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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73412463-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Julio de 2025

Referencia: TFN Nº 38.518-A; Sur Pacífico SA; Sentencia

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo Garbarino y Christian González Palazzo, para resolver el Expediente **N° 38.518-A**, caratulado **“SUR PACIFICO S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 40/50, se presenta por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 5604/2017, dictada el 28/07/2017, en el expediente administrativo SIGEA N° 13681-38-2010/7, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el Cargo n° 1101/14, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a las mercaderías declaradas en las destinaciones de importación para consumo realizadas durante los años 2009 a 2012. Realiza un breve relato de los hechos e indica que la empresa suscribió contratos con la firma MISTRAL INTERNATIONAL BV de Holanda (en adelante “la licenciante”), en virtud de los cuales se vio obligada al reconocimiento de regalías por diversos períodos. Afirma que el servicio aduanero entendió que al tratarse de mercaderías adquiridas en el exterior, para su reventa, las regalías devengadas para los productos importados debían añadirse al valor FOB de la mercadería involucrada. Asimismo, señala que si bien celebró contratos con la licenciante, en los cuales se comprometió a honrar un sistema de regalías a cambio del uso de la marca, el artículo 8 del Acuerdo de Valor establece tres condiciones para que el derecho de licencia se incluya en el valor en aduana de las mercaderías: a) que existan cánones o derechos de licencia, b) que haya relación entre esos cánones/derechos de licencia y las mercaderías importadas, y c) que el pago de esos cánones/derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas. Agrega que estos tres requisitos se deben cumplir simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos impide la procedencia del ajuste previsto en la norma considerada.

En lo referido al último punto, resalta que para que el pago del canon o la regalía constituya una condición de venta, es necesario que el vendedor imponga al comprador la obligación de pagar el canon, sea al propio vendedor o a un tercero, como requisito ineludible para adquirir las mercaderías; por lo que considera que la configuración de esta última condición fracasa palmariamente, toda vez que, de la documentación remitida, ninguno de los vendedores jamás le ha impuesto a la firma como requisito ineludible el pago de las regalías al licenciante. En igual sentido, indica que los proveedores seguirían vendiéndole mercadería a pesar de que la empresa no atienda sus compromisos contractuales e interrumpa el pago de regalías a MISTRAL

INTERNATIONAL BV.

Por otro lado, resalta que de ninguno de los acuerdos surge la pretensión del licenciante de controlar a los fabricantes, como así tampoco surge que éstos hubieran sido recomendados por el licenciante, otorgándole plena libertad a la hora de aprovisionarse de mercadería. Así, manifiesta que el comprador tenía la opción de adquirir las mercaderías tanto del titular de la marca como de terceros no vinculados con el mismo por lo que demuestra que el pago del canon no es condición de venta.

Subsidiariamente, en el caso de que resulte un fallo condenatorio, solicita se ajuste la tasa de actualización de tributos. Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se la sobresea de la resolución apelada en autos.

II.- Que, fs. 38/44, se presenta la demandada y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la recurrente no reconocidas expresamente. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la recurrente. Sostiene que de la fiscalización, informes técnicos y de las cláusulas contractuales queda acreditado el "control sustancial" (aprobación previa de diseño, calidad de productos, reserva de derecho de inspección, etc) ejercido por el licenciante sobre la importación y compra de los insumos necesarios para la fabricación de mercaderías objeto de la licencia. Asimismo, agrega que del Convenio de licencia se evidencian las pautas para la calidad, diseño, confección de las prendas, supervisión y aprobación previa de las mismas por parte del licenciante.

Por otro lado, destaca la presunción de validez de los actos administrativos, por lo que considera que correspondía a la recurrente desvirtuar mediante prueba el cargo aduanero. Afirma que un canon es siempre condición de venta, y aclara que de no mediar el pago del derecho de licencia los bienes no se hubieran vendido o bien no se hubieran vendido al precio acordado.

En cuanto al planteo subsidiario por la tasa de interés aplicable afirma que los intereses son los previstos en el artículo 794 del CÓDIGO Aduanero. Cita doctrina y jurisprudencia. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se confirme la resolución aduanera, con costas a la contraria.

III.- Que las actuaciones administrativas n° 13681-38-2010/7 se inician, a fs. 1/14, con la Nota N° 454/14 (DV EMVI) con la formulación del cargo resultante de la liquidación por diferencia de tributos. A fs. 15 obra la intimación a abonar el cargo N° 1101/14 donde se resuelve el ajuste de los Valores FOB de importación declarados por la firma para el año 2009-2012. A fs. 16 luce la notificación del cargo, recepcionada por la actora el 28/07/2014. A fs. 17/23 consta la impugnación del cargo por parte de la recurrente. A fs. 29 se provee la prueba pericial contable y la prueba informativa ofrecida por SUR PACIFICO S.A. A fs. 32/34 obra el informe pericial contable suscripto por Contador Público independiente – en el cual constan operaciones entre la recurrente y proveedores locales-. A fs. 36/41 lucen las contestaciones de oficios diligenciados. A fs. 43/57 obra el informe de la División de Empresas Vinculadas donde se concluyó que existía interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de la recurrente, de mercaderías a fabricantes independientes del exterior y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un canon según las contrataciones celebradas. A fs. 74/84 luce el alegato de bien probado por parte de la recurrente. A fs. 86 luce una impresión de pantalla con la consulta de juicios. A fs. 88/89, se dicta la Resolución del DE PRLA N° 5604/17 del 28/07/2017, apelada en autos.

IV.- Que corresponde determinar si la Resolución n° 5604 /17 (DE PRLA) se ajusta a derecho, en cuanto ha sido materia de recurso.

Que, tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el Cargo n° 1101/14 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 las D.I. de los años 2009 a 2012 (que se encuentran detallados a fs. 8 y fs. 13 de los antecedentes administrativos), por no haberse incluido en ninguno de los precios allí documentados, las regalías devengadas al amparo del "Convenio de Licencia de Explotación"(en adelante "el convenio" o "el contrato"), celebrado entre SUR PACIFICO S.A. (licenciatario) y MISTRAL INTERNATIONAL BV (licenciante).

Que, bajo tales premisas, 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 artículo 8, párrafo 1, inciso c), del Acuerdo del GATT, utilizando la aplicación de la fórmula 100xC/K=X, canon devengado por las mercaderías importadas (C), sobre el monto del FOB de la mercadería importada (K), resulta la fracción del canon en que debe incrementarse el FOB (X) – vide fs. 1/7 de las actuaciones administrativas -.

Que la División Empresas Vinculadas, sobre la base de los términos del "Convenio de Licencia de Explotación", mediante el Informe n° 454/14, fundamentó tal proceder al considerar que las mercaderías importadas tenían como objeto el pago de regalías como condición de venta.

V.- Que, bajo tales postulados, 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 la litis se verifican 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 artículo 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...".

VI.- Que no se encuentra controvertido en autos que la firma PACIFICO SUR S.A. celebró con la firma MISTRAL INTERNATIONAL BV, un "Convenio de Licencia de Explotación" mediante el cual se estableció el derecho de uso exclusivo de las marcas "mistral", "m". y "m mistral" por parte de la aquí actora "PACIFICO SUR S.A." dentro del territorio comprendido por nuestro país, Uruguay, Bolivia, Panamá, Paraguay y Perú, a cambio de lo cual, se abonaría una regalía equivalente a U$S 100.000 para el año 2009, U$S 110.000 para el año 2010, U$S 130.000 para el año 2011 y U$S 140.000 para el año 2012.

Que tampoco está controvertido que SUR PACIFICO S.A., sus proveedores del exterior y MISTRAL INTERNATIONAL BV estén vinculados – ver fs. 55 de las actuaciones administrativas -.

VII.- Que de los términos de la normativa aplicable se desprende que deviene necesaria la plena concurrencia de tres requisitos a fin de poder ajustar válidamente el valor declarado por el pago de cánones y derechos de licencia: a) Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) Que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías; c) Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

En tal sentido, agrega la doctrina especializada 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 el servicio aduanero ha formulado los Cargos aquí discutidos sobre la base de la concurrencia de las tres condiciones expuestas precedentemente. No obstante, la firma recurrente afirma que la indicada en el punto b) no se ha configurado en el presente.

VIII.- Que corresponde resolver la presente a la luz de la normativa indicada anteriormente, y -asimismo- tener especialmente en cuenta las peculiaridades de la relación comercial que vincula al licenciante extranjero (titular de las marcas "m", "Mistral"; "m mistral") y a la licenciataria recurrente en estos autos, ello sobre la base del convenio entre ellas celebrado, en tanto que sus términos -como se verá- resultan de incidencia fundamental sobre las operaciones de importación aquí analizadas.

Que la División Empresas Vinculadas indica, a fs. 4 de las actuaciones administrativas, que "la firma SUR PACIFICO S.A. desarrolló su actividad comercial (…) de reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior, y provistas por vendedores del exterior que en principio no se encuentran vinculados con el importador ni con el licenciante, no obstante lo cual, se da por entendido que el vendedor fabricante del exterior, debe condicionar la fabricación del producto licenciado, al hecho que el importador, cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica", a lo cual agrega a fs. 7 que "el suscripto considera razonable que, en las destinaciones de importación objeto de estudio, se haga repercutir sobre el Valor de Transacción de las mismas, el monto proporcional de las regalías devengadas, entendiendo que con este incremento, se arribaría de manera correcta, al valor en aduana de las mercaderías que generaron dichas regalías".

Asimismo, la DGA sostiene que existe un "control sustancial" ejercido por la licenciante. Así, en el informe n° 98/17 (DV EVIN) se indica que "el licenciante ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la explotación".

Que, pese a lo afirmado por el servicio aduanero, no existe documentación ni prueba producida en la causa de que de los proveedores de la mercadería importada y comercializada por la firma SUR PACIFICO S.A. tengan una relación comercial ni contractual con la firma MISTRAL INTERNATIONAL BV, ni que se le exija pago alguno

en concepto de regalías como requisito para que se efectúe la operación comercial. En razón de ello, mal puede considerarse que el pago del derecho de licencia que la actora debe efectuar a la licenciante en virtud del convenio celebrado, condicione de modo alguno las operaciones de importación objetadas por la Aduana.

Que, en efecto, ello es así en tanto que los proveedores de la actora no constatan el pago del derecho de licencia en forma previa a exportar ni intervienen de modo alguno en la fijación del precio de dicho canon, siendo totalmente independientes de la licenciante y no teniendo con ella ningún tipo de relación contractual.

Y si bien el servicio aduanero sostiene que la recurrente no contaba con libertad para elegir a los proveedores atento al "control sustancial" (aprobación previa de diseño, calidad de productos, reserva de derecho de inspección, etc.) ejercido por MISTRAL INTERNATIONAL BV en forma directa e indirecta, ello no resulta correcto, toda vez que del contrato de referencia se desprende que el derecho de licencia que SUR PACIFICO S.A. debe abonar a MISTRAL INTERNATIONAL BV es por el uso de su marca comercial, pero no como condición para poder importar la mercadería de determinados proveedores. En consecuencia, el respectivo control ejercido por MISTRAL INTERNATIONAL BV se trata de un control de pre-producción a fin de verificar que las prendas cumplen las normas de diseño, calidad e imagen exigidas, no existiendo control alguno sobre las restantes etapas de producción.

IX.- Que lo hasta aquí expuesto ha sido acreditado por la actora en las actuaciones administrativas involucradas en la litis, habida cuenta que mediante el informe contable obrante a fs. 63/83, surge que durante el período 2009-2012 la firma adquirió materia prima local para la confección de las prendas y su posterior venta bajo la marca licenciada de diferentes proveedores locales, lo que evidencia la posibilidad de contratación de la empresa recurrente con cualquier clase de proveedor.

Que a ello cabe agregar que la accionante ha acompañado – a fs. 79/83 de las actuaciones administrativas - informes producidos por las empresas del exterior, mediante los cuales los proveedores indicaron que no se encontraban sujetos al pago del derecho de licencia en forma previa a exportar, lo cual denota su independencia con respecto a la firma MISTRAL INTERNATIONAL BV.

Que, en consecuencia, puede afirmarse que el pago pactado contractualmente se trata de una retribución que el licenciatario paga al licenciante a fin de poder utilizar la marca, no para poder importar la mercadería o encomendar su fabricación a determinados proveedores locales.

X.- Que, por lo tanto, no cabe sino concluir en la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Fisco Nacional sobre las destinaciones de importación aquí involucradas, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines y, por ende, en la improcedencia del Cargo n° 1101/14 formulado en su consecuencia, por lo que resulta ajustado a derecho revocar la Resolución n° 5604/17 (DE PRLA), que lo confirmara.

Por ello, **VOTO** por:

Revocar la Resolución (DE PRLA) N° 5604/17, de fecha 28 de julio de 2017, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 13681-38-2010/7, con costas a la DGA.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al Voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución (DE PRLA) N° 5604/17, de fecha 28 de julio de 2017, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 13681-38-2010/7, con costas a la DGA.

Regístrese. Notifíquese a DGA (33-69345023-9) y Dr. Guido Hernán Krolovetzky (20-26421576-6). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.04 17:38:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.07 14:21:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.07 14:21:57 -03:00