Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73586808-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 33.809-A; "JOHN NICOLS SA c/ D.G.A. s/recurso de apelación"

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la **Sala "E"**, Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"JOHN NICOLS SA c/ D.G.A. s/recurso de apelación"**, **Expediente N° 33.809-A**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 106/116 se presenta la firma "JOHN NICOLS S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA Nº 4033/13** dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en la **Actuación Nº 13681-97-2009/3**, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador y se confirma el cargo n° 1551/2010 por la suma de U$S 30.490,50 con más los intereses del art. 794 del CA. Realiza un relato de los hechos y expresa sus agravios. Sostiene que el pago de regalías no constituye condición de venta de la mercadería involucrada y que el proveedor del exterior es ajeno a las licenciatarias de las marcas "CACHAREL" y "CHRISTIAN DIOR" cuya utilización fue autorizada por las firmas "EL BIEN SA" y "NIMES AMERIQUE DU SUD SA" , por lo que no corresponde adicionar su valor al valor en aduana ajustado. Refiere a la prueba producida en las actuaciones administrativas en apoyo a su postura. En subsidio, impugna la liquidación del cargo porque los conceptos IVA, IVA adicional y Ganancias reclamados por la DGA fueron pagados oportunamente, conforme surge de las facturas de venta interna como de la certificación contable. Indica que la aduana no se expidió en relación a este agravio y solicita se declare la nulidad de la resolución apelada. Finalmente ofrece prueba y solicita que se deje sin efecto la resolución que cuestiona y el cargo aduanero, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 135/139 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido y niega todas y cada una de las afirmaciones vertidas por la contraria y la documentación acompañada que no sea objeto de su reconocimiento expreso. Explica que para comercializar la mercadería involucrada en autos la actora tuvo que suscribir un contrato de licencia para usar las marcas "CHRISTIAN DIOR" y "CACHAREL", y sostiene que el precio pagado en concepto de regalías no fue incluído en el precio de importación declarado. Señala que este tipo de ajuste de valor se relaciona con la propiedad intelectual plasmada en las mercaderías importadas, como contraprestación debida a cambio del derecho a usar mercaderías que son portadoras de alguna forma de

propiedad inmaterial. Expresa que, en relación al requisito de “condición de venta”, no es necesario que el canon se pague al vendedor, y que no es indispensable que exista una vincualción en el sentido del art. 15 del Acuerdo de Valor del GATT entre el vendedor y el dueño de la licencia otorgada al comprador, para que proceda el ajuste. Manifiesta que de la operatoria comercial trazada por EL BIEN SA y la actora subyace una ecuación enconómica-financiera que determina la suscripción del contrato de licencia y admite la producción de los bienes por parte de un tercero. Contesta el agravio de la actora, en relación a la impugnación de la liquidación, y sostiene que los pagos efectuados por la recurrente no comprenden el importe del cargo, que se genera a partir del incremento de los valores FOB, que se materializa con posterioridad a la presentación de las liquidaciones de IVA y Ganancias por el período ajustado. Finalmente solicita se confirme en un todo la Resolución aduanera, con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora.

III.- A fs. 147 se abre la causa a prueba, la que se produce a fs. 172, 198/200 y 212/215. A fs. se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a la Sala “E” y se ponen a alegar. A fs. 342/362, 363/382, 383/403, 404/424 y 425/445 alega la actora y a fs. 447 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº **13681-97-2009/3** se inicia con la Nota n° 1208/10 (DV EMVI) por la que se indica que corresponde la formulación de los cargos resultantes de la liquidación de tributos realizada por la División Empresas Vinculadas. A fs. 2 se glosa el resumen de la liquidación del Cargo 1551/10, a fs. 3/5 las planillas de liquidación y a fs. 6/11 se agrega el Estudio de Valor (Nota n° 1198/10 DV EMVI). A fs. 12 se glosa la constancia de notificación del cargo formulado a la firma recurrente con fecha 25/11/2010. A fs. 14/18 la firma importadora formula la impugnación del cargo, a fs. 83 se tiene por deducida la impugnación y se abre la causa a prueba. A fs. 116/128 la División Empresas Vinculadas ratifica el Ajuste de Valor por medio de la Nota n° 131/13 (DV EMVI). Finalmente, a fs. 198/160 se dicta la Resolución DE PRLA N° 4033/2013, que en autos se apela.

V.- Que corresponde resolver en la causa si la Resolución DE PRLA N° 4033/2013, en cuanto confirma el cargo N° 1551/10 formulado por ajuste de los valores FOB declarados por la firma “JOHN NICOLS SA” en una serie de despachos de importación documentados en el año 2005 (ver fs.3/5 de las act adm), se ajusta a derecho.

Que el referido ajuste se funda en los Estudios de Valor efectuados por la División Empresas Vinculadas desarrollado en la actuación 13681-97-2009 y cuyas conclusiones fueron expresadas en la Nota nro. 1198/10 obrante a fs. 6/11 de las actuaciones administrativas. En los referidos estudios de valor se consideró, previo análisis de los dos convenios suscriptos por JOHN NICOLS S**.** A., aquí actora, que debían ajustarse los valores FOB correspondientes a DI del 2005, de acuerdo a la siguiente *propuesta: "13,92% CHRISTIAN DIOR, vinculados con el contrato celebrado con ELBIEN S. A."* y *"26,57% s/FOB de los productos para reventa de la marca CACHAREL, vinculados con el contrato celebrado con NIMES AMERI QUE DU* SUD S**.** A.", de conformidad a lo previsto en los arts. 1° y 8°, ap. 1, c), del Acuerdo de Valor del GATT.

Que ante los planteos efectuados por la importadora en su recurso de impugnación, la División Empresas Vinculadas ratificó su postura a fs. 116/129 mediante NOTAS N° 131/13 y 161/13 DV EMVI al sostener que: *"las pruebas producidas a fs. 112 y 113 no logran conmover el criterio del Fisco,ya que es evidente que existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de JOHN NICOLS S. A., de mercaderías que importa y el derecho de 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 por las partes"*. Y concluyó que: *"para el caso existe un correlato lógico entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas por JOHN NICOLS S.A., procediendo los ajustes efectuados a tenor de lo normado por el art. 8, 1, c* de/Acuerdo".

No se encuentra controvertido en autos que la firma actora JOHN NICOLS S**.** A. celebró un "Contrato de Autorización del uso de la marca CHRISTIAN DIOR" con la firma ELBIEN S.A. y un “Convenio Fabricación" con la firma NIMES AMERIQUE DU SUD S.A., mediante los cuales se estableció una licencia no exclusiva -a favor de JOHN NICOLS S.A.- para utilizar las marcas "CHRISTIAN DIOR" y “CACHAREL", respectivamente, dentro del territorio de la República Argentina.

Tampoco se ha cuestionado que JOHN NICOLS S.A. se encontraba facultada para fabricar y/o importar diversas prendas, ello sin perjuicio de las facultades de control otorgadas a EL BIEN S**.**A. y NIMES AMERIQUE DU SUD S.A.

Que de la prórroga del “Contrato de Autorización del uso de la marca CHRISTIAN DIOR". suscripto por EL BIEN S**.** A. (Autorizante) y JOHN NICOLS S**.**A. (el Industrial) el 21/11/2003, cuya copia obra agregada a fs. 21/22 de las act., resulta que en la cláusula segunda se pactó un nuevo servicio del 16% para el período comprendido entre 1/3/04 y el 31/8/04, correspondiente a la temporada otoño-invierno 2004. Mientras que para Temporada primavera-verano 2004/2005 se acordó el pago de un servicio del 14% sobre la facturación total Neta de IVA realizada por el Industrial por lo servicios recibidos y una regalía del 2% sobre la facturación neta del IVA realizada por el Industrial por la utilización de la marca (ver cláusula primera del Anexo III - Convenio Complementario, cuya copia obra a fs. 23 de las act.).

A su vez, por el convenio obrante a fs. 88/98 de las act. se pactó que JOHN NICOLS S.A. (el Fabricante) pagaría a NIMES AMERIQUE DU SUD S.A. (Licenciataria de la marca CACHAREL) durante la vigencia del contrato (1/3/04 al 31/8/04) una suma equivalente al 12% sobre las ventas efectuadas, calculado sobre el precio de venta minorista neto de IVA, como contraprestación por la autorización otorgada y/o utilización de la marca y/o asesoramiento técnico.

De la compulsa de la prueba producida en los presentes autos y del análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, resulta que el proveedor FIDEMAN S.A.informó que las ventas para exportación de las mercaderías en trato en el período comprendido entre 01/01/05 al 31/12/05 hacia la República Argentina no se encontraban condicionadas al pago de regalía alguna; siendo ajeno a dicha venta el cumplimiento de las obligaciones de John Nicols SA hacia las firmas ELBIEN S**.** A. y NIMES AMERIQUE DU SUD S.A...(ver fs. 112 de las Act. Adm).

Que, asimismo en la contestación de oficio obrante a fs. 172 de autos y 113 de las act. adm. la firma EL BIEN expresó que “...los montos abonados por la firma John Nicols SA a EL BIEN SA por la comercialización en el mercado interno de prendas de vestir con la marca CHRISTIAN DIOR no han tenido relación alguna con las ventas para exportación a la Argentina efectuadas de distintos proveedores del exterior a JOHN NICOLS SA, correspondientes al período comprendido entre el 01.01.2005 al 31.12.2005 y no constituyeron condición de venta alguna a tales efectos...”.

Que, también resulta de las constancias de autos que la venta de la mercadería importada de las marcas CHRISTIAN DIOR y CACHAREL no se encontraba condicionada de manera alguna al pago de las regalías que la actora debería efectuar a EL BIEN S.A. y NIMES AMERIQUE DU SUD S.A.

Que, tal es así que, del informe pericial obrante en estos autos se desprende que “*...de los elementos exhibidos por la parte actora no surge que los pagos de la mercadería importada hayan constituido una condición de venta...*” “*...Se han exhibido copias de facturas, seleccionadas por muestreo. De su lectura no surge ninguna mención que las ventas de las mercaderías efectuadas a John Nicols SA por las firmas proveedoras del exterior estaban*

condicionadas o constituían condición de venta al pago de las regalias que la actora efectuaba a las firmas locales EL Bien y Nimes Amerique Du Sud...".

Que, en ese orden de ideas, la cuestión a resolver en autos se circunscribe en establecer la procedencia o no del "ajuste de valor" (ajuste del valor FOB documentado en los despachos de importación por la firma actora), por el incremento de dicho valor en la proporción correspondiente a las regalías a la luz de lo dispuesto en el art. 8 ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (leyes 23.311 y 24.425), invocado por la Aduana.

VI.- Que mediante la ley 23.311 se aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y su Protocolo, firmados en Ginebra el 12/4/79 y 1/11/79 respectivamente y por el Decreto 1026/87 se puso en vigencia el referido régimen el 1° de enero de 1988 quedando derogados los arts. 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero y toda otra disposición que se oponga a las normas del acuerdo.

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 Marakech 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.

Que 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°…*". El referido 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...*".

A su vez, la Nota Interpretativa al párrafo 1 c) del mencionado artículo dice que: "*1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. 2. 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*".

Que, en definitiva, según lo dispuesto por el referido art. 8 ap. 1.c. del Acuerdo de Valor del GATT, resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un "ajuste" de valor por el concepto "cánones y derecho de licencia": i) que existan cánones o derechos de licencia; ii) que exista una re lación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y iii) que el pago de los cánones y derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas.

Que al respecto, la doctrina señala 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*" (cfr. Lascano, Julio Carlos,

“El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

Asimismo, 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...*” (cfr. Lascano, Julio Carlos, “El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, 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”).

Que, así también, la doctrina se ha expresado en el sentido de que “*para determinar si existe o no una condición de venta en el sentido del art. 8.1.c) debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción. Generalmente, la obligación de pagar un canon no se estipula en el contrato de venta de las mercaderías importadas. Es más posible que ella emane de un convenio de licencia que obre por separado, el cual, además, puede haberse celebrado entre el comprador y el vendedor o entre aquél y un tercero. Teniendo en cuenta estas estipulaciones de ese convenio y las del contrato de venta, como asimismo las circunstancias particulares del caso, es que puede establecerse si los cánones se pagan como condición de venta de las mercaderías importadas*.” (cfr. Daniel Zolezzi, “Las marcas, las patentes y el valor en aduana en instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la Jurisprudencia”, El Derecho, 18/04/2013).

Que si bien a los efectos de la valoración de la mercadería la incidencia de una marca es considerablemente alta, no resulta acertada la conclusión del servicio aduanero de que “un canon siempre es condición de venta”.

A su vez, en cuanto al requisito de que el pago del canon o licencia se constituya una “condición de venta” de las mercaderías, se ha dicho que ello 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 (cfr. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, 10/12/1996).

En efecto, el Acuerdo prevé que el pago como condición de venta se pueda realizar en forma directa (cuando las regalías se pagan al vendedor) o en forma indirecta (cuando se pagan a un tercero por indicación de aquél). En caso de ajuste por aplicación de este último supuesto, no resulta indispensable que exista una vinculación -en el sentido del artículo 15 del Acuerdo- entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, sino que basta con que exista un acuerdo entre ambos 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.

Que, en definitiva, sólo puede establecer una condición de venta el propio vendedor, o una persona vinculada a él o que haya acordado con él algo al respecto; 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 artículo 8º (cfr. Lascano, Juan Carlos, El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas, Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 233).

Que, en otro orden de ideas, también se admite que si el licenciante ejerciera un control directo o indirecto sobre el fabricante, que hiciera suponer que entre ellos existe vinculación en el sentido del artículo 15 del Acuerdo, el pago también podría considerarse una condición de venta (v. Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración, y CSJN F.28.XLVII “Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/ DGA”, sent. del 21/10/14).

Que la Sala IV de la CNACAF en la causa “Nestlé Argentina SA c/DGA s/rec de apelación” Expte. Nro 8106/2018, sent. del 10/05/2018 sostuvo que en el Considerando 6°) que “*… para que el canon, derecho o regalía guarde relación con las mercaderías importadas, y no con cuestiones ajenas a su provisión, se ha dicho*

que el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, y que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona. Además, la relación debe poder determinarse mediante datos objetivos y cuantificables, de forma tal que, en caso de importación de partes o de un ingrediente constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta puede estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (confr Sala III, causa "Neumáticos Goodyear SA c/ DGA", sent. Del 30/04/01, que confirmó un ajuste practicado porque pudo determinarse que los insumos importados para la fabricación de neumáticos, provistos por la casa matriz del productor y otras empresas vinculadas, representaban el 90% del producto terminado)".

"*Para resolver éste y otro tipo de inconvenientes, la legislación europea prevé que las regalías pagadas por el derecho a utilizar una marca de fábrica o de comercio únicamente se adicionen al valor de transacción cuando pueda comprobarse, en forma simultánea, que: a) las regalías afectan a las mercaderías revendidas en el mismo estado en que se importaron o después de ser objeto de una operación sencilla, de modo que pueda cuantificarse sin dificultad el importe correspondiente a las mercaderías importadas; b) las mercaderías se comercializan con la marca por la que se paga el canon, colocada antes o después de la importación; c) el comprador no goza de libertad para adquirir esas mercaderías a otros proveedores no vinculados al vendedor. Es decir que, una hipótesis clara de ausencia de relación se presenta cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor (…)*".

VII.- Que en el caso, la actora sostuvo tanto en sede administrativa como en esta instancia, que las regalías en trato no fueron abonadas como condición de venta de las mercaderías importadas, por lo que el ajuste sería improcedente e ilegítimo en los términos del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT.

Puede afirmarse que el pago de la regalía en cuestión se trata de una retribución que paga el Industrial/Fabricante por el uso de las marcas CHRISTIAN DIOR y CACHAREL -en relación a los productos vendidos en el territorio y con total independencia de quien o quienes fueran los proveedores de las mercaderías licenciadas- y no para poder importar las mercaderías cuya fabricación encomendó.

Que de lo expuesto me lleva a concluir que en este caso el pago de las regalías acordadas con EL BIEN S.A. y NIMES AMERIQUE DU SUD S.A. no es una condición de venta de las mercaderías importadas, motivo por el cual no se encuentran reunidos en autos los tres elementos/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 regalía acordadas una condición de venta de las mercaderías importadas, no se puede llevar a cabo el ajuste dispuesto por art. 8, ap. 1, inc. c), del Acuerdo de Valor del GATT.

Que por los motivos expuestos corresponde revocar la resolución apelada y el cargo Nro. 1551/10, con costas a la demandada.

Por ello, **VOTO POR**:

1.- Revocar la **Resolución DE PRLA 4033/2013** dictada en la Actuación **SIGEA N° 13681-97-2009/3** y, por ende, el **cargo Nro. 1551/10**.

2.- Imponer las costas a la demandada (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero al voto de la Vocal preopinante.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Revocar la **Resolución DE PRLA 4033/2013** dictada en la Actuación **SIGEA N° 13681-97-2009/3** y, por ende, el **cargo Nro. 1551/10**.

2.- Imponer las costas a la demandada (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-16844023-6 (Ricardo Martin Pereyra Moine), al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y al perito contador Daniel Marcelo Padin en el domicilio constituido en el CUIT 20-17902041-7; y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.07.07 17:06:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.07.07 19:03:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.07.07 19:33:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.07 19:35:03 -03:00