Buenos Aires, 7 de junio de 2024.-

VISTOS estos autos 30.412/2023 caratulados “Jofemar SA (TF 34.647-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- Por cargo 1287/2011, la División Registro de Importación de la AFIP - DGA, reclamó a Jofemar SA el pago de un total de U$S57.119,01, en concepto de diferencias de tributos respecto de los valores de importación declarados durante el período 1/1/2006 al 31/12/2008 (conf. esp. fs. 16 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Cabe destacar que, según resulta de la nota DV EMVI 980/2011, el ajuste fue practicado, de conformidad con lo normado por el artículo 8°, párrafo 1°, literal c), del Acuerdo del GATT, con asiento en el estudio de valor realizado por el servicio aduanero en el marco de la actuación AFIP “13810-285-2008”, según el cual, a fin de cuentas, Jofemar SA habría omitido incluir en la base de cálculo de los tributos por las importaciones realizadas desde la República Popular China, en el período bajo referencia de mochilas, bandoleras, billeteras, entre otros, bajo la marca “Valentina”, que incluían la marca “Disney”, los derechos de licencia abonados a “Disney Consumer Products Latin America Inc.” (conf. esp. fs. 3/14 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Al punto, la autoridad administrativa entendió que, en el caso, se verificaban los recaudos que justificaban practicar el ajuste de valor, de conformidad con el Acuerdo de Valoración del GATT/OMC, esto es: que las regalías estuvieran relacionadas con la mercadería bajo valoración; que el pago de las regalías constituyera una condición de venta de las mercaderías; y que su importe no estuviera incluido en el precio pagado o por pagar de las mercaderías.

Por dicho documento, se hizo hincapié en que el estudio de valor se habría basado en el análisis de los datos obtenidos del sistema Oracle Discoverer y ExilPro de Nosis, sumado a la información obrante en el sistema E-Fisco, y tomando como base de cálculo el contrato que rigiera el vínculo entre Jofemar SA y “Disney Consumer Products Latin America Inc.” entre el 1/1/2005 y el 31/3/2006, del cual surgiría que, como regalías,

la importadora abonaría el 13% sobre las ventas netas internas y el 19% sobre las ventas netas externas de los productos involucrados en autos.

En este sentido, cuadra destacar que el Fisco Nacional habría basado el ajuste en un contrato que rigió el vínculo durante un período anterior (entre 2005 y principios de 2006), ante la falta de cooperación de parte de la importadora, a quien oportunamente le solicitara copia del acuerdo con “Disney Consumer Products Latin America Inc.”, vigente durante el lapso fiscalizado; presuponiendo que el contrato fue prorrogado en los mismos términos que los resultantes del que tenía en su poder.

Con asiento en lo expuesto, la autoridad aduanera entendió que correspondía añadir al monto de los cánones devengados al valor de valor FOB de la mercadería involucrada, aplicando un ajuste ponderado del promedio de los años 2003 a 2005, que determinaba, para el período fiscalizado (2006/2008), un incremento del 22,92%.

II.- Cuestionado administrativamente el cargo en los términos del artículo 1053 del Código Aduanero, por resolución DE PRLA 594/2014, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros desestimó la impugnación y, por consiguiente, confirmó el reclamo tributario (conf. esp. fs. 1/5 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así resolver, el funcionario decisor, con referencia a la nota DV EMVI 980/2011, sumado a los dictámenes producidos ante la impugnación intentada por Jofemar SA (notas DV EMVI 1109/2013 y 1145/2013), cuyos términos y consideraciones hizo propias, entendió -en definitiva- que, en el marco de la actividad mercantil desarrollada por la importadora, de no mediar previamente el compromiso de pago de los derechos de licencia, como una obligación del comprador en beneficio del licenciante, la operación de importación de las mercaderías licenciadas no se hubiera concretado o no se hubiesen vendido al precio acordado.

En otras palabras, consideró que la mercadería no hubiera sido adquirida de no mediar el contrato de licencia, existiendo interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de la importadora de mercancías a fabricantes del exterior independientes y el derecho de usar o comercializar lo intangible en razón de la autorización para la utilización de los elementos de propiedad intelectual incorporados en los

productos importados (marcas) a cambio de un canon según las contrataciones celebradas por Jofemar SA.

III.- Disconforme con lo resuelto, Jofemar SA interpuso recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos del artículo 1132, inciso a), del Código Aduanero (conf. esp. fs. 9/25 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

En sustancial síntesis, planteó la nulidad y la improcedencia del ajuste practicado por entender:

-que se basó en una presunción o meras conjeturas de un "promedio ponderado" respecto de lo que habría abonado en concepto de canon por períodos anteriores, no verificándose, en el caso, los requisitos exigidos por el Acuerdo de Valoración del GATT/OMC para la inclusión de regalías al valor de transacción;

-que carecía de sustento fáctico y jurídico, incumpliendo el acto con los recaudos previstos en el artículo 7°, literal b), de la ley 19.549;

-que si bien en el caso se habría determinado que se abonaban regalías, las mismas no cumplirían con las condiciones que justificarían incluirlas en la valoración en aduana de la mercadería.

-que dos de los tres recaudos exigibles al efecto conforme la normativa rectora, no se habrían verificado: esto es, la relación entre el pago del canon y derechos de licencia con la mercadería, así como el hecho de resultar condición de venta de los bienes;

-que gozaba de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor;

-que los bienes no eran adquiridos al licenciante sino a terceros que no guardarían relación con aquél; lo que habría sido resaltado por el propio servicio aduanero;

-que si bien celebró un contrato por el uso de la marca “Disney”, que comprendía el derecho a reproducir y usar la propiedad intelectual, fabricar, hacer fabricar y distribuir artículos, paralelamente acordó con un fabricante proveedor, ajeno a la licenciante y al pago de cánones o derechos de licencia que su parte hubiera acordado con la licenciataria;

-que el vendedor de la mercadería fiscalizada era una persona distinta del licenciante de los derechos, de modo que la compra de los bienes se daba mediante un contrato de compraventa, en forma separada y paralela al acuerdo celebrado con un tercero para el uso de la marca comercial “Disney”; y

-que la obligación de pagar un canon por cada unidad de mercadería vendida derivaba de un contrato separado que no se encontraba relacionado con la venta de las mercaderías para su exportación al país de importación ni constituía una condición de venta.

En función de lo expuesto, Jofemar SA entendió que, en el caso, no se encontrarían acreditadas las circunstancias que, conforme lo normado por el Acuerdo de Valoración, han de verificarse a efectos de considerar a los cánones o regalías como parte del valor en aduana de la mercadería importada.

IV.- Por resolución del 25/10/2022, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación admitió la apelación deducida y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución DE PRLA 594/2014 y, a fin de cuentas, el cargo 1287/2011, con costas a cargo de la AFIP - DGA.

En sustancial síntesis, concluyó que el ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero contrariaba el marco regulatorio del procedimiento normado al efecto en el Acuerdo de Valoración del GATT/OMC; luciendo el reclamo tributario como carente de fundamentación suficiente para considerarlo un acto válido.

Para así decidir, el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, tras referir los antecedentes del caso y advertir que la información resultante de la compulsa de los sistemas Oracle Discoverer, ExilPro y E-Fisco, tenida en consideración por el Fisco Nacional para la formulación del cargo, no habría sido agregada a la causa, precisó que el ajuste del valor en aduana declarado por la mercadería importada se encontraba sujeto a lo normado por el artículo 8°, apartado 1°, literal e), del Acuerdo de Valor del GATT.

Al punto, hizo hincapié en la necesidad que concurriesen tres requisitos o elementos para efectuar un ajuste de valor por el concepto "cánones y derecho de licencia", esto es: que dichos cánones y derechos estuvieran relacionados con las mercancías fiscalizadas; que el pago del



#38080992#413532433#20240606233418127

canon constituyera una condición de venta de las mercancías; y que su importe no estuviera incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías; los que debían verificarse simultáneamente.

Sentado ello, destacó que, en el caso, el servicio aduanero, en oportunidad de realizar la revisión del valor de transacción, consideró que el valor en aduana de las importaciones realizadas por Jofemar SA durante los años 2006-2008, debía ser recompuesto considerando los cánones relacionados con el contrato de licencia, ya que habría existido condición de venta, ya sea directa o indirecta, con relación a los proveedores de las mercancías.

Precisó que la objeción respecto del valor documentado se basó en los datos obtenidos y el análisis doctrinario de las cuestiones contractuales referentes a la licencia de uso de la marca y pago de los cánones; circunstancias que no habrían sido acreditadas apropiadamente en las actuaciones administrativas.

Es que, continuó en su razonamiento, para realizar el ajuste, la División Empresas Vinculadas tuvo en cuenta, a título indiciario, que durante los ejercicios 2006-2007-2008 la firma involucrada había declarado como actividad principal la reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior y provistas por vendedores foráneos; que si bien -en principio- no se encontrarían vinculados con el importador ni con el licenciante, se daba por entendido que el vendedor fabricante del exterior, debía condicionar la fabricación del producto licenciado al hecho que la importadora, contara con una autorización que lo habilitara al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asumiera los costos que dicha autorización implicaba.

En este contexto, hizo referencia a la nota interpretativa del artículo 8°, apartado 1°, literal c), del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, según la cual, en los casos en que no hubiera datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que debieran realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8°, el valor de transacción no podría determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1° si el canon se basara en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tuvieran nada que ver con aquella (como en el caso en que la mercancía importada se mezclara con ingredientes nacionales y ya no pudiera ser identificada separadamente, o el de que el canon no pudiera

ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hubieran acordado el comprador y el vendedor), y no sería apropiado proceder a un incremento por razón del canon; en cambio, si el importe se basara únicamente en las mercancías importadas y pudiera cuantificarse sin dificultad, sería posible incrementar el precio realmente pagado o por pagar.

En consonancia con lo que se viene refiriendo, hizo hincapié en la necesidad de contar con datos objetivos y cuantificables a efectos de incluir en el valor en aduana de la mercadería fiscalizada a los cánones o derechos de licencia, a cuyos efectos era necesario que fueran condición de venta de los bienes, conforme lo normado por el artículo 8° del Acuerdo de Valor; mal pudiendo basarse ello en estimaciones, apreciaciones o presunciones

Sin perder de vista esto último, destacó que, en el estudio de valor de fs. 46/59 de las actuaciones administrativas vinculadas a estos actuados, el servicio aduanero explicó que había centrado su análisis en el recaudo relativo a la condición de venta por las mercaderías importadas, que debía requerir el pago del canon, al expresar que formaban parte del valor de aduana los cánones o derechos de licencia relacionados con las mercaderías a valorar que el comprador tuviera que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida que los mencionados cánones y derechos no estuvieran incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Al respecto, reiteró que para que los cánones y derechos de licencia formaran parte del valor de transacción para determinar el valor de aduana, era necesario que fueran condición de venta; a cuyos efectos se requería de una demostración objetiva y cuantificable y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones; lo que, en el caso, no se habría verificado.

Por aplicación al caso de las consideraciones hasta aquí referenciadas, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación advirtió que la cuantificación para la “pobremente fundada recomposición del valor” (*sic*), al momento del ingreso de las mercaderías, resultaba imposible de establecer, en los términos de la nota interpretativa del artículo 8°, tercer párrafo, del Acuerdo de Valor, en tanto el contrato con “Disney Consumer Products Latin America”, que autorizaba la distribución de los productos

bajo licencia en el territorio nacional, no contemplaba una regulación específica respecto de los insumos, limitándose a los productos fabricados por Jofemar SA, por lo que -lógicamente- la compra de dichos insumos en el mercado local como en el mercado internacional, no tenía relación con el contrato en tanto nada refería al respecto, lo que no habría sido demostrado -o siquiera se ha intentado hacerlo- antes de descartar el valor declarado; ello sumado a que, ante la falta de presentación del contrato relativo a los períodos cuestionados, la Administración pretendió extender, a su antojo, la vigencia temporal del contrato originario, sin siquiera considerar los posibles y probables cambios de las condiciones pactadas a la luz de vaivenes del comercio internacional.

Así las cosas, concluyó que, en el caso, no podía establecerse, con datos objetivos y cuantificables, el canon que correspondería por las mercaderías importadas, por no poder ser distinguidas dentro de los "artículos bajo licencia" vendidos por la importadora.

V.- Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva.

Tildó de injusta y arbitrario al pronunciamiento dictado, en tanto no constituiría una derivación lógica del derecho vigente, prescindiendo de valorar adecuadamente las constancias de la causa.

Cuestionó la argumentación relativa a que se encontraba a su cargo demostrar las circunstancias contractuales que justificasen el ajuste practicado, omitiendo considerar que, ante la negativa de la importadora de acompañar los contratos de licencia, se vio obligado a basarse en los correspondientes a períodos anteriores que tenía en su poder.

Sostuvo que, ante la falta de cooperación de la importadora ante sus requerimientos, por aplicación al caso del principio relativo a la carga dinámica de la prueba, correspondía a la fiscalizada, por encontrarse en mejores condiciones, acreditar las circunstancias contractuales referentes a la licencia y al pago de cánones.

Postuló que en la especie, no se encontraba controvertido que la importadora se dedicaba a la reventa de productos licenciados, por lo que asume que ha de girar regalías al exterior, por

manera que le correspondía aportar los datos para poder cuantificar tales regalías, en función de los cuales realizar el ajuste de valor.

Reiteró que la falta de respuesta de la importadora, obstaculizó su investigación de valor sobre las operaciones de comercio exterior.

Sin perjuicio de ello, sostuvo que la importadora habría reconocido no haber presentado una explicación complementaria del valor declarado respecto de la mercadería fiscalizada.

Al respecto, advirtió que la importadora no habría justificado las razones de mercado o de otra índole que hubieran podido lícita y razonablemente motivar el precio pactado.

Reiteró que la carga de la prueba respecto del valor declarado recaía pura y exclusivamente sobre la importadora; quien, a efectos que pudiera utilizarse el “valor de transacción”, como la primera base para la determinación del valor en aduana, debía demostrar convincentemente que resulta ser el realmente pagado o por pagar, según las condiciones indicadas en los artículos 1° y 8° del Acuerdo de Valoración.

En función de lo hasta aquí reseñado, el Fisco Nacional consideró que el servicio aduanero habría descartado el valor de transacción declarado como valor en aduana y lo sustituyó por los valores emergentes de sus propios registros, obrando dentro de los márgenes de la discreción razonable que le confiere el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VIII del GATT.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se revoque el pronunciamiento dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se desestimase la apelación deducida por Jofemar SA y, a fin de cuentas, se ratificara el cargo 1287/2011 y su confirmatoria, resolución DE PRLA 594/2014.

Dicha presentación fue replicada por la importadora (conf. esp. fs. 11/15 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VI.- A pedido de parte, por resolución del 28/4/2023, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación reguló los emolumentos del profesional interviniente en defensa de la importadora; siendo apelados únicamente por considerarlos elevados.

VII.- Según se desprende de lo hasta aquí expuesto, la cuestión de fondo involucrada en autos se centra en determinar si se ajusta a derecho el cargo formulado por el servicio aduanero, a partir del ajuste de valor que practicara respecto de los valores declarados por Jofemar SA en lo concerniente a la mercadería importara durante el período 2006-2008; en cuyo entendimiento no habría sido incluido el canon y derechos de licencia resultantes del acuerdo suscripto entre la importadora y “Disney Consumer Products Latin America Inc.” a los fines del uso de la marca “Disney”.

En tal entendimiento, según el servicio aduanero, se verificarían las condiciones que justificarían su inclusión, conforme lo normado por el artículo 8°, apartado 1°, literal c), del Acuerdo de Valoración; conclusión a cuyos efectos habría cotejado la información obrante en tres bases de datos (Oracle Discoverer, ExilPro de Nosis y E-Fisco), y tomando como base de cálculo, ante la falta de colaboración de la firma fiscalizada, el contrato que rigiera el vínculo entre Jofemar SA y “Disney Consumer Products Latin America Inc.” entre el 1/1/2005 y el 31/3/2006, suponiendo que se mantendrían inalteradas las condiciones allí fijadas; y aplicando un ajuste ponderado del promedio de los años 2003 a 2005, que determinaba, para el período fiscalizado (2006/2008), un incremento del 22,92%.

La importadora, por su parte, consideró -en definitiva- que el ajuste resultaba improcedente por haber sido realizado sobre la base de presunciones, sin contar con elementos probatorios suficientes, y, asimismo, por no verificarse los recaudos normativamente exigidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para adecuar el valor en aduana de la mercadería importada durante el período fiscalizado; luciendo -de tal modo- infundado y arbitrario el cargo impugnado.

La Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación admitió el recurso de Jofemar SA y, en consecuencia, dejó sin efecto el cargo que el servicio aduanero le formulara, básicamente por desoír el ordenamiento vigente en la materia, así como por la falta de fundamentación suficiente; conclusión alcanzada tras entender:

-que la información que el Fisco Nacional habría compulsado de las bases de datos Oracle Discoverer, ExilPro de Nosis y E-Fisco no habrían sido incorporadas a estos actuados;

-que el ajuste habría sido practicado a título presuntivo, por el hecho de haber declarado la firma fiscalizada que se dedicaba a la reventa de mercadería licenciada adquirida en el exterior, siendo provista por vendedores foráneos que -en principio- no se encontrarían vinculados con el importador ni con el licenciante, no obstante lo cual correspondía presuponer que el vendedor fabricante del exterior ha de condicionar la fabricación de los productos licenciados al hecho que el importador contara con una autorización que lo habilitara al uso de la propiedad intelectual contenida en el bien licenciado y asumiera los costos resultantes de dicha autorización;

-que era necesario contar con datos objetivos y cuantificables a efectos de incluir los cánones o derechos de licencia en cuestión en el valor en aduana de la mercadería fiscalizada, a cuyos efectos era necesario que fueran condición de venta de los bienes importados, conforme lo normado por el artículo 8° del Acuerdo de Valor; mal pudiendo basarse ello en estimaciones, apreciaciones o presunciones;

-que la recomposición de valor, escasamente fundada por parte del servicio aduanero, resultaba, al momento del ingreso de las mercaderías, imposible de establecer en los términos de la nota interpretativa del tercer párrafo del artículo 8° del Acuerdo de Valor, no solo por el hecho que el contrato entre Jofemar SA y “Disney Consumer Products Latin America Inc.”, que autorizaba la distribución de los productos bajo licencia en el territorio nacional, no contemplaba regulación específica respecto de los insumos, limitándose a los productos fabricados por la firma fiscalizada, por manera que, la compra de tales insumos en el mercado local, como en el internacional, no guardaba relación con el contrato que nada preveía al respecto, no habiendo sido demostrado antes de descartar el valor declarado; por manera que, ante la falta de presentación del acuerdo rector durante los períodos investigados (2006-2008), la Administración pretendió extender, “a su antojo” (*sic*), su vigencia temporal, sin considerar “los posibles y probables” (*sic*) cambios de las condiciones pactadas a la luz de los vaivenes propios del comercio internacional; y

-que no existían elementos suficientes, objetivos y cuantificables, para establecer el canon que correspondería por la

mercadería importada, mal pudiendo ser distinguida dentro de los artículos bajo licencia, vendidos por Jofemar SA.

Y, a efectos que, al tratar su apelación, este Tribunal dejase sin efecto el pronunciamiento de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, al que tildó de injusto y arbitrario por no constituir una derivación lógica del derecho vigente, prescindiendo de valorar adecuadamente las constancias de la causa, la AFIP - DGA:

-resaltó la negativa de la importadora de acompañar los contratos de licencia, viéndose forzada a basar el ajuste en los acuerdos que rigieran durante períodos anteriores, que tenía en su poder;

-sostuvo que, por aplicación al caso del principio relativo a la carga dinámica de la prueba, correspondía a la fiscalizada, por encontrarse en mejores condiciones, acreditar las circunstancias contractuales referentes a la licencia y al pago de cánones;

-postuló que no se encontraba controvertido que la importadora se dedicase a la reventa de productos licenciados, por lo que necesariamente ha de girar regalías al exterior, correspondiéndole aportar los datos para poder cuantificar tal concepto, en función del cual realizar el ajuste de valor;

-refirió que la importadora no habría justificado las razones de mercado o de otra índole que hubieran podido lícita y razonablemente motivar el precio pactado; y

-consideró suficientemente desacreditado el valor de transacción declarado como valor en aduana, correspondiendo su sustitución por los valores emergentes de sus propios registros, obrando dentro de los márgenes de la discreción razonable que le confiere el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VIII del GATT.

VIII.- Ante todo, cabe recordar que, en el procedimiento de ajuste de valor, el que afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; de modo que es quien ha de probar la veracidad de su cuestionamiento y, sólo en caso de lograrlo, transfiere al importador o exportador la obligación de demostrar la legitimidad de su declaración. Es decir que, mientras aquél no produzca prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste, ninguna carga pesa sobre el particular (conf. Sala IV del Fuero, en autos 30.379/2023 “*Cosméticos Avon SACI (TF 39.493-A)*

c/DGA s/recurso directo de organismo externo", resol. del 30/4/2024; entre otros).

Así las cosas, por principio, hasta tanto la Aduana no produzca la prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste del valor declarado, ninguna carga pesa sobre el particular (conf., en este sentido, Sala V del Fuero, en autos 4589/2022 "*Lartirigoyen y Cía. SA (TF 7411475-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 14/5/2024 y sus citas; entre otros).

Por tanto, y sin perjuicio de lo esbozado por el recurrente en torno a la aplicación del principio de la carga dinámica de la prueba, así como respecto de la incidencia que, en su entendimiento, tendría la falta de cooperación de la importadora, en el caso, en tanto el presente litigio se inició ante el control llevado a cabo por la autoridad aduanera de las importaciones realizadas por Jofemar SA durante el período 2006-2008, la acreditación y demostración por medios fehacientes que el precio informado resultaba inadecuado, ameritando un ajuste de valor, se encontraba necesariamente a cargo del Fisco Nacional.

En particular, en orden a la mentada falta de cooperación o entorpecimiento del actuar estatal por parte de la importadora, cuadra señalar que el ordenamiento vigente brinda al Fisco Nacional diversas herramientas para obtener información a efectos de lograr sus objetivos (en el caso, a título fiscalizatorio), así como para disuadir conductas no colaborativas de parte de los particulares (conf., a título ilustrativo, artículo 994 del Código Aduanero), las que, a todo evento, pudieron y debieron ser empleadas, de modo tal que mal puede justificarse la ausencia de obtención de la documentación pertinente, con base exclusivamente en la conducta de la importadora.

IX.- Por otra parte, el hecho que la importadora no hubiera adoptado una conducta conteste y colaborativa con la fiscalización, en modo alguno habilitaba a la Administración a efectuar ajustes carentes de justificación suficiente; lo que, en el entendimiento de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, habría acontecido en autos.

En efecto, tal como fuera resaltado en el Considerando IV de la presente y reiterado con mayor sistematización en el Considerando VII, el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales entendió

que la autoridad aduanera no habría sustentado válidamente el ajuste de valor que diera lugar al cargo formulado, brindando distintas explicaciones en tal sentido; en somera síntesis:

i- la omisión de incluir entre los antecedentes del caso la información obtenida de las bases de datos compulsadas; ii- la necesidad de contar con datos objetivos y cuantificables a efectos de incluir en el valor en aduana de la mercadería fiscalizada a los cánones o derechos de licencia, a cuyos efectos era exigible que fueran condición de venta de los bienes, conforme lo normado por el artículo 8° del Acuerdo de Valor; mal pudiendo basarse ello en estimaciones, apreciaciones o presunciones; iii- la recomposición de valor, escasamente fundada por parte del servicio aduanero, resultaba imposible de establecer, al momento del ingreso de las mercaderías en los términos de la nota interpretativa del tercer párrafo del artículo 8° del Acuerdo de Valor, por el hecho de que el contrato entre Jofemar SA y “Disney Consumer Products Latin America Inc.” -que autorizaba la distribución de los productos bajo licencia en el territorio nacional-, no contemplaba regulación específica respecto de los insumos, limitándose a los productos fabricados por la firma fiscalizada, por manera que la compra de tales insumos en el mercado local, como en el internacional, no guardaba relación con el contrato que nada preveía al respecto, no habiendo sido demostrado, antes de descartar el valor declarado; que, ante la falta de presentación del acuerdo rector durante los períodos investigados, la Administración pretendió extender, a su discreción, su vigencia temporal, sin considerar los posibles y probables cambios de las condiciones pactadas a la luz de los vaivenes propios del comercio internacional.

Todo lo cual, daba cuenta que no existían elementos suficientes, objetivos y cuantificables, para establecer el canon que correspondería por la mercadería importada, mal pudiendo ser distinguido su valor dentro del correspondiente a los artículos bajo licencia, vendidos por Jofemar SA; extremos que, en modo alguno, han sido desvirtuados por la AFIP - DGA a través de la presentación bajo trato.

X.- Por tanto, independientemente de lo manifestado por el apelante en orden a la carga de la prueba y la actitud asumida por la importadora en el marco de la actuación administrativa seguida, en

consonancia con lo que se viene afirmado, cuadra advertir que la pretensión recursiva del Fisco Nacional no incluye cuestionamiento que revele error o desacierto en el razonamiento seguido y la solución alcanzada en consecuencia por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación para tener por infundado el cargo 1287/2011; todo lo cual, determina, por consiguiente, a falta de agravio con aptitud suficiente para desvirtuar la decisión adoptada (arg. artículo 265 del CPCCN), su confirmación.

Refuerza la decisión que se adopta, la directiva en virtud de la cual, la valoración que el Tribunal Fiscal de la Nación haga de los hechos, constituye una cuestión fáctica que no cabe, en principio, rever en esta instancia en atención a la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (conf. artículo 1180 del Código Aduanero).

Por consiguiente, en la medida en que no se advierta un error de magnitud suficiente, no corresponderá examinar la ponderación que de las cuestiones de hecho se haya efectuado, toda vez que resultan del ejercicio por ese organismo jurisdiccional de sus facultades propias a fin de apreciar las pruebas (confr. CSJN, en *Fallos*: 300:985; y esta Sala, en autos 3485/2020 “*Just International Latam SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, resol. del 26/5/2020 y sus citas; entre otros); tal el caso de autos, ello -claro está- producto de la falta de agravios del tenor necesario que justifiquen apartarse de tal línea de entendimiento.

XI.- A mayor abundamiento, en punto a la temática de fondo debatida en autos, recuérdese que todo ajuste de valor en aduana en materia de importación, debe formularse siguiendo los lineamientos establecidos en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, incorporado a nuestro sistema normativo por medio de la ley 23.311.

En cuanto aquí importa referir, por dicho instrumento se estableció como principio general en materia de valoración, la preeminencia del "valor de transacción", es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación. Esta es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el mentado precepto, quedando excluido el empleo de valores ficticios o arbitrarios e instaurándose una noción positiva del valor.

En la introducción general del Acuerdo bajo referencia, se indicó que el artículo 1° ha de considerarse en conjunción con el artículo 8°, que prevé el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en determinados casos en los que ciertos elementos (que se consideran como integrantes del valor en aduana), corren a cargo del comprador y no fueron incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas.

En particular, cuadra señalar que el artículo 8°, punto 1, inciso c), del acuerdo bajo referencia contempla que, para determinar el valor en aduana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1°, ha de añadirse al precio realmente pagado o por pagar por mercancías importadas, los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercaderías objeto de valoración que el comprador tuviera que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no se encontrasen incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Así, conforme lo normado por el artículo 8°, punto 1, inciso c), del Acuerdo, el referido ajuste exige la concurrencia de tres elementos, a saber: a) que existan cánones o derechos de licencia no incluidos en el precio de las mercaderías; b) que se verifique una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercancías importadas; y c) que aquéllos sean condición de venta (conf. esta Sala, en autos 55.523/2016 *“Maestri, María Alejandra y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 7/3/2019 y su cita).

En lo atinente a la requerida relación entre el canon o licencia y la mercadería importada, el factor relevante a considerar resulta ser si el importador ha adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, no resultando determinante la forma en que se calcula su pago, sino los motivos por los cuales se abona (conf. Sherman y Glashoff, cita de Lascano, Juan Carlos, en *"El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas",* Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, página 225).

Y, en punto a la requerida “condición de venta” de las mercaderías, téngase presente que ello refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del pago de la regalía, de modo 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 dicho concepto (conf. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, Dic. 10, 1996, y esta Sala, en autos 8047/2012 *"Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 27802-A) c/DGA"*, resol. del 31/5/2012).

A lo dicho, agréguese que, en materia de ajustes como el involucrado en autos, se ha considerado que, aún cuando a los efectos de la valoración de la mercadería, la incidencia de una marca resulta considerablemente alta, no es posible sostener que un canon siempre es condición de venta; posición que se aparta de las pautas que surgen del Acuerdo (conf. Sala III del Fuero, en autos 55.452/2014 "*World Sport SRL c/DGA s/recurso directo de organismo externo",* resol. del 28/4/2015; doctrina mantenida más recientemente por dicha Sala en autos 8063/2018 *"Sur Pacífico SA TF 31389-A c/DGA s/recurso de organismo externo"*, fallado el 30/10/2018; y en igual sentido véase de la Sala IV del Fuero, en autos 8106/2018 *"Nestlé Arg. SA c/Administración Nac. de Aduanas s/recurso directo de organismo externo"*, sent. del 10/5/2018).

En el caso, según se explicara, por la apelación deducida, el Fisco Nacional no esbozó razones que desvirtúen el sustento de la decisión adoptada por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, que determinó la anulación del cargo formulado a Jofemar SA; por manera que debe estarse a las objeciones y deficiencias puestas de manifiesto en el decisorio recurrido, que dan cuenta de la falta de prueba y fundamentación suficiente del ajuste practicado por la autoridad administrativa, por el que incluyera el canon o derecho de licencia que acordara abonar la firma fiscalizada a "Disney Consumer Products Latin America Inc." al valor en aduana de la mercadería ingresada al territorio aduanero nacional en el período 2006-2008.

XII.- Resta señalar que lo expuesto en modo alguno importa desconocer la dificultad para efectuar la pretendida reconstrucción del valor en aduana por parte de la Administración, así como tampoco implica una declaración respecto de la adecuación del precio declarado y los tributos abonados en consecuencia por las operatorias fiscalizadas; sino únicamente un pronunciamiento en torno a la falta de fundamentación del estudio de valor en los términos en los que fuera llevado a cabo; ello, claro está, a la luz y con los alcances propios de la presentación recursiva

intentada por el Fisco Nacional contra el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

XIII.- Por todo lo expuesto, corresponde desestimar la apelación deducida por el Fisco Nacional, y, en consecuencia, confirmar -en cuanto fue motivo de sus agravios- el pronunciamiento dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación por medio del cual fue dejado sin efecto la resolución DE PRLA 594/2014 y, a fin de cuentas, el cargo 1287/2011.

XIV.- En atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas vinculadas a la actividad desplegada por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

XV.- Decidido ello, a fin de tratar el recurso interpuesto contra la regulación de honorarios practicada por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, cabe recordar que mediante dicha tarea se busca compensar de modo adecuado la actividad desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa; a cuyos efectos ha de ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Para lograr una retribución equitativa y justa, no resulta conveniente la aplicación automática de los porcentajes previstos en la ley de arancel, en la medida en que las cifras que se alcancen mantengan una evidente e injustificada desproporción con la labor desplegada. Tal proceder, limita la misión del juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etcétera (conf. esta Sala, en autos 29.975/2013 *“Securitas Argentina SA c/PNA - Disp. 647/12 (Expte. S02: 38.567/12)”*, resol. del 18/3/2014 y su cita; entre otros).

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (conf. CSJN, *Fallos,* 270:388; 296:124, entre otros).

Sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados -conf. resolución DE PRLA 594/2014, formulario “F4”, convertido a pesos y lo resuelto el 25/10/2022 y precedentemente-; y atento al mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos profesionales desarrollados durante las etapa cumplida en sede administrativa, corresponde, reducir a la suma de cincuenta mil pesos ($50.000) honorarios regulados el 28/4/2023 en favor del doctor John David Ryan Lussich, letrado apoderado de la importadora (conf. artículos 6, 7, 8 , 9, 19, 22, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

Asimismo, por las tareas desarrolladas ante esta instancia judicial, atento el resultado obtenido, y lo resuelto por la CSJN en autos “*Establecimiento Las Marías SACIFA c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa*”, sent. del 4/9/2018 (*Fallos* 341:1063), corresponde regular en la suma de noventa y ocho mil ciento cincuenta pesos ($98.150; equivalentes a 2 UMA) y cuarenta y nueve mil setenta y cinco pesos ($49.075; equivalentes a 1 UMA), los emolumentos del doctor John David Ryan Lussich y de la doctora Victoria Vanessa Taylor, letrado apoderado y patrocinante, respectivamente, actuantes en defensa de la importadora (conf. artículos 14, 16, 20, 21, 24, 29, 30, 44, literal b), y concordantes de la ley 27.423).

El importe del Impuesto al valor agregado (IVA) integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re*: *“Beccar Varela Emilio - Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog."*, resol. del 16/7/1996).

Para el caso en que los profesionales no hubieran denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre los honorarios regulados, correrá a partir de la fecha en que lo hicieran.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) desestimar la apelación deducida por el Fisco Nacional, con costas de esta instancia judicial a su cargo, y, en consecuencia, confirmar -en cuanto fue motivo de agravios- el pronunciamiento dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación; y

2°) tratar la apelación deducida contra el auto regulatorio del 28/4/2023 dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación y fijar los honorarios correspondientes a la actividad desplegada ante esta instancia judicial (Considerando XIV).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 07/06/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38080992#413532433#20240606233418127