1145/2024 RANIERI ARGENTINA SA (TF 36327-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, junio de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 98/100, el **Tribunal Fiscal de la Nación**: (i) revocó la resolución SDG OAM 133/15, recaída en la actuación SIGEA 13289-14874-2013, y admitió la devolución del importe abonado por el cargo 1645/12, que había efectuado la División Empresas Vinculadas como consecuencia de un ajuste de valor sobre determinadas solicitudes de importación registradas por Ranieri Argentina SA en 2007 y 2008, identificadas en las planillas de la actuación administrativa 13681-291-2011/1; (ii) indicó que los intereses resarcitorios debían devengarse desde el 3/5/13 hasta la fecha de su efectivo pago; y (iii) impuso las costas al Fisco Nacional.

Para resolver de tal modo, recordó que la cuestión se centraba en determinar la procedencia del **ajuste efectuado en los términos del artículo 8º, apartado 1º, inciso c, del Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración)**, por no haberse incluido en el precio documentado las regalías devengadas al amparo de los contratos de licencia de uso de marca suscriptos entre la importadora argentina y las licenciantes del exterior “Wrangler Apparel Corp.”, “Reef, División de VF Outdoor Inc.”, “Parchment SA” y “Big Bloom SA”.

Aclaró que, mediante las operaciones en cuestión, se habían importado insumos y productos semielaborados con marca, con destino a la fabricación local de anteojos, así como productos terminados del mismo ramo para su reventa directa.

Indicó que la actora negaba que el pago de las regalías constituyese una condición para la venta de las mercaderías importadas; que es uno de los requisitos indispensables para que procediese el ajuste.

Puso de relieve que no estaba controvertida la posibilidad de la importadora de fabricar los productos licenciados con insumos o bienes semielaborados provistos por terceros proveedores, independientes de las licenciantes.

En ese contexto, afirmó: “*resulta probado que la mercadería importada no participa en el proceso productivo global que tiene por resultado la obtención de un `producto final´ en función del cual se calcula el canon o derecho de licencia (ver Contratos de Licencia obrantes a fs. 16/17vta., 18/18vta., 22/25, 28/60 y 61/78 de la Actuación Nº 13289-14874-2013 a Informe Pericial fs. 52/57 de autos). En sintonía con ello, si los productos importados pueden ser proveídos por terceros ajenos a los licenciatarios, pierde toda entidad la afirmación del organismo aduanero relativa a que la concertación de la mencionada regalía que surge del contrato de licencia, constituye la condición de venta requerida. Es que la importadora demostró*

cabalmente que obtuvo los productos finales, objeto de las licencias, adquiriendo partes y accesorios de terceros proveedores, independientes" (fs. 99).

Añadió que la carga de la prueba de la condición de venta correspondía al Fisco y que no era suficiente sustentar la pretensión fiscal en la existencia de los contratos de licencia.

Más adelante, concluyó: "*la libertad del comprador de adquirir insumos de varios proveedores resulta motivo dirimente para desestimar la relación entre las regalías pactadas entre las partes y los ajustes previstos por el Acuerdo de Valoración*".

En sustento de sus conclusiones, hizo referencia a lo resuelto por esta Sala, el 10/5/2018, en la causa 8106/18 "Nestlé Argentina SA c/ DGA". También citó, *a contrario sensu*, lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa F. 28. XLVII. ROR "Ford Argentina SCA (TF 21950-A) c/ DGA", sentencia del 28/5/13.

Sobre esa base, estimó procedente la devolución del importe abonado por el cargo 1645/12. Finalmente, desestimó los planteos dirigidos a cuestionar las tasas de intereses aplicables, en el entendimiento de que las resoluciones que los fijaron constituyen una reglamentación razonable de lo dispuesto por los artículos 811 y siguientes del Código Aduanero, y que no se había probado su carácter confiscatorio.

2º) Que, disconforme, el **Fisco Nacional** interpuso apelación a fs. 110, que fue fundada a fs. 113/115vta., concedida a fs. 117, y replicada a fs. 122/126vta.

En sustancia, discrepó con los argumentos que se dieron para desconocer la condición de venta.

Destacó que no se cuestionaba la presencia de las marcas registradas "Wrangler" "Ossira" "Wanama" "J. Cook" y "Reef" en la mercadería importada, ni que aquéllas fuesen objeto de los contratos de licencia. Y citó jurisprudencia para sostener que, tratándose de bienes que incorporaban la marca comercial por cuyo uso se pagaba la licencia, mal podía interpretarse que el vendedor del extranjero los hubiese proveído sin antes corroborar que no se estuviese haciendo un uso indebido de la propiedad intelectual.

Agregó que el precedente "Nestlé" de esta Cámara, en el que se había basado la decisión apelada, no guardaba relación con los hechos de este caso, ya que versaba sobre un supuesto de importación de *commodities* (como, por ejemplo, el cacao), los cuales admiten, por sus características, que el importador tenga libertad para adquirirlos de proveedores vinculados o no vinculados al licenciante. Sostuvo que el presente caso difería de aquél, porque aquí se habían importado insumos y productos terminados que cumplían con exigencias específicas de las marcas registradas.

3º) Que, por otra parte, a fs. 130/131 se regularon los **honorarios** de la representación letrada de la parte actora y el perito contador; todos los cuales fueron

apelados por el Fisco a fs. 140/141, por considerarlos elevados. A su vez, a fs. 142vta. los letrados que intervinieron en las dos primeras etapas apelaron por bajas las sumas reguladas a su favor. Ambos recursos se concedieron a fs. 144 y, a fs. 158/vta. y 162/164, los letrados de la actora contestaron el traslado conferido.

4º) Que, ante todo, corresponde aclarar que, en el procedimiento de ajuste de valor, el que afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; quien, por lo tanto, debe 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 (esta Sala, causa "Macnet SA (TF 14723-A) c/ DGA", sent. del 13/9/05, entre otras).

5º) Que los ajustes de valor en materia de importación deben seguir los lineamientos del ya referido Acuerdo de Valoración, incorporado al Código Aduanero por medio de la ley 23.311 (BO 15/07/86).

Allí se establece como principio general la preeminencia del "valor de transacción"; es decir que éste, tal como es definido en su artículo 1º (el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación), es la primera base para determinar el valor en aduana (cfr. Introducción General), quedando excluido el empleo de valores ficticios o arbitrarios, e instaurándose una noción positiva de valor.

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

En lo que interesa al caso bajo examen, el **artículo 8º, apartado 1º,** establece: "[p]*ara determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1,* ***se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las 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…*****"** (énfasis añadido).

El Acuerdo asume, entonces, que la venta de mercadería en ocasiones comprende la transferencia de creaciones de la mente protegidas por la legislación y prevé que las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usarlas formen parte del valor en aduana junto con el precio estipulado por los bienes, siempre que

concurran, simultáneamente, tres condiciones: a) que existan cánones o derechos de licencia no incluidos en el precio; b) que haya relación entre esos cánones o derechos de licencia y las mercaderías importadas; y c) que su pago sea una condición de venta de las mercaderías importadas (confr. LASCANO, Juan Carlos, *El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas,* Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 213).

6°) Que, se ha visto que Ranieri Argentina SA pretende repetir el importe abonado por el cargo 1645/12, el cual había sido formulado en el marco de la actuación SIGEA 13681-291-2011/1, a raíz de un ajuste del valor declarado en una serie de importaciones registradas por la actora en 2007 y 2008.

Es importante remarcar que, ante el Tribunal Fiscal de la Nación, **la controversia quedó circunscripta a la concurrencia o no del tercer requisito de procedencia de un ajuste por cánones o derechos de licencia, que consiste en que éstos se paguen como condición de venta de las mercaderías importadas**. Por el contrario, no fue materia de discusión la existencia de cánones no incluidos en el precio de las mercaderías importadas, ni se mantuvieron los argumentos por los cuales se había pretendido desconocer la relación entre el pago de las regalías y las mercaderías importadas. De tal modo, quedó consentido que las mercaderías importadas consistieron en productos terminados para reventa o insumos con marcas aplicadas y que el canon podría eventualmente calcularse mediante las fórmulas propuestas en el estudio de valor y en base a los datos que había suministrado la propia compañía (véanse los términos del estudio de valor, a fs. 6/11 de la act. 13681-291-2011/1, los de solicitud de repetición en sede aduanera, a fs. 1/12 de la act. 13289-14874-2013, y los del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, a fs. 8/18 de este expediente).

7°) Que, en punto a la **condición de venta de las mercaderías importadas**, el Acuerdo prevé que pueda cumplirse en forma directa (cuando el canon se paga al vendedor) o en forma indirecta (cuando se paga a un tercero por indicación de aquél).

Para realizar el ajuste en este último caso, no es indispensable que exista vinculación –en el sentido del artículo 15 del Acuerdo– entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, bastando 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.

En ese sentido, esta Sala ha interpretado que sólo podría 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. También ha señalado que, si el licenciante ejerciera un control directo o indirecto sobre el


#38662119#415152369#20240606100722868

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, pero para ello deberían producirse situaciones que rebasen los meros controles de calidad (doctr. causa 10056/15 "World Sport SA c/ DGA", sent. del 15/9/15).

En esa misma línea de pensamiento, y con relación a los cánones abonados a terceros no vinculados con el vendedor, la doctrina especializada advierte que no parece razonable requerir una instrucción explícita para concluir que el pago del canon es una condición de venta ―porque no suele darse en la práctica e incluso podría ser verbal y de difícil prueba―, sino que es preferible dilucidar si las mercaderías no pueden venderse sin el pago del canon a partir del entramado de los contratos de venta y de licencia, pudiéndose encontrar indicios de la mentada instrucción, entre otros, en los siguientes hechos: las referencias al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o sus documentos conexos; la facultad de rescindir el contrato de venta en caso de violación del acuerdo de licencia; la existencia de cláusulas en el contrato de licencia que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la compra de productos elaborados, y que rebasan los meros controles de calidad (v.gr. el licenciante impone un fabricante al comprador; selecciona o restringe fuentes de abastecimiento; estipula características de los productos y tecnologías aplicadas en su producción; limita las cantidades a producir; elige centros o métodos de producción; controla la logística y expedición de mercaderías; designa o restringe a quién puede vender las mercaderías; examina los libros contables del comprador o fabricante, etc.). Tal es la pauta que se infiere de las opiniones consultivas 4.11 y 4.15, y del comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, así como de diversos precedentes de tribunales locales y extranjeros (recopilados en ZOLEZZI, Daniel, *Valor en aduana (Código universal de la OMC)*, La Ley, Buenos Aires, 2022, pp. 260-274).

8°) Que, así reseñado el marco normativo aplicable, y la interpretación que de aquél propician la doctrina y la jurisprudencia, cabe reparar en las siguientes circunstancias del caso:

-Más allá de la escueta referencia que se hizo en los considerandos de la resolución SDG OAM 133/15 ―denegatoria de la repetición― a la existencia de regalías abonadas "*a empresas vinculadas*" (fs. 91, cuarto párrafo, act. 13289-14874-2013, act. cit.) –lo que parece atribuible a un error material–, no hay ningún elemento en los antecedentes de esta actuación que permita sostener que la importadora y las licenciantes estuviesen vinculadas, ni que las mercaderías involucradas en el ajuste de valor se hubiesen adquirido de empresas vinculadas a las licenciantes. Antes bien, en el estudio de valor que precedió a la formulación del cargo tributario se había

afirmado que, tanto los productos terminados como los semielaborados y componentes importados fueron "*provistos por empresas independientes*" (fs. 6, act. 13681-291-2011/1).

Es decir, que no se presenta en este caso uno de los supuestos que podría justificar la adición del canon, que es la existencia de vinculación entre las partes.

-Es un hecho probado que ninguno de los contratos de licencia de uso de marca suscriptos por la actora autorizaba explícitamente a un tercero ajeno al contrato a rehusar la venta de mercaderías si el licenciatario se negaba a abonar el canon. También se comprobó, a partir de la documentación respaldatoria de las compraventas, que estas últimas no estuvieron expresamente condicionadas al pago de las regalías, ni refirieron a aquéllas (v. informe pericial a fs. 53/57 de estos autos).

-Por el contrario, no se ha acreditado que las licenciantes ejerciesen respecto de los vendedores controles que excediesen los de calidad. Antes bien, la decisión apelada ponderó especialmente que la importadora tenía libertad para elegir sus fuentes de abastecimiento.

Frente a esto, el memorial del Fisco hizo consideraciones genéricas con respecto a las características de las mercaderías importadas, pero sin individualizar las cláusulas contractuales que, a su entender, limitaban las fuentes de suministro o imponían condiciones específicas con respecto a los insumos empleados en la producción de bienes licenciados.

9°) Que, en esas condiciones, se concluye que la apelación del Fisco no puede prosperar, porque no acreditó, debiendo hacerlo, circunstancias que permitiesen inferir la existencia de un acuerdo en virtud del cual los vendedores independientes no podían vender las mercaderías si el comprador no abonaba el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual.

Cabe insistir en que era el Fisco quien tenía la carga de la prueba en el procedimiento de ajuste de valor y, además, la obligación de ser concreto en sus cuestionamientos contra lo que decidió el Tribunal Fiscal de la Nación (arg. arts. 1182 del CA y 265 del CPCCN). Sin embargo, su memorial no cumplió con tal requerimiento.

Todo lo dicho conduce a **confirmar lo resuelto**, en tanto no se advierte que haya mediado arbitrariedad en la apreciación de los hechos probados, ni un error de magnitud suficiente como para apartarse de lo decidido (arg. art. 1180, ap. b, del CA).

Las **costas** se imponen al recurrente con arreglo al principio objetivo de la derrota (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

10) Que corresponde ahora tratar las apelaciones deducidas contra las **regulaciones de honorarios** de fs. 130/131.

Al respecto, teniendo en cuenta la naturaleza del proceso, el monto discutido en el juicio, el resultado obtenido y la extensión, calidad y eficacia del trabajo

profesional cumplido por Patricia E. Feliciano y Carlos A. Carena en el respectivo carácter de patrocinante y apoderado de la actora, durante las dos primeras etapas del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **CONFIRMAR** los emolumentos fijados a su favor (arts. 6º, 7º, 9º, 37, 38 y ccds. de la ley 21.839, modif. por ley 24.432).

Por otra parte, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión en debate, el resultado obtenido y el monto del asunto; y atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada por Marcelo A. Gottifredi y María Gottifredi en carácter de letrados patrocinantes en la defensa de la actora, durante la tercera etapa del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **CONFIRMAR** –desde que sólo fueron apelados por altos– los honorarios regulados a su favor (arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. a, 51, 58 inc. a, y ccdtes. de la ley 27.423, y resol. CSJN SGA 925/24).

En atención a la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido por el perito contador Leonardo Martín Algace, y al conjunto de pautas previstas en el régimen arancelario especial (confr. art. 3, decr-ley 16.638/57) corresponde **CONFIRMAR** los emolumentos fijados en su favor.

Por último, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 y concordantes de la ley 27.423, corresponde **REGULAR** los honorarios de Marcelo A. Gottifredi y María Gottifredi por su actuación en esta instancia (cfr. contestación de agravios de fs. 122/126vta.) en la suma de $34.352,5 –equivalentes a la cantidad de 0,7 UMA– cada uno.

Se deja constancia que las regulaciones que anteceden no incluyen el Impuesto al Valor Agregado, monto que –en su caso– deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales intervinientes frente al citado tributo. Además, deberán cancelarse –en lo pertinente– de acuerdo con lo previsto en el artículo 51 de la ley 27.423.

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Desestimar el recurso del Fisco Nacional y confirmar la decisión de fs. 98/100; con costas (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

2) Confirmar la regulación de honorarios de fs. 130/131 y regular los correspondientes a esta instancia del modo que surge del considerando 10.

Regístrese, notifíquese y, previo a resolver el diferimiento de pago de la tasa de justicia, **pasen los autos al Representante del Fisco** para que se expida sobre la liquidación practicada por el demandado (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 06/06/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38662119#415152369#20240606100722868