

LOS REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE UN AJUSTE DE VALOR DE MERCADERÍA IMPORTADA EN LOS TÉRMINOS DEL ART. 8.1.C) DEL ACUERDO DE VALOR EN ADUANA. DISTINCIÓN ENTRE LA CONDICIÓN DE VENTA DE LAS MERCADERÍAS IMPORTADAS Y LA CONDICIÓN PARA PERMITIR LA FABRICACIÓN DE OTRO PRODUCTO (*)

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de 28 de Mayo de 2013, en autos
*“Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/DGA” (**)*

POR JUAN PABLO RIZZI

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Nociones previas.
- III. Condiciones de procedencia de un ajuste de valor en los términos del art. 8, ap.1, c) del AVA.
 - III.1.- La relación entre la mercadería importada y el canon o regalía.
 - III.1.a.- Tipo de relación requerido entre la mercadería importada y el canon o regalía.
 - III.1.b.- Posible sospecha de que la regalía acordada como contraprestación de la tecnología necesaria para la fabricación y comercialización del producto final, oculte el precio correspondiente al intangible de la mercadería importada cuando ésta participa del proceso productivo.
 - III. 2. La condición de venta de las mercancías importadas en 1997.
 - III. 2.1. La condición de venta puede ser implícita - Los datos objetivos y cuantificables deben ser expresos.
 - III. 2.2. La condición de venta y la condición de fabricación.
 - III. 3. El canon o regalía no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar.
- IV. La arbitrariedad de la sentencia apelada.
- V. Conclusiones.

(*) El presente trabajo constituye un humilde agradecimiento a los señores profesores, Dres. Enrique C. Barreira y María Laura Bacigalupo, por todos los conocimientos brindados en la Escuela de la Procuración del Tesoro de la Nación Argentina y en el ejercicio compartido de la profesión liberal.

(**) El sumario del fallo comentado se puede consultar en la Sección Jurisprudencia de esta Revista.

I.- Introducción

1.- El 28/05/13 la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN) confirmó la sentencia de la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante CNCAF) que había sido recurrida por la parte actora en autos: “Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/DGA”. Por esta vía ratificó el ajuste de valor de importación que había dispuesto el servicio aduanero sobre destinaciones de importación a consumo registradas por la parte actora en el año 1.997, incrementando sus valores FOB declarados en un 1,09%.

2.- La controversia entablada entre la importadora y la Dirección General de Aduanas versó sobre la procedencia del referido ajuste de valor, en los términos del art. 8º, ap. 1, inc. c) del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Ley 24.425, en adelante AVA).

3.- Para decidir de este modo la CSJN partió de los siguientes presupuestos de hecho:

a) Ford Argentina SCA había suscripto con Ford Motors Company de Estados Unidos, un contrato de licencia según el cual ésta última le suministraba a aquella asistencia y servicios técnicos en relación con el desarrollo, fabricación, uso, mantenimiento, funcionamiento y ensayo de productos y la autorizaba a utilizar sus patentes, a cambio del pago de una regalía equivalente al 2% del valor neto de venta de los productos (vehículos y camiones) que comercializara durante la vigencia del contrato bajo la marca Ford (Considerando 5º);

b) Durante el año 1997 Ford Argentina SCA documentó la importación a consumo de partes, piezas y accesorios necesarios para la fabricación de los productos referidos (Cons. 5º);

c) Las mercaderías importadas fueron provistas por empresas extranjeras vinculadas al Grupo Internacional Ford (Cons. 5º); y

d) Ford Argentina SCA, no demostró: “... que hubiese podido obtener los productos finales, objeto de las licencias, adquiriendo las partes y accesorios de terceros proveedores,

independientes...” (Cons. 9º, 2do. párr. El subrayado no es del original).

4.- Sobre dicha base fáctica, el Máximo Tribunal entendió que se cumplían con los requisitos exigidos por el art. 8º, ap. 1, inc. c) del AVA, dado que:

a) “...*La parte actora no había logrado desvirtuar la afirmación del organismo aduanero —recibida en las sentencias de las anteriores instancias— según la cual la concertación de la mencionada regalía que surge del contrato de licencia, constituye la condición de venta requerida... en la razón de que para producir un producto marca Ford se requiere la importación de partes y piezas que sólo pueden ser provistos por empresas pertenecientes o vinculadas al Grupo Ford... pues de lo contrario no se obtendría el producto licenciado que da motivo al pago del canon...*” (Cons. 8º); y

b) “...*Resulta indudable que la mercadería importada participa en el proceso productivo que tiene por resultado la obtención de un ‘producto final’ en función del cual se calcula el canon o derecho de licencia; equivalente al dos por ciento (2%) del valor neto de venta de los productos...*” (Cons. 9º, 1er. párr.). Si bien no lo manifiesta expresamente, con este último párrafo parecería que la CSJN quiere decir que el canon o derecho de licencia acordado por la tecnología utilizada para producir y comercializar vehículos y camiones Ford en Argentina se relaciona con la mercadería objeto de valoración.

5.- Lo expresado lleva a considerar que ante supuestos de hecho diferentes a los relatados, la CSJN debería dictar un nuevo pronunciamiento sobre la cuestión, máxime si tenemos en cuenta que en el proceso de sustitución de importaciones en curso en el país se le impone a las automotrices locales incrementar los porcentajes de utilización de las autopartes nacionales, las que comúnmente son fabricadas por empresas no vinculadas a los grupos internacionales.

II.- Nociones previas

6.- Reza el punto nº 1 de la Introducción General del AVA: “...*El ‘valor de transacción’,*

tal como se lo define en el art. 1¹, es la primera base para la determinación del valor en aduana²...El artículo debe considerarse en conjunción con el art. 8, que dispone...el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se consideran forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas...”. A ello debemos añadir lo preceptuado en su preámbulo: “...Reconociendo que la base para la valoración de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción...”. Este núcleo normativo recepta la denominada “Noción Positiva de Valor”³, en función de la cual se procura arribar al valor en aduana de la mercadería importada tomando exclusivamente en consideración los términos reales de las transacciones que le sirvieron de causa.

7.- Complementando lo transcrito en el párrafo anterior, el AVA procura a través de su art. 8º, ap. 1º, inc. c), evitar que se disminuya la base sobre la cual deba calcularse el derecho de importación *ad valorem* correspondiente. Dicha disminución puede producirse mediante un desdoblamiento del pago de los precios relativos a los aspectos tangibles e intangibles de una misma mercadería a importar. Por ello y siempre que se cumplan con ciertas condiciones, el valor en aduana de la mercadería importada estará compuesto por el valor de transacción (precio realmente pagado o por pagar⁴)

más los cánones o regalías⁵ por derechos de licencia que retribuyan aspectos intangibles de esa misma mercadería importada.

8.- El valor en aduana al que se arribe entonces en estos casos será un valor “ajustado sobre términos reales” y “no formulado sobre bases teóricas”⁶.

III.- Condiciones de procedencia de un ajuste de valor en los términos del art. 8, ap.1,c) del AVA

9.- El art. 8º del AVA expresa: “...Para determinar el valor en aduana de conformidad a lo dispuesto en el art. 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar: ...ap. 1º, inc. c) los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercadería 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... ”⁷.

10.- La doctrina sostiene que de esta disposición surgen tres condiciones (dos positivas y una negativa) para que proceda la acumulación de los cánones y derechos de licencia (en adelante cánones y regalías) al precio pagado o por pagar⁸: (a) que los cánones o regalías estén “relacionados con las mercadería importada”; (b) que el pago del canon o regalía sea “condición de venta de la mercadería importada”; y (c) que los cánones o regalías “no estén ya incluidos en

1. Conforme al art. 1º del AVA: “...El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...” (por cuestiones de brevedad no se transcribe en su totalidad el art. 1º).

2. Conf. al art. 15.1.a) del AVA: “...por valor en aduana de las mercancías importadas se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos en aduana *ad valorem* sobre las mercancías importadas...”.

3. La noción positiva puede definirse como el precio al que se vende la mercancía que se ha de valorar, mientras que la noción teórica refiere al precio al que se vendería la mercadería objeto de valoración.

4. En una hipótesis de desdoblamiento del precio acordado por la mercadería importada, en el valor de transacción solamente se incluiría el precio correspondiente al aspecto tangible de dicha mercadería.

5. El AVA no define que debe entenderse por “canon” o “regalía”. El Diccionario de la Real Academia Española, 23a. Edic., expresa que la regalía es la: “...Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo...”.

6. En tales casos se aplicaran los métodos de valoración previstos en los arts. 2 a 7 del AVA.

7. Las condiciones de procedencia del ajuste de valor resaltadas deben concordarse con los principios reconocidos en el preámbulo del Acuerdo (“equidad”, “uniformidad”, “certeza”, “neutralidad” —lo que excluye expresamente a los valores arbitrarios o ficticios— y “sencillez”), con la regla sentada por la Introducción General punto 1º, así como con lo dispuesto por el art. 1º y sus Notas Interpretativas 3.a y 4, el art. 8º y sus Notas Interpretativas al párr. 1, c) y al párr. 3º, el art. 14 y la última parte del Anexo III del AVA; entre otras normas.

8. Gonzalez Bianchi, Pablo, “El valor en Aduana”, Universidad de Montevideo, 2003, Tº I, § 190, p. 290; Zolezzi, Daniel, “Valor en Aduana”, ed. La Ley, 2008, § 57, p. 172; Lascano, Julio C., “El valor en aduana de las mercaderías importadas”, Ed. Osmar Buyatti, 2003, p. 146.

el precio pagado o por pagar por la mercadería importada”. Veremos estas tres condiciones en el caso sometido a estudio.

III.1.- La relación entre la mercadería importada y el canon o regalía

11. - En primer lugar debemos distinguir:

a) el aspecto intangible (marca, patente, know how, derechos de autor, etc...) de la mercadería importada, de

b) los aspectos intangibles suministrados para ser aplicados: b.1) en el proceso productivo que se lleve a cabo en el país de importación luego de importada la mercadería (por ej. know how) y/o; b-2) suministrados para ser aplicados al producto resultante del proceso productivo para el cual, en el país de importación, se han utilizado mercaderías importadas que poseen determinada tecnología.

12.- Sentado ello, corresponde puntualizar que lo que es objeto de valoración en aduana es la mercadería importada y no el proceso productivo ni el producto resultante a los que aludiéramos en el punto b) del párrafo anterior. De esta distinción surgen diferentes cuestiones a considerar:

a.- En primer lugar nos preguntamos ¿cuál es el tipo de relación que debe existir, en los términos del art. 8, ap.1, inc. c), del AVA, entre la mercadería importada y el pago del canon o regalía?⁹;

b.- En segundo lugar, cabe indagar sobre la posible sospecha -no manifestada en la sentencia- del servicio aduanero de que el canon o regalía que retribuye el intangible del producto y de la tecnología necesaria para su fabricación estén ocultando el precio del intangible de la

mercadería importada utilizada para la producción de aquel.

III.1.a. Tipo de relación requerido entre la mercadería importada y el canon o regalía

13.- El AVA no precisa cuál es, en el marco del art. 8, ap.1, inc. c), el tipo de relación requerida entre la regalía o canon y la mercadería importada, ni tampoco lo ha hecho expresamente el Comité Técnico de Valoración en Aduana¹⁰ (en adelante el Comité).

14.- Sin embargo podemos encontrar algunos criterios que arrojan cierta luz sobre el tema:

a.- En el preámbulo del AVA se reconoce como principio rector a la “certidumbre” a la que se aspira llegar mediante la elaboración y aplicación uniforme de las normas que componen el acuerdo. En otras palabras, lo que se procura es alcanzar seguridad jurídica. Ello podría verse afectado si la valoración en aduana de la mercadería importada pudiere variar indefinidamente como consecuencia de la extensión con la que se interprete el grado de relación que debe existir entre canon o regalía y mercadería importada¹¹. Ello nos lleva a afirmar que la relación no puede ser infinita, sino que se requiere de un determinado tipo de relación.

b.- Conforme lo dispone la Nota Interpretativa al art. 8, párr. 1, c, 1º parte: “...*En la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción¹² de dichas mercancías en el país de importación...*”. Indagando sobre la razón de ser de

9. Similar interrogante podría plantearse en torno a la relación que existe entre el art. 8.ap.1. inc. d) y la Nota interpretativa al art. 1.4 del AVA, frente al supuesto en el cual el vendedor de la mercadería importada posee participación accionaria en la empresa compradora y recibe de esta última, dividendos que pueden tener su origen en las ganancias obtenidas de la utilización de las mercaderías importadas. Si bien este supuesto podría ser el objeto de estudio de otro trabajo, entendemos que estas normas no admiten cualquier tipo de “relación” como requisito de procedencia; caso contrario ello podría poner en pugna a dichas normas.

10. Órgano constituido bajo los auspicios de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), cuyo objeto es asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación de las normas del AVA (conf. lo dispuesto por el art. 18 y el Anexo II, ap. 1º del AVA), mediante opiniones consultivas o comentarios que elabora como guía práctica para las administraciones aduaneras de los respectivos países miembros del Acuerdo.

11. Piénsese por ejemplo supuestos en los cuales la regalía se relacione con la tecnología del un producto fabricado en el país de importación sobre la base de otro producto nacional para el cual se utilizó determinada mercadería importada.

12. Afirma Lascano: “...*El derecho de reproducción es la facultad de explotar la obra en su forma original o transformarla, mediante su fijación en cualquier medio y por cualquier procedimiento que permita su comunicación y la obtención de una o varias copias de todo o parte de ella. Es decir, el derecho a realizar uno o mes ejemplares de una obra o de una parte de ella en cualquier forma material, con inclusión de la grabación sonora y visual, incluyendo la incorporación en un sistema de ordenado...Este derecho no se reduce sólo a la reproducción física de las mercancías importadas...sino también a la reproducción de un invento, creación, concepto o idea incorporados a la mercadería importadas...*” (Lascano, J., “El Ajuste del Valor en Aduana por Regalías”, en obra conjunta “Relevancia Tributaria Del Valor en Aduana de la Mercancía Importada”, ICDT, Bogotá, 2015, p. 318.

la exclusión, Sherman y Glashoff expresan que el derecho de reproducción se encuentra esencialmente relacionado con mercaderías que serán manufacturadas o reproducidas en el país de importación, siendo que al tiempo de la valuación ni siquiera existen¹³. A contrario sensu, el derecho de reproducción no se relacionaría esencialmente con la mercadería importada. Por ello, el canon que se deba pagar por reproducir la mercadería importada no se añadirá a su valor en aduana aunque la mercadería reproducida incorpore, por ejemplo, elementos intangibles de aquella.

c.- En el Comentario 25.1, el Comité sostiene: “...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabriquen utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercaderías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con las mercaderías...”. Nótese que el ejemplo utilizado por el Comité para explicar este requisito de procedencia del ajuste de valor refiere a una “relación calificada” entre la mercadería importada y la regalía que retribuye sus aspectos intangibles. Dicho ejemplo nos acerca a la posición normativa sentada para el caso de los derechos de reproducción.

d.- En la Opinión Consultiva N° 4.4, el Comité plantea el siguiente supuesto: “...El importador I compra al fabricante M, titular de la patente, un concentrado patentado; este concentrado importado se diluye simplemente en agua corriente y se envasa, antes de su venta en el país de importación. Además del precio por las mercancías, el comprador debe pagar al fabricante M., como una condición de venta, un canon por el derecho de incorporar o utilizar el concentrado patentado, en el producto destinado a la reventa. El importe del canon se calcula con arreglo al precio de venta del producto acabado...”, “...El canon constituye un pago relacionado con las mercancías importadas que el comprador tiene que pagar como condición de venta de dichas mercancías y, por consiguiente, debe incluirse en el precio realmente pagado o por pagar de conformidad con lo dispuesto por el art. 8.1.c.). Esta opinión se refiere al canon pagado por la patente incorporada a las mercancías importadas y no prejuzga situaciones diferentes...”. Explicando lo resuelto por el Comité, Zolezzi manifiesta que es posible relacionar el canon con el producto importado puesto que éste sólo es disuelto en agua sin mezclarse con mercancías nacionales¹⁴. Es decir, el canon se relaciona con la mercadería importada y no con su proceso productivo, pues en este caso no podría decirse que la regalía se relaciona con la transferencia de tecnología necesaria para la elaboración del producto final¹⁵.

13. Sherman, S. y Glashoff, H., “*Customs Valuation: Commentary on the GATT Customs Valuation Code*”, Kluwer, 2º Edit., 1987, párr. 356, p. 139. En este caso los autores califican a la “relación” como “esencial”. Si bien este último término resulta impreciso, da la pauta de un determinado tipo de relación. En el original se expresa: “...*The right to reproduce imported goods in the country of importation (including the right to manufacture from a model, to multiply, or to breed seeds, animals, etc.) may be regarded as being essentially related, not to the imported goods, but to others goods to be manufactured or bred in the country of importation which are not in existence at the time of valuation...*”.

14. Zolezzi, Daniel, “*Las Marcas, las Patentes y el Valor en Aduana (En instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la Jurisprudencia)*”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 21, p. 151, Junio 2013.

15. Relacionado con este punto, en la Nota Interpretativa del párrafo 3 al art. 8 del AVA se brinda un ejemplo en función del cual no es posible realizar el ajuste de valor por no contar con datos objetivos y cuantificables de los incrementos que deban realizarse. El supuesto es el siguiente: “...*Supóngase, por ejemplo, que se paga un canon sobre la base del precio de venta en el país importador de un litro de un producto que fue importado por kilos y fue transformado posteriormente en una solución. Si el canon se basa en parte en la mercadería 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...*” (el subrayado no es del original). No obstante lo transcripto, creemos que aun cuando la mercadería importada pueda perder su identidad al ser incorporada a un proceso productivo en el país de importación, ello no impide que el vendedor y el comprador hayan acordado un precio por el aspecto intangible de la misma al tiempo de la importación. En consecuencia y como veremos luego, lo esencial en este punto es saber cuál fue exclusivamente el precio real que acordaron por dicho aspecto.

e.- Debe tenerse presente el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en autos: “Ford Argentina SCA (TF 27570-A) c/DGA s/recurso de apelación” (S.C. F.750, L.XLVIII), de fecha 3/02/2014, según la cual la valoración en aduana de la mercadería debe realizarse de conformidad a la normativa aplicable a la fecha del registro de la destinación de la importación a consumo en función de lo establecido por los art. 637, 638 y 639 del C.A. y su Exposición de Motivos, y al art. 9º del AVA y su nota interpretativa¹⁶. Lo referido lleva a preguntarnos sobre el momento en el que debe existir la relación, independientemente de cuándo pueda probarse su existencia.

15.- De lo relatado en el punto anterior se concluye que el art. 8, ap. 1, inc. c) del AVA requiere de un tipo calificado de relación entre el canon o regalía y la mercadería importada cuya existencia ocurra al tiempo del registro de la importación a consumo.

16.- Dada la intrínseca relación que existe entre los requisitos de procedencia del ajuste de valor en los términos del art. 8, ap. 1, c) del AVA, debemos necesariamente adelantarnos al orden de exposición de este trabajo, pues entendemos que la “condición de venta de la mercadería importada” es el elemento que califica el tipo de relación que esta norma exige¹⁷, pues

la relación entre canon o regalía y mercadería importada debe ser tal que, la mercadería se vende porque el comprador paga (o pagará) dicho canon o regalía. Por ello, entendemos que los requisitos de procedencia mencionados forman parte de la causa de la transacción o venta de la mercadería, lo que necesariamente ocurrirá antes o de manera concomitante con el registro de la importación¹⁸.

17.- Sin embargo, debe observarse que la regalía (o precio) del intangible de la mercadería importada no se oculte en regalías por supuestas transferencias de tecnología o por reales licencias de procesos productivos o productos finales para los cuales se utilicen las mercaderías importadas¹⁹. En este sentido, Sherman y Glashoff expresan que en principio, las regalías y los cánones por la licencia para producir (incluso a ensamblar) en el país de importación, o el derecho de utilizar la marca en productos terminados manufacturados o mezclados en el país de importación, no forman parte del valor de transacción. Sin embargo, este principio cae cuando parte del precio de las mercaderías importadas se traslada ocultamente al pago de derechos post importación²⁰. No obstante, esto último no se presume²¹ y debe ser probado²².

18.- En el caso resuelto por la CSJN y en cuanto aquí interesa, se observa que la regalía

16. http://www.mpf.gob.ar/dictamenes/2014/IGarcia/febrero/Ford_Arg_SCA_F_750_L_XLVIII.pdf. Sin embargo, como lo expresáramos en la Nota de pie N° 11, debemos recordar que quien se encuentra facultado para interpretar el AVA es el Comité Técnico y no las Administraciones locales de los países miembros del Acuerdo y que su art. 9º -y su Nota Interpretativa- refieren al tipo de cambio aplicable y no a la relación entre la norma aplicable y el momento de la valoración en aduana. Si bien estas interpretaciones del Comité no son vinculantes para las administraciones aduaneras, si posibilitan la procurada uniformidad normativa.

17. Y hasta podría decirse que en el caso de la norma bajo análisis la comprende, porque si tomamos en cuenta la expresión: “...*Los cánones y derechos de licencia... que el comprador tenga que pagar... como condición de venta de las mercaderías importadas...*”, encontraremos que los cánones y derechos de licencia se relacionan necesariamente con la mercaderías importadas.

18. Si la causa en la que se fundase la regalía se diera con posterioridad a la importación -p.ej. se celebrare un contrato entre las partes que facultara al ejercicio de ciertos derechos post importación- resultaría que la misma no ha sido condición de la venta de las mercancías ya importadas.

19. Sin perjuicio de que este punto será tratado en el punto III.1.B., para el primer supuesto podemos tomar como ejemplo el caso referido en el párrafo 13.d), en el cual no podría el importador manifestar fundadamente que la regalía retribuye la tecnología necesaria para la elaboración del producto final en el país de importación.

20. Sherman y Glashoff, ob. cit., párr. 368, p. 141. En el original reza: “...*In principle, royalties or license fees for the right to manufacture (including assembly) in the country of importation, or for the right to use a trademark on finished products manufactured or combined in the country of importation, are not part of the Transaction Value... Of course, value must not be shifted from imported goods to post-importation rights by wrong labeling of payments...*”.

21. En otra oportunidad quizás pueda analizarse la procedencia misma de las presunciones probatorias en el marco de una investigación de valor en aduana regida por los parámetros de la Noción Positiva de Valor.

22. En este aspecto debe recordarse lo dispuesto por la Nota Interpretativa al art. 1º, punto 4 del AVA: “...*El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas. Así pues, los pagos por dividendos u otros conceptos del comprador al vendedor que no guarden relación con las mercancías importadas no forman parte del valor en aduana...*”.

convenida entre el licenciante y el licenciario se relaciona esencialmente con la tecnología necesaria para la fabricación de vehículos y camiones y la utilización de la patente y marca comercial de la importadora sobre éstos, en el país de importación y en un tiempo posterior a aquella. A tal punto ello es así que la CSJN concluye su fallo expresando que el objeto de las licencias está constituido por los productos finales (Cons. 9º, último párr.) y no por la mercadería importada, como lo exige el AVA.

19.- Sobre estas bases podríamos afirmar que en el caso concreto no existiría el tipo de relación calificada entre mercadería importada y regalía convenida que exige el art. 8, ap.1, inc. c) del AVA, por cuanto la regalía convenida estaría relacionada esencialmente con los vehículos y camiones de la marca de la importadora y no con las partes, piezas y accesorios importados que habrían sido utilizados en la producción de aquellos.

III.1.b. Posible sospecha de que la regalía acordada como contraprestación de la tecnología necesaria para la fabricación y comercialización del producto final, oculte el precio correspondiente al intangible de la mercadería importada cuando ésta participa del proceso productivo

20.- En primer término debemos dejar en claro que el Alto Tribunal no hace referencia alguna a eventuales sospechas de ocultamiento del precio del intangible de la mercadería importada, objeto de valoración, en la regalía acordada por la transferencia de tecnología necesaria para producir y comercializar vehículos y camiones marca Ford. Lo que sí sostiene es

que el objeto de las licencias está constituido por los productos finales fabricados por la importadora y que el 2 % de las ventas netas de tales productos licenciados constituye la contraprestación por ello.

21.- La CSJN no explica por qué entendió que dicho 2% de las ventas netas de los productos licenciados retribuía los intangibles de las partes, piezas y accesorios importados. Tampoco expresa si controló el porcentaje del ajuste de valor que dispuso el servicio aduanero.

22.- Si hipotéticamente la CSJN hubiera considerado que la regalía del 2% retribuía conjuntamente la tecnología de las partes, piezas y accesorios importados, con más la tecnología necesaria para fabricar y comercializar productos finales con aquellas, habría sido necesario que manifestara qué parte de ese 2% correspondía al aspecto intangible de las mercancías importadas y qué método empleó para arribar a ese porcentaje. Recordemos que están excluidos los valores ficticios y que la Nota Interpretativa al párr. 3º del art. 8º del AVA reza: *“...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 art. 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 1º...”*.

23.- Habitualmente el servicio aduanero calcula el porcentaje del ajuste de valor correspondiente utilizando la fórmula matemática enseñada por Herrera Ydañez y Goizueta Sánchez²³, comúnmente denominada “Reparto del Canon”. La fórmula se plantea en éstos términos:

23. Herrera Ydañez, R. y Goizueta Sánchez, J., *“El Valor en Aduana de las Mercancías según el Código del GATT”*, Revistas Aduanas- Ediciones ESIC, Madrid, 1985, ps. 186 y ss. Los autores consideran que éste método es apropiado por su practicidad, simpleza y uniformidad de aplicación en los países que utilizaron la Definición Teórica de Valor. Sin embargo, admiten que el Comité no ha estudiado la cuestión de si es posible o no un reparto. En la opinión de estos autores la procedencia se justifica en razón de que: *“...no hay ninguna norma en el Acuerdo que prohíba efectuar el citado reparto, al menos, cuando las mercancías importadas no hayan perdido su identidad en el proceso productivo a que han sido sometidas en el país de importación...”*. Sin perjuicio de lo comentado en la Nota de pie N° 16 respecto de la identidad de la mercadería importada, y teniendo en consideración lo preceptuado por la Nota Interpretativa al párr. 3 del art. 8 del AVA, entendemos que en la opinión transcrita se contrariaría el principio de legalidad en materia tributaria, puesto que se funda la procedencia del ajuste de un tributo en la no existencia de una prohibición legal y no en su recepción normativa como debería ser.

K = Coste total de producción (refiere a los productos terminados e incluye el beneficio relativo a las operaciones posteriores a la importación y el valor CIF de las mercancías importadas). En nuestro caso K estaría representado por el importe total de las ventas netas.

C = Importe total del canon. En nuestro caso no era el 2% exigido por las licencias sobre la tecnología necesaria para la producción, uso de patente y marca.

P = Precio realmente pagado o por pagar – CIF-. Es decir el relativo a las partes, piezas y accesorios importados necesarios para la fabricación de los productos Ford terminados.

a = Fracción de canon que debe incrementarse a P.

En función de lo expresado tendríamos que:

$$\frac{K}{P} = \frac{C}{a}$$

$$\text{De donde: } a = \frac{P \cdot C}{K}$$

24.- Siendo que C no constituía el canon correspondiente a la tecnología ínsita en la mercadería importada, el porcentaje de ajuste al que arribó el servicio aduanero (1,09 %) podría no ser correcto.

25.- Adicionalmente, se advierte que no consta cómo hizo el servicio aduanero para determinar que los productos vendidos habían sido fabricados efectivamente con las mercaderías importadas en 1997 y no con otras²⁴.

26.- De lo relatado se desprende que el servicio aduanero podría haber reformulado los

términos del contrato de licencia analizado, pretendiendo que dichas modificaciones fueran consideradas como ocurridas en la realidad a fin de que se aplicara el método de valoración en aduana previsto por los arts. 1 y 8 del AVA. La CSJN ha confirmado ese accionar sin que, a nuestro juicio, brinde razones suficientes. De este modo, la solución a la que arribó el Máximo Tribunal podría apartarse de aquella que emitiera en el fallo “YPF S.A. (TF 27.508-A) c/ DGA” (CSJN, sentencia de fecha 01/10/2013), supuesto en el que consideró que el servicio aduanero había recompuesto injustificadamente los términos del contrato que había servido de base a la valoración en aduana de la mercadería exportada²⁵.

III. 2.- La condición de venta de las mercancías importadas en 1997

III. 2.1.- La condición de venta puede ser implícita - Los datos objetivos y cuantificables deben ser expresos

27.- La CSJN ratifica que la condición de venta pueda ser implícita, es decir no expresada por escrito²⁶. En este sentido, consideramos que este requisito de procedencia del ajuste puede acreditarse mediante un cúmulo de indicios que lleven a la convicción de su existencia en la voluntad de las partes contratantes al tiempo de la realización de la transacción²⁷.

28.- Sentado ello, recordemos que a los requisitos previstos en el art. 8, ap.1, inc. c), del AVA, se añaden los preceptuados en la Nota Interpretativa al párr. 3 del mismo artículo, exigiéndose que se cuente con datos “objetivos”²⁸ y “cuantificables” de los incrementos

24. Es decir, en concreto, no se explicitó ni siquiera cual era la relación entre la mercadería importada en 1997 y los productos finales vendidos sobre cuyo importe de ventas netas se aplicó la regalía del 2%.

25. Entendemos que una recomposición arbitraria de los términos contractuales es reprochable tanto en materia de importación como de exportación. Sobre la misma puede verse el análisis hecho por Barreira sobre el debido procedimiento que debe seguir el servicio aduanero en materia de valoración, el límite en el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración y la falta de causa y motivación suficiente del acto administrativo aduanero (Barreira, Enrique C., “Las Reglas de Valoración Aduanera de las Mercaderías y las Facultades del Servicio Aduanero para su determinación”, Revista Jurisprudencia Argentina de Bs. As., Fascículo n° 11, T. 2014-1, del 12-03-2014, p. 14 y siguientes) El citado trabajo es publicado en este mismo número de la Revista de Estudios Aduaneros.

26. Zolezzi, ob. cit., p. 153, analizando jurisprudencia comparada de Nueva Zelanda, realiza la siguiente cita de lo resuelto por la Corte de Apelaciones en el caso “Avon”: “...La expresión ‘condición de venta’ que emplea el art. 8 es necesariamente más amplia que ‘condición del contrato de venta de las mercancías’...”.

27. A estos efectos el servicio aduanero cuenta con una herramienta de gran utilidad como lo es el formulario de valor de importación que puede, mediante preguntas precisas y siempre que no se dificulte el comercio, orientar desde el inicio sus investigaciones de valor. Incluso, la propia OMA podría proponer formularios modelos a las administraciones de los países miembros para que los importadores conozcan y se habitúen a las mismas preguntas.

28. Expresa el Diccionario de la Real Academia en la 3ª acepción del término “objetivo”: “...Que existe realmente, fuera del sujeto que lo conoce...”.

que deban realizarse so pena de no poder utilizarse el método del valor transacción. El AVA no define que debe entenderse por datos “objetivos” y “cuantificables”. En nuestra opinión, teniendo presente que nos encontramos en el marco de la Noción Positiva de Valor, éstos datos son términos numéricos realmente acordados por el vendedor y el comprador al tiempo de la transacción que sirve de base a la importación. Mediante los mismos se puede calcular el importe que deba pagarse en carácter de regalía²⁹ (p.ej.: por el uso de la marca de la mercadería importada se pagará un importe equivalente al 2% del monto neto de reventa, cuando aquella se revendiere en el mismo estado de importación).

29.- Estimamos entonces que la razón de ser de este requisito radica en la necesidad de que se pueda arribar al monto exacto del ajuste que pudiere corresponder, de conformidad a la realidad de la transacción celebrada por el vendedor y el comprador.

30.-Por lo manifestado y a diferencia de lo que ocurre con la condición de venta, entendemos que los datos objetivos y cuantificables deberán estar expresados de algún modo, sea por vía contractual, por declaraciones recopiladas por el servicio aduanero o bien por las constancias que surjan de los registros contables y extracontables de las partes contratantes para lo cual deberán observarse los principios de contabilidad generalmente aceptados (conf. Nota Interpretativa General del AVA- Aplica-

ción de principios de contabilidad generalmente aceptados). Caso contrario, no podrá decirse con certeza que el ajuste coincide con la realidad de la venta ocurrida y por lo tanto no podremos aplicar el método previsto por los arts. 1 y 8 del AVA. En el caso concreto se presenta esta última situación, pues no se han expresado en la sentencia cuales serian los datos objetivos y cuantificables que se tomaron en cuenta para realizar el ajuste de valor en los términos mencionados.

III. 2.2.- La condición de venta y la condición de fabricación

31.- Resulta evidente que para fabricar un vehículo o camión de la marca Ford se necesita de tecnología Ford y por lo tanto de insumos que la contengan, sean estos importados o nacionales, sean provistos por empresas vinculadas o independientes.

32.- Sin embargo, entendemos que tal indicio sólo acredita que la tecnología de la importadora es una condición para la fabricación de vehículos y camiones marca Ford y no que las regalías acordadas por los intangibles del proceso productivo y de los productos finales hayan constituido la condición de la venta de las partes, piezas y accesorios importadas por la parte actora en 1997. Por ello debemos diferenciar a la “condición para la fabricación”³⁰ de la “condición de venta de las mercaderías importadas”, pues sólo esta última forma parte de la causa de la venta y constituye el requisito de procedencia del ajuste de valor bajo estudio.

29. Aunque este se ignore al tiempo de la importación (p.ej en el caso de las regalías que se calculan sobre la base de periodos anuales).

30. En la Opinión Consultiva 4.9 el Comité Técnico plantea el siguiente supuesto: “...Un fabricante, titular de una marca relativa a preparados, para uso veterinario, y una empresa importadora pactan un acuerdo. Según éste, el fabricante cede al importador el derecho exclusivo de fabricar, utilizar y vender en el país de importación preparados patentados. Estos preparados, que contienen cortisona importada en forma apropiada para uso veterinario, se elaboran con cortisona a granel, suministrada al importador por el fabricante o en nombre de éste. La cortisona es un agente antiinflamatorio corriente no patentado que puede obtenerse de diferentes fabricantes y uno de los principales ingredientes de los preparados patentados. El fabricante también otorga al importador la licencia que le da derecho exclusivo a utilizar la marca, en relación con la fabricación y venta, en el país de importación, de los preparados patentados. Según las disposiciones financieras del acuerdo, el importador debe pagar al fabricante un canon equivalente al 8% de los primeros millones u.m. de las ventas netas del preparado patentado, realizadas en un año civil, más el 9% de los siguientes dos millones de u.m. de las ventas netas del preparado patentado, realizadas en el mismo año civil. Se establece, igualmente, el pago anual de un canon mínimo de 100.000u.m. En ciertas circunstancias especificadas en el acuerdo, ambas partes podrían convertir los derechos exclusivos en no exclusivos. En este caso el canon mínimo se reduciría en un 25 % y, en algunos casos, en un 50 %. También los cánones basados en las ventas podrían reducirse en ciertas circunstancias...”. Concluye el Comité: “...El canon se paga por el derecho de fabricar los preparados patentados que tienen incorporado el producto importado y, en definitiva, por el derecho de utilizar la marca para dichos preparados. El producto importado es una agente antiinflamatorio corriente no patentado. Por lo tanto, la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración. El pago del canon no constituye una condición de la venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados patentados en el país de importación. Por consiguiente, no procede añadir ese pago al precio realmente pagado o por pagar...” (el subrayado no es del original).

33.- Tampoco podría expresarse que se encuentre acreditada dicha específica condición de venta por el sólo hecho de que las empresas contratantes sean vinculadas³¹. La vinculación, *per se*, no acredita la existencia de la condición de venta de las mercaderías importadas. En sí misma la vinculación constituye uno de los elementos normativos del art. 1º del AVA y no uno requisitos de procedencia del ajuste de valor previsto por el art. 8º, ap. 1º, inc. c) del AVA.

III. 3.- El canon o regalía no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar

34.- Sobre este punto no caben mayores reflexiones desde que el canon o regalía confirmado por la CSJN no se incluyó en el precio realmente pagado o por pagar declarado al registrar las importaciones.

IV.- La arbitrariedad de la sentencia apelada

35.- En el Considerando N° 3, párr. 2º, la CSJN manifiesta que en la sentencia recurrida, la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal: *“...expresó su coincidencia con el Tribunal Fiscal en cuanto a que el valor del canon constituyó una condición para la venta de la mercadería importada, y sostuvo que la realidad económica y el sentido común indican que si la regalía no hubiese sido una condición de venta de las importaciones...los productos importados no podrían haber sido vendidos al valor declarado por la actora...y la lógica comercial indica que de no haberse pagado dicho canon por los productos impor-*

tados, Ford Argentina no los hubiese adquirido al mismo precio ni la titular de la licencia, es decir, Ford Motor Company, de USA los hubiera vendido en las condiciones descritas (fs. 369) ‘...’.

36.- De la lectura del párrafo transcrito se advierte que:

a) La “realidad económica”, el “sentido común” y la “lógica comercial” son expresiones dogmáticas sumamente amplias que no prueban la existencia de los requisitos de procedencia del ajuste de valor previsto por el art. 8, ap. 1º, inc. c) del AVA y su Nota Interpretativa al párr. 3³²; y

b) se incurriría en un error de razonamiento. El art. 8, ap. 1º, inc. c), del AVA otorga la posibilidad (C), de que se proceda a ajustar un valor de transacción declarado (X), cuando se acredita la existencia de diferentes elementos tales como la relación con la mercadería (A) y la condición de venta (B). En consecuencia, la acreditación de la existencia de A + B dará lugar a C, con lo que se permitirá un ajuste sobre X:

b.1) En un primer momento la Cámara intenta acreditar la existencia de B afirmando que si no existiese B no hubiese existido X. Sin embargo, de ello no puede deducirse que B haya existido³³. X existió y el servicio aduanero consideró que el valor de transacción era una base aceptable de valoración, caso contrario no estaríamos indagando sobre la procedencia del ajuste de valor en los términos del art. 8 del AVA; y

b.2) En segundo lugar, sólo podría afirmar la Cámara que el no pago del canon habría ori-

31. El art. 15, ap. 4 del AVA define que debe entenderse por vinculación de personas (lo que incluye personas jurídicas) a los fines de la valoración en aduana de la mercadería importada. Por la extensión de la norma y por razones de brevedad la misma no se transcribe. Sin perjuicio de ello, entendemos que la esencia de la misma se expone en su inc. e), el que reza: *“...A los efectos del presente Acuerdo se considerará que existe vinculación entre las personas...e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra...”*. En la Nota Interpretativa de esta norma se expresa: *“...Se entenderá que una persona controla a otra cuando la primera se halla de hecho o de derecho en situación de imponer o impartir directivas a las segunda...”*.

32. Un ejemplo más reciente de falta de motivación de la sentencia en esta materia se dio en el caso: “Mattel Argentina SA c/DGA s/ Recurso directo de organismo externo” (Expte. N° 55551/2014), Sala V de la Cám. Cont. Adm. Fed., Sentencia del 10/07/2015, en cuyo considerando VIII se expresó: *“...del análisis de la realidad económica, de la documentación agregada y de la prueba producida efectuada tanto en sede administrativa como ante el Tribunal Fiscal de la Nación no puede sino coincidir en que la condición de venta se encontraba, en el sub examine, incluida implícitamente, y por lo tanto del artículo 8, apartado 1, inciso c del Acuerdo de Valor formaban parte del precio; siendo, por ende, ajustadas a derecho las liquidaciones efectuadas por la Aduana...”*. El “análisis” referido no fue expresado en la sentencia.

33. B no es igual a no B + no X. Como es sabido, a partir de las reglas silogísticas de razonamiento, de dos premisas negativas no puede obtenerse conclusión alguna.

ginado consecuencias tales como las que describió si hubiera acreditado que dicho canon fue condición de la venta de la mercadería; es decir parte de la causa de la transacción. Sin embargo, no lo hizo.

37.- Posteriormente, en el considerando 8° la CSJN expresa que la parte actora: “...no ha logrado desvirtuar la afirmación del organismo aduanero –recibida en las sentencias de las anteriores instancias- según la cual la concertación de la mencionada regalía que surge del contrato de licencia, constituye la condición de venta requerida por el mencionado art. 8°, apartado 1, inciso c, del Acuerdo...”. Por lo expuesto nos preguntamos cómo podría la importadora desvirtuar tales afirmaciones arbitrarias sino es simplemente señalándolas y pidiendo que se emita una resolución que trate adecuadamente la controversia planteada y sea conforme a derecho.

V.- Conclusiones

38.- Para que sea procedente un ajuste de valor de importación como el planteado, debe acreditarse el cumplimiento de los requisitos de procedencia previstos en el AVA a partir del art. 8°, ap. 1°, inc. c), y su Nota Interpretativa al párr. 3°. A estos efectos, el debido procedimiento administrativo que debe observar el servicio aduanero estará regulado por las disposiciones del AVA, la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado, el principio de despacho en confianza, el Código Aduanero y la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, que es de aplicación supletoria a los procedimientos aduaneros conforme lo dispone el art. 1017, ap. 1° del C.A.

39.- En el procedimiento administrativo aduanero que se siga de conformidad a lo expresado en el párrafo anterior, se deberán distinguir los aspectos intangibles de la mercadería importada objeto de valoración, de otros que no lo sean.

40.- Consideramos que los requisitos “relación entre canon o regalía y mercadería impor-

tada” y “condición de venta”, requeridos para efectuar un ajuste de valor en los términos del art. 8, ap. 1, inc. c), del AVA, forman parte de la causa de la venta y por lo tanto deben existir al tiempo del registro de la importación. La “condición de venta de la mercadería importada” es el elemento que califica el tipo de “relación” que esta norma exige, pues la relación entre canon o regalía y mercadería importada debe ser tal que la mercadería se vende porque el comprador paga (o pagará) dicho canon o regalía.

41.- Debe observarse si el canon o regalía se relaciona esencialmente con la mercadería importada o no. No obstante ello, debe analizarse si dicha relación no se oculta en otras relaciones que puedan surgir entre regalías y supuestas transferencias de tecnología o reales licencias de procesos productivos o productos finales para los cuales se utilicen las mercaderías importadas. En estos últimos casos, dichos ocultamientos deben ser probados.

42.- Debe saberse cual es el canon o regalía que exclusivamente refiere a los aspectos intangibles de la mercadería importada. La fórmula de reparto de cánones sólo sería útil en estos casos.

43.- La “condición de venta de la mercadería importada” puede ser implícita, es decir no expresada por escrito, pero debe ser probada mediante un cumulo de indicios que lleven a la convicción de su existencia al tiempo del registro de la importación. En cambio, los datos objetivos y cuantificables del ajuste que deba practicarse deben ser expresos (deberán surgir de contratos, declaraciones, registros contables, etc...). Si no existe certeza sobre los mismos no se podrá arribar al monto exacto del ajuste que pudiese corresponder, con lo cual no será aplicable el método de valor de transacción.

44.- Debemos diferenciar a la “condición para la fabricación” de la “condición de venta de las mercaderías importadas”, pues sólo esta última forma parte de la causa de la venta y es requisito de procedencia del ajuste de valor bajo estudio.