12/0), en relación a la destinación de importación 08 014 IC04 18 X, registrada el 30/05/2008.

2) Imponer las costas por su orden, en atención a la complejidad del tema y a la forma en que se resuelve.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la Resolución 396/2013 (AD CORI) del 16/10/2013, dictada en el trámite del sumario SIGEA 12832-13-2012 (SC46-20 12/0), en relación a la destinación de importación 08 014 IC04 18 X, registrada el 30/05/2008.

2) Imponer las costas por su orden, en atención a la complejidad del tema y a la forma en que se resuelve.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente el Dr. Miguel N. Licht y la Dra. Claudia B. Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura (conf. art. 1162 del C.A.)

1 http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2015/2447/oj

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A32015R2447

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.07.11 14:55:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.07.11 21:13:47 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.11 21:14:08 -03:00