Causa: 29197/2013, SANOFI AVENTIS ARGENTINA SA (TF 27207-A) c/ DGA s/

Buenos Aires, 15 de abril de 2014.- JIS

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs.259/266 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución DE PRLA Nº 6689/2009, que al desestimar un planteo del interesado ratificó el Cargo 921/05, en el cual se formuló un ajuste de valor sobre las destinaciones de importación documentadas por la recurrente, durante el periodo 1.1.00 al 31.12.00, e impuso las costas en el orden causado.

Para así decidir, el voto de la vocal preopinante –que al concitar la adhesión de otro integrante de la Sala, determinó la mayoría decisoria-, consideró que las sumas devengadas por los derechos de licencia, cánones o regalías que habían sido previstos en los contratos de licencia y transferencia de tecnología celebrados el 7.6.95, constituían una condición de venta de las mercancías importadas por la aquí actora, en la medida en que no se encontraban incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, pero resultaban inseparables de la operación de compra e importación, pues sin el abono de aquéllos derechos los bienes no habrían sido vendidos.

Razona que, los aludidos derechos se devengaron con motivo de los mencionados acuerdos y alcanzaron a las importaciones examinadas, al punto que fueron previsionados en la contabilidad de la importadora bajo el concepto de “regalías a pagar”, por lo que concluyó que resulta válido considerar los montos aprovisionados como retribución de las licencias concedidas, a los efectos de determinar el valor de la mercancía ingresada, de conformidad con las disposiciones contenidas en los arts.1.1 y 8.1 del Acuerdo de Valoración de GATT, aprobado por la ley 24.425.

El voto concurrente, añadió que si bien no se encontraba demostrado que durante el periodo en que se llevaron a cabo las importaciones (año 2000) rigieran los contratos vinculados al uso

de marcas y transferencia de tecnología (cuya vigencia se extinguió el 31.12.1999), tampoco era dudoso que dada la vinculación entre las partes, se mantuvieran las estipulaciones de dichos acuerdos sin necesidad de renovación formal, extremo que resultaba corroborado por el reconocimiento de la obligación del pago de regalías, resultante de las previsiones contables efectuadas por el importador, y destinadas a cancelar tales derechos.

II. Que el decisorio fue apelado por el importador a fs.272, quien expresó agravios a fs.276/287, los que fueron contestados por el fisco a fs.301/304; y median asimismo los recursos interpuestos a fs.306 y a fs.303/304 contra la regulación de honorarios efectuada a fs.297 a favor de la perito contadora actuante en autos.

La parte actora cuestiona el decisorio sosteniendo que el valor en aduana de las mercancías importadas equivale al precio que realmente se abona por ellas, el cual está integrado por todo aquello que debe ser pagado en forma directa o indirecta al vendedor (o a un tercero en beneficio de éste), por lo que no es correcto el ajuste efectuado, en tanto se basa en regalías que no fueron abonadas, y a cuya satisfacción el importador tampoco se encontraba obligado a hacerlo en forma directa o indirecta.

Expone que se encuentra probado y reconocido, que los contratos de licencia de marcas y transferencia de tecnología vencidos en el año 1999 no fueron renovados a su vencimiento, por lo que no existía obligación legal ni convencional de pagar regalías por mercancías importadas en el curso del año 2000, no resultando procedente considerar siquiera que se devengaron por el simple hecho de encontrarse previsionadas en la contabilidad, puesto que ello de ningún modo implica el reconocimiento del deber ni la existencia de una obligación concreta, líquida y exigible, ya que tal asiento contable sólo alude a una mera posibilidad de un hecho, el cual puede o no ocurrir; y en este orden agrega que su parte no pagó regalías por las importaciones involucradas pues no se renovaron los contratos de licencia que establecían tal deber, al punto que con posterioridad recuperó contablemente la previsión procediendo a su anulación, todo lo cual debe ser admitido y debidamente valorado, por

resultar de la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Indica que el pago de regalías en modo alguno integró el precio pagado o pagar y menos aún constituyó una “condición de venta” de los bienes importados, puesto que no existió convención, acuerdo ni estipulación alguna que impusiera tal requisito para posibilitar la venta de la mercancía, destacando que no medió ultraactividad de los contratos anteriores ya vencidos, de modo que no se verificaba fuente alguna de la que emanara el deber de pago de tales derechos, y por lo tanto, en congruencia con la “noción positiva del valor en aduana” consagrada por el Acuerdo de Valoración GATT, resulta improcedente la formulación del ajuste sobre una base ficticia, constituida por sumas que jamás integraron el precio pagado o por pagar, o condición de venta de los efectos.

Expone que no existen datos objetivos y cuantificables susceptibles de justificar el ajuste, y que los antecedentes citados en el fallo (caso analizado por el Comité Técnico en la Opinión Consultiva 4.11 y precedente de esta Sala recaído en la causa “Elca Cosméticos Inc.” del 4.8.11) son distintos del supuesto aquí configurado, pues en aquellos casos mediaba un acuerdo explícito y vigente, celebrado entre el importador y el exportador (o un tercero ajeno a la importación) a quien debía serle abonado un canon como condición del derecho al uso de marcas incorporadas a los bienes importados, mientras que en la causa que aquí se ventila no media acuerdo alguno que impusiera al importador el pago de derechos al exportador o a un tercero, resultando inadmisible recurrir a meras presunciones como ocurre en el fallo en crisis.

III. Que en primer término conviene dejar debidamente aclarado, que en autos no existe discrepancia en punto a que el ajuste de valor efectuado en el Cargo 921/05, correspondiente a mercaderías importadas en el periodo 1.1.00 al 31.12.00, se sustentó en la presunta existencia de regalías devengadas a favor de los exportadores, calculadas sobre el monto FOB de las operaciones de la importadora -a título de empresa vinculada e integrante de un grupo económico con aquéllos-, sobre la base de de los derechos (regalías) devengados a raíz de los contratos de licencia de marcas y transferencia de tecnología celebrados

entre las partes, considerándose que el pago de dichos derechos constituía una condición de venta de los bienes importados.

Cabe también puntualizar, que los Contratos de Licencia de Uso de Marcas (fs.221/229) y de Transferencia de Tecnología y Asistencia Técnica (fs.232/250) –sobre la base de los cuales se sustenta el ajuste-, celebrados con fecha 7.6.95, tuvieron una vigencia de cinco años (computados desde el 1.1.95 y hasta el 31.12.99), siendo renovables por periodos de tres años, en tanto las partes así lo acordaran por escrito antes del vencimiento (cláusulas 6 y 9, respectivamente).

IV. Que el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (incorporado a nuestro sistema normativo a través de la Ley N° 23.311) establece, 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 Acuerdo, quedando excluido el empleo de valores ficticios o arbitrarios e instaurándose una noción positiva del valor.

En la Introducción General del Acuerdo se expresa también que el artículo 1° debe considerarse en conjunción con el artículo 8°, que dispone el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos -que se consideran que forman parte del valor en aduana- se encuentren a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas.

Asimismo, debe recordarse que conforme al artículo 17 de dicho Acuerdo, “...ninguna de las disposiciones...podrá interpretarse en un sentido que pueda restringir o poner en duda el derecho de los Administradores de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de cualquier información, documento o declaración, presentados a efectos de la valoración en aduana. Ello con la finalidad de hacer cumplir al importador la obligación de declarar en forma completa, precisa y veraz, todos los elementos que puedan incidir en la

determinación del valor" (confr. Sala IV in re: "Kossakoff, Mario José (TF 8499-A) c/ ANA" del 30/04/98).

En este sentido, el artículo 8° del Acuerdo establece que "...para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por mercancías importadas: …c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercaderías 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…".

De lo expuesto, se extrae como primera conclusión que en función de los propios términos del Acuerdo, los cánones y derechos de licencia abonados como condición de venta de las mercaderías, aún cuando no se encontraren incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, pero que se relacionen con las mercaderías objeto de valoración, deben formar parte del valor en aduana de las mercaderías, en tanto dicho Acuerdo de Valoración ha previsto que, bajo ciertas condiciones, las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usar esa creación intelectual formen parte del valor en aduana de las mercaderías, junto con el precio estipulado para aquellas.

V. Que establecidos los principios técnicos aplicables a la determinación del valor en Aduana, y sus eventuales ajustes, con particular referencia al caso aquí ventilado ha de puntualizarse que del art. 8º inc. c) del Acuerdo surge que 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 (confr. Lascano, Juan Carlos "El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas" Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires 2007, pág. 213).

Conviene recordar que un canon, derecho de licencia o regalía, en el sentido indicado en el artículo, es toda suma de dinero pagada por la adquisición de los derechos de propiedad

intelectual relacionadas con las mercaderías importadas, o por la licencia al uso de estos derechos; siendo variada y extensa la clase de derechos relacionados con el comercio de mercaderías que las partes pueden ceder o licenciar.

Sentado lo expuesto y en lo atinente al requisito de que el pago del canon o licencia constituya “condición de venta” de las mercaderías (tal el aspecto medular que aquí se debate), se ha dicho que 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, si no paga cánones y derechos de licencia (conf. esta Cámara, Sala II, fallo del 31.5.12 “Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 27802-A) c. DGA”; idem Sala IV, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/ DGA", 25/11/10); idem, Sala V 19.364/11 "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 26834-A) c/DGA" del 4/04/12).

Pues bien analizadas las pruebas aportadas, y examinados que fueran los contratos en cuestión, se puede establecer por un lado que los mismos mantuvieron su vigencia hasta el 31.12.99, habiéndose estipulado que su prórroga requería acuerdo expreso que debía volcarse por escrito, de modo que la inexistencia de tal específica convención, determina la inexorable extinción del deber del importador de abonar derechos de licencia a partir del 1.1.00 (v. asimismo pericia contable a fs.135/136, resp. a punto f); siguiéndose de ello que, en tanto las firmas exportadoras vendieron bienes al aquí importador con posterioridad a la expiración de los contratos, sin mediar convenio o siquiera estipulación individual que previera el pago de cánones o licencias, como condición de venta, mal puede formularse un ajuste de valor en las circunstancias descriptas, pues no se configura el requisito de condicionalidad y de vinculación sustancial entre la venta y el pago de derechos, aquí analizado.

Debe desde ya advertirse que no forma obstáculo a lo expuesto, la integración del importador como parte de un grupo económico con las firmas ex –licenciantes y a su vez exportadoras – siempre con referencia a operaciones concertadas a partir del 1.1.00-, así

como la existencia de previsiones para el pago de regalías, efectuadas en la contabilidad de la firma importadora.

Ello así por cuanto con respecto al primer factor es claro que si aún existiendo tal integración o vinculación, las partes pactaron en los contratos de licencia y transferencia de tecnología el pago de cánones o derechos de licencia para un determinado periodo (1995-1999), no existe razón alguna (ni ha sido insinuada y menos aún demostrada), que impidiera a los exportadores titulares de tales derechos, imponer el pago de cánones por el uso de marcas y/u/o patentes, como condición de venta para lapsos posteriores, mediante el simple recurso de así estipularlo o tan siquiera renovar la vigencia de los contratos.

Y en cuanto al segundo aspecto señalado, debe puntualizarse que al margen de que la existencia de una previsión contable para el pago de regalías comporta precisamente un recurso contable generado en la esfera propia y para la mejor administración de recursos de la empresa, sin que de ello pueda seguirse que importe un reconocimiento de la obligación al abono de tales derechos con efectos jurídicos de constituirla en deudor frente a terceros, la pericia contable producida en autos, da cuenta con toda claridad de las regalías en cuestión nunca fueron pagadas, que la empresa importadora nada adeuda a los vendedores-exportadores por tal concepto, y que en su hora procedió al recupero contable de las previsiones efectuadas, dejándolas sin efecto (v. fs. 134/134´, resp. a puntos c´) y d); fs.135 resp. a punto e), circunstancia que no puede ser pasada por alto en tanto constituye un factor relevante que impide formular siguiera una presunción –sobre base cierta y razonable- concerniente a la existencia de tal condición, en las operaciones de importación concertadas a partir del 1.1.00.

De tal suerte, y aún cuando resulta indiscutible que el Fisco puede comprobar la veracidad de las declaraciones de valor, procediendo a investigar los precios declarados y formular ajustes, los mismos resultan admisibles en tanto y cuanto pudiere demostrarse la existencia cierta y efectiva de obligaciones de pago de derechos especiales, como condición de venta de los bienes; imponiéndose por el contrario su desestimación si no se acreditan los extremos requeridos

por el art.8 inc. c) del Acuerdo, reseñados al comienzo del presente considerando (conf. esta Cámara, Sala IV, doct. fallo del 6.9.12, Expte. Nº 10.143/2012 "Ford Argentina SCA (TF 23547-A) C/DGA").

En las condiciones expuestas, por no existir elemento alguno que permita tener por suficientemente acreditado y justificado que el pago de derechos o licencias constituyó una condición de venta de los bienes importados, en las operaciones llevadas a cabo por la aquí accionante en el periodo analizado, se concluye en que la determinación de valor formulada por la autoridad aduanera en el Cargo Nº 921/05 carece de sustento y debe ser dejada sin efecto, lo que impone la admisión del recurso y la revocación del fallo apelado.

VI. Que finalmente y en cuanto a las costas, deberán ser impuestas en ambas instancias a la demandada, por cuanto según entiende el Tribunal, no existe mérito en la causa (tanto con relación a factores de hecho como de derecho) para apartarse del principio objetivo de la derrota que rige la asignación de tales accesorios (art.68 CPCC).

Por los fundamentos expuestos **SE RESUELVE:** Admitir el recurso interpuesto por la actora, revocar el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación de fs.259/266 y dejar sin efecto el Cargo Nº 921/05; con costas de ambas instancias a la demandada.

Determinados que sean los honorarios por la actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación se fijarán los que correspondan a esta Alzada, oportunidad en la cual se dará tratamiento asimismo a los recursos interpuestos contra la regulación de fs.297.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ