71752/2022

ZARA ARGENTINA SA-TF 35195-A c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2023.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 311/315 el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma Zara Argentina S.A. y revocó las Resoluciones Nº 004767 y 005039 mediante la cual el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros había rechazado la impugnación deducida por la actora y confirmado los Cargos Nº 705/12, 706/12, 707/12, 708/12, 1461/12, 1462/12, 1463/12 y 1464/12 formulados en concepto de ajuste de valor de los precios declarados en una serie de destinaciones de importación documentadas entre los años 2007 y 2010 con motivo de la inclusión del “canon” que, en concepto de regalías, la mencionada empresa abonaba a la firma Zara Merken B.V. de Holanda.

Al respecto, consideró que en el caso se verificaban las condiciones para proceder al ajuste de valor estipuladas en el artículo 8, párrafo 1, apartado c), del Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Ello debido a que, según sostuvo el servicio aduanero, el pago del canon se relacionaba con las mercaderías importadas, que ello constituía una condición de venta y que su importe no estaba incluido en el precio pagado o por pagar.

En este sentido, el Tribunal **a quo** destacó que sin perjuicio de que no se hallaba agregado en autos el contrato de licencia sobre uso de marcas suscripto entre “Zara Argentina S.A.” y “Zara Merken B.V.”, y si bien ambas partes habían reconocido su existencia pero la parte actora afirmaba que las regalías en cuestión no se relacionaban con la mercadería importada a consumo por Zara.

Recordó lo establecido en el artículo 8, párrafo 1, apartado c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y destacó que de conformidad con lo establecido en la Nota Interpretativa al mencionado artículo “[l]os 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 (...) En los

casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1 (…) Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (como en el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente, o el de que el canon no pueda ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hayan acordado el comprador y el vendedor) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon. En cambio, si el importe de éste se basa únicamente en las mercancías importadas y puede cuantificarse sin dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar".

Posteriormente, hizo referencia a que la parte actora había acompañado ante la Aduana certificaciones contables de las que resultaba el valor de las ventas de mercaderías suministradas por fabricantes y/o proveedores no vinculados y que tales montos eran los que habían sido considerados como base para el cálculo de las regalías abonadas durante los períodos comprometidos en autos.

A partir de ello, sostuvo que el pago del derecho de licencia se había pactado con independencia de quién o quiénes fueran los proveedores de las mercaderías. Refirió que de la certificación contable acompañada por la parte actora resultaba el detalle de las regalías sobre las ventas de mercaderías suministradas por terceros ajenos al Grupo Inditex S.A. De ese mismo informe, resultaba que la recurrente no se hallaba obligada a proveerse de los productos de las firmas pertenecientes al Grupo, como así tampoco, se excluía la posibilidad de adicionar la marca a los productos de terceros proveedores, siempre que cumplieran con la admisión del licenciante. Tales circunstancias más el hecho de que la licenciataria debía pagar a la licenciante un "canon" equivalente al 30% del resultado positivo de cada ejercicio (antes de impuestos y de cualquier cargo vinculado a la prestación de servicios relacionados con el acuerdo de licencia) hacían presumir que el pago de esa licencia no estaba sujeto (limitado) a las mercaderías importadas.

Posteriormente, citó precedentes de diversas Salas de esta Cámara en sentido concordante con la decisión adoptada y con base en ello concluyó que en la causa no se encontraba acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para que proceda el incremento de los valores declarados por la firma

Zara Argentina S.A. de modo que correspondía desestimar los ajustes practicados por la Dirección General de Aduanas y; en consecuencia, los cargos que le habían sido formulados a la empresa.

II.- Que, de manera preliminar, cabe tener presente lo establecido en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 que establece los principios generales y métodos aplicables para determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas, que constituye la base de cálculo para la aplicación de derechos de importación.

Asimismo, allí se establece un criterio básico de determinación -el "valor de transacción" (art. 1), que consiste en el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías, cuando éstas se venden para su exportación al país de importación- y los criterios auxiliares que deben aplicarse en el orden allí dispuesto (arts. 2º a 7º). En lo que aquí interesa, la disposición en que se basó el ajuste pretendido por el Fisco prescribe 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 mercaderías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar"*.

Al respecto, las Resoluciones n° 004767 y 005039 del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, se basó en el estudio de valor realizado por la División Empresas Vinculadas (ver Notas n° 565/12 y 358/14 DV EMVI, obrantes fs. 2/8 y 202/219 de la actuación SIGEA 13289-10932-2006/15 y Nota n° 565/12 y 360/14 obrantes a fs. 2/8 y 206/223 de la actuación SIGEA 13289-10932-2006/16). Allí, la Administración expuso que las regalías no estaban incluidas en el precio y consideró que *"…la licenciante Zara Merken B.V. e Inditex S.A. (Industria de Diseño Textil S.A. de España), controlante de Zara Argentina S.A. y creadora de la marca "Zara", ejercen un control directo o indirecto sobre el fabricante (ya sea que se trate de sus filiales o de un tercero), suficiente para afirmar que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación".*

Además, señaló que existía interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de la licenciataria, de mercadería a fabricantes del exterior vinculados al Grupo Internacional Zara y el derecho

a usar o comercializar lo intangible en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un canon según las contrataciones celebradas con Zara Merken B.V.

III.- Que, contra dicha sentencia, el Fisco Nacional (AFIP-DGA) interpuso recurso de apelación y a fs. 331/334 expresó agravios, los que fueron contestados por la actora a fs. 339/359.

Sostiene que el tribunal **a quo** omitió considerar que, si bien el contrato no se hallaba agregado a la causa, lo cierto es que no se encontraba controvertido que el licenciante efectuaba un control sustancial sobre las importaciones. En tal sentido, señala que está demostrado que el licenciante le impone al licenciatario una serie de restricciones como por ejemplo que sólo revenderá mercadería que reúna todos los requisitos que la licencia exige y por lo cual la licenciataria pagará los cánones y licencias correspondientes.

Agrega que esos elementos permiten concluir que el pago del canon constituía una condición de venta, que no se hallaba incluida en el precio declarado y que por tanto debía ser incorporado mediante el respectivo ajuste.

Afirma que existe interdependencia entre la compra de mercaderías a fabricantes independientes del exterior y al propio licenciante y el derecho de usar o comercializar lo intangible, en virtud de la licencia que permite la utilización de las marcas a cambio de un canon según las contrataciones celebradas por la misma actora.

IV.- Que, las condiciones en que se halla planteada la cuestión, remiten a la valoración de los elementos de prueba obrantes en autos.

En este sentido, es dable recordar que -en virtud de lo que dispone el artículo 1180, inciso b), del Código Aduanero- la revisión de esta Cámara es de carácter limitado y, en principio, quedan excluidas de ella las conclusiones del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho. En tal sentido, no es posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y los hechos apreciados por el **a quo** siempre que la valoración de tales aspectos haya sido razonable, o medie un error evidente (conf. C.S.J.N., Fallos: 300:985; C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II " Kopousshian Hnos. S.R.L. (T.F. 7274-A) c/A.N.A., del 21/05/96; Sala IV "Banco de Italia y Río de la Plata S.A. -T.F. 7529-I 24/09/96; "Sika Argentina S.A. (8569-A) c/ ANA", del 20/07/06), supuesto que en el caso no se da.

En efecto, el Tribunal Fiscal destacó que si bien no se hallaba agregado el contrato de licencia, no se encontraba

controvertido que en aquél se había convenido que la actora podía encomendar la compra de las mercaderías a cualquier proveedor, nacional o extranjero, perteneciente al Grupo Inditex S.A. o no, de modo que el pago del canon se pactó con independencia de quien o quienes fueran los proveedores y de donde proviniera la mercadería. Asimismo, también cabe destacar que de las certificaciones contables acompañadas por la parte actora y de los propios informes elaborados por la División Empresas Vinculadas que formulan transcripciones del contrato de regalías –que no se hallan controvertidas por las partes- resulta que el pago del canon se había fijado en un 30% del resultado positivo de las ventas realizadas en todos los establecimientos del país (previa deducción de los descuentos y devoluciones) con independencia de que aquellas fueran representativas de la venta de mercaderías de origen nacional o extranjero, fabricadas por empresas del grupo o externas a aquél. Tampoco resulta que la Aduana haya solicitado, en uso de las facultades previstas en el Decreto n° 618/97, los libros contables de la importadora. En consecuencia, los elementos agregados a la causa no permiten determinar, en los términos previstos en la Nota interpretativa del artículo 8, párrafo 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del GATT de 1994, cuál es el margen de ganancia que reportaron las mercaderías importadas para el cálculo de la regalía.

Por tal motivo, y tal como lo afirmó el Tribunal Fiscal, de conformidad con lo establecido en la Nota interpretativa del artículo 8, párrafo 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del GATT de 1994, no corresponde ajustar el valor de las mercaderías importadas ya que no existen *"…datos objetivos respecto de los incrementos que deban realizarse".* Ello, ya que el importe del canon no se basa únicamente en relación con las mercaderías importadas en autos ya que la aplicación del porcentual fijado en el contrato para el pago de las referidas regalías lo fue respecto del resultado positivo de las ventas (es decir calculado sobre las ganancias que percibe la empresa) de modo que resulta imposible (o bien se advierte de gran dificultad) la cuantificación de la medida de ganancia que reporta la venta exclusivamente de las mercaderías importadas y de las adquiridas a otros proveedores del exterior o del país y, por ende, el monto que debería ser adicionado como ajuste a las operaciones que se investigaron en autos.

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Cámara en diversas causas en las que se examinaron planteos análogos al de la presente. Entre aquellas corresponde citar la resuelta por la Sala III "World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo", expediente n° 55.452/2014, del 28 de abril de 2015, por la Sala IV en la

causa “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 10.056 /2015, del 15 de septiembre de 2015 y por esta Sala V en las causas “Zara Argentina S.A. c/ DGA s/ Recurso Directo”, expediente n° 39.791/2019, del 26 de septiembre de 2019, “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 75.652/2014, del 6 de marzo de 2014 y “World Sport S.R.L. c /DGA s/recurso directo”, expediente n° 30.793/2016, del 5 de julio de 2016. En ellas, tampoco se consideró válido el ajuste pretendido sobre las mercaderías importadas, en la medida en que el canon era calculado respecto del producido de las ventas dentro del territorio convenido y por el uso de la marca, con independencia de si se trataba de mercaderías de origen extranjero o nacional, provistas por firmas pertenecientes al grupo o ajenas a él.

A partir de lo expuesto, es posible concluir que los agravios de la demandada no poseen entidad suficiente para apartarse de las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (arg. artículo 1180, inciso b)s del Código Aduanero).

En consecuencia, de acuerdo con las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el recurso de apelación deducido por la demandada y confirmar el pronunciamiento apelado, en cuanto fue materia de agravios.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGA) y confirmar la sentencia apelada, con costas ((artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

Jorge F. Alemany **Guillermo F. Treacy**

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 26/12/2023
Alta en sistema: 27/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#37391794#396831265#20231225205931742