



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 39.492-A; COSMETICOS AVON S.A.C. e I.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura a fin de dictar sentencia en los autos **caratulados "COSMETICOS AVON S.A.C. e I. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, Expte. N° 39.492-A,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 102, se presentó por apoderado **COSMÉTICOS AVON S.A.C. e I.** e interpuso recurso de apelación contra la **Resolución N°94004 (DE PRLA)** de fecha 19 de junio de 2018, recaída en la actuación **SIGEA N°13681-7-2013/11**, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el Cargo N°1804/15 ("Cargo"). El Cargo fue formulado y notificado como consecuencia de la investigación de valor dispuesta por la División Empresas Vinculadas de la Dirección General de Aduanas la cual concluyó con un ajuste al valor de transacción en los términos del art. 8 apartado 1 inc. c) del Acuerdo para la Aplicación del art. VII del GATT ("Acuerdo"); dicho ajuste se aplicó sobre las mercaderías importadas por el actor por ante la Aduana de Ezeiza durante el período 2010/2012.

II.- Al interponer el recurso, el recurrente realizó una descripción de la actividad de la empresa y enumeró los contratos que, durante el período bajo investigación, rigieron su relación comercial con Avon Products Inc. Seguidamente procedió a detallar los hechos de la causa, haciendo hincapié en los distintos pagos que fue realizando sobre el Cargo, cuyo importe original ascendió a USD 1.197.159,36 y \$ 2.172.424,80, hasta quedar aquél reducido al importe de USD 162.918,55 (dólares estadounidenses ciento sesenta y dos mil novecientos dieciocho con cincuenta y cinco centavos). Asimismo, señaló que el remanente del Cargo correspondía únicamente a uno de los contratos listados: el contrato de servicios de asistencia técnica para la distribución y venta de productos, que de acuerdo con la descripción del actor obrante a fs. 103 de estas actuaciones administrativas, comprendió a la asistencia técnica relacionada con: 1) técnicas y procedimientos de comercialización; 2) técnicas y procedimientos de ventas y promoción; y, 3) procedimientos contables y administrativos ("Servicios"). Luego se explayó sobre la nulidad del acto administrativo en apelación indicando que el mismo debe ser considerado nulo de nulidad absoluta e insanable, que no se ajustó a derecho, que no observó los principios generales de legalidad y que se encuentra viciado en sus elementos esenciales de causa, objeto y motivación. Después de referirse al marco normativo aplicable ahondó en la improcedencia del ajuste en lo relativo al contrato de asistencia técnica. En subsidio de sus argumentaciones, planteó la impugnación de los cálculos realizados por el servicio aduanero para determinar el Cargo, indicando puntualmente el porcentaje de los ajustes que deberían, a su juicio, aplicarse en sustitución

de los utilizados por la Aduana. Ofreció prueba. Hizo reserva del caso federal y solicitó la revocación de la resolución apelada en autos.

III.- A fs. 122/129 vta., se presentó el Fisco por apoderado y contestó el traslado del recurso interpuesto por el actor. Tras una negativa genérica a los hechos, derecho, documentación y/o copias presentadas por el actor que no hubieran sido objeto de su expreso reconocimiento o que surgieran de las actuaciones administrativas, realizó una breve descripción de los hechos. Señaló que era falso lo afirmado por la parte actora en cuanto a la existencia de un acto inmotivado y arbitrario, e indicó que las nulidades de los actos administrativos debían analizarse de manera restrictiva. Sostuvo que el análisis debía centrarse en los alcances del contrato denominado por las partes como "servicios de asistencia técnica". Explicó las condiciones que, según el Acuerdo, debía cumplir la asistencia técnica para quedar excluida de la base imponible e informó que el Instituto Nacional de Propiedad Industrial concluyó que, más allá del nombre dado por las partes, el contrato en cuestión no constituía un servicio de asistencia técnica. Insistió en que el contrato transfirió conocimientos técnicos relacionados con técnicas de comercialización propias del modelo comercial impuesto por Avon Inc. a nivel mundial. Resaltó que la comercialización de los productos incluidos en las actividades de las licencias de fabricación o reventa, solo podía llevarse a cabo bajo un modelo comercial exclusivo que Avon US imponía a nivel global, el cual requería la contratación de una serie de servicios agrupados bajo un modelo comercial exclusivo denominado asistencia técnica. También subrayó que, aunque la actora afirmaba no pagar las regalías bajo la condición de venta, enumeró los requisitos establecidos en el Acuerdo sobre la viabilidad de dicha condición y citó extractos del informe de la División Empresas Vinculadas, así como conclusiones de un litigio resuelto por la Aduana de Nueva Zelanda. Citó jurisprudencia, ofreció pruebas, hizo reserva del caso federal y solicitó la confirmación del decisorio apelado, con costas.

IV.- Conforme surge de las actuaciones administrativas, la Aduana formuló y notificó el **Cargo 1804/15 el día 3/11/2015** reclamándole a la actora una diferencia de tributos sobre las destinaciones de importación definitivas documentadas durante el período 2010/2012 las cuales fueron identificadas en el CD obrante a fs. 18 del expediente Expte 13681-7-2013/9.

Siguiendo lo indicado por el servicio aduanero en la Nota N° 775/15 (DV EMVI) del 23/07/2015 ("Nota 775"), el Cargo fue consecuencia del estudio de valor que aquél le inició al actor con el objeto de determinar "... *si las Regalías devengadas al amparo de los Contratos de Licencia celebrados con AVON PRODUCTS INC., debieron adicionarse a los valores FOB de las respectivas mercaderías importadas durante los años 2010, 2011 y 2012*" (fs. 3 de las actuaciones administrativas).

Los términos del ajuste establecidos por la Nota 775 fueron ratificados en la Nota 883/15 (DV EMVI) de fecha 14/08/2015 ("Nota 883"), ocasión en la que se indicó, además, que "*tales cánones: No están incluidas en los precios de los productos licenciados importados y en aquellos casos en que sí se practicó un ajuste a incluir por cánones, se lo hizo por un importe inferior al que hubiese correspondido; 2) Constituyen "condición de venta" de los productos licenciados importados; 3) "Se encuentran relacionados", con los productos licenciados importados" (el subrayado pertenece a la transcripción).*

Notificado el Cargo, el importador decidió impugnarlo y el servicio aduanero sustanció el procedimiento el cual fue abierto a prueba luego de tener a la importadora por presentada y por parte.

A raíz de la aludida sustanciación, la División Empresas Vinculadas formuló la Nota 21/17 (DV EMVI) de fecha 10/01/2017 que en lo sustancial: 1) citó textualmente el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo y la parte pertinente de la Nota Interpretativa al art. 8 que indica que los cánones y derechos de licencia comprenden a los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derecho de autor; 2) indicó que los pagos directos e indirectos a los que se refiere el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo permiten estas posibilidades: a) que el canon se pague directamente como consecuencia de una estipulación del contrato de venta; o, b) que se pague indirectamente como consecuencia de una obligación que surja de otra fuente, como por ejemplo de un contrato de licencia distinto del de venta; 3) mencionó que

debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción ya que la práctica indica que generalmente la obligación de pagar un canon, surge de un contrato de licencia que obra por separado, sin que ninguno de ambos contratos -ni el de venta ni el de licencia- haga referencia al otro; 4) reseñó la opinión de la doctrina sobre lo que se considera “condición de venta” coincidiendo con Glashoff y Sherman en el sentido de que la expresión “condición de venta” no tiene un significado único y claro que se pueda aplicar automáticamente a los distintos casos de la vida mercantil y que siempre el pago del canon o de un derecho de licencia es “una condición de venta si, de no mediar el pago de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido al precio acordado”. Al mismo tiempo, (fs. 98) citó la opinión doctrinaria del Dr. Zolezzi destacando palabras del autor en el sentido de que la condición de venta debe buscarse en la interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible; y, 5) describió el núcleo del debate impugnativo indicando que “*como parte de la Licencia otorgada por AVON US, la Compañía cuenta con Asistencia Comercial y tiene derecho a usar los Intangibles de Marketing, en relación con la Distribución y Venta de los Productos. Asimismo, COSMETICOS AVON ARGENTINA S.A. debe usar el “Sistema de Venta Directa y Marketing” utilizado por AVON US, para lo que cuenta con Manuales preparados por este último que contienen reglas y políticas referidas al “Sistema de Venta Directa”. De lo expuesto surge a criterio de esta instancia técnica opinante, que los conceptos indicados en el Contrato autodenominado de “Asistencia Técnica”, corresponden a servicios que necesariamente, y sin opción en contrario, COSMETICOS AVON ARGENTINA S.A. debe expresamente contratar bajo exigencia del pago de una regalía, destacándose que dicha obligación surge como una condición excluyente para poder explotar los Productos Licenciados dentro del único esquema posible para su venta, es decir del “Exclusivo Modelo Comercial” que AVON US impone a nivel mundial y que constituye la esencia característica y distintiva de su negocio”.*

V.- Atendiendo a la forma en la que se ha planteado la controversia, la misma radica en determinar si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación del Cargo formulado por el servicio aduanero, se ajusta a derecho.

Dicho análisis debe darse en el marco del Acuerdo, a cuyos fines es necesario puntualizar que, por regla general, la valoración en Aduana de las mercaderías importadas debe realizarse de conformidad con el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación (arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas). Esta situación se mantiene siempre que se cumplan ciertas condiciones, tales como que el precio no esté condicionado por algo que no se pueda medir en relación con las mercaderías, que no haya una parte del dinero de la reventa que regrese al vendedor a menos que se pueda ajustar conforme al artículo 8 del Acuerdo, y que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor, o que, si existe, el precio sea aceptable para efectos aduaneros. Es decir, subyace en el Acuerdo un principio general de autonomía de la voluntad entre las partes, reconociendo que el precio de transacción acordado libremente refleja, en la mayoría de los casos, el valor real de las mercancías. Este principio empodera la autonomía de la voluntad al considerar, como regla general, el precio realmente pagado o por pagar en las transacciones comerciales, siempre que se cumplan ciertas condiciones. De este modo, el Acuerdo respeta la autonomía de las partes, pero la sujeta a condiciones que aseguran la transparencia y legitimidad del precio declarado en aduana.

En este contexto interpretativo, el art. 8.1.c) del Acuerdo adquiere especial relevancia, siendo inseparable de su nota interpretativa, la cual establece que: “*El término 'cánones y derechos de licencia' abarca, entre otras cosas, los pagos relativos al uso de derechos de autor, marcas de fábrica o de comercio y patentes. Sin embargo, los pagos por el derecho de distribuir o revender las mercaderías importadas no se considerarán como un ajuste al precio realmente pagado o por pagar si tales pagos no constituyen una condición de venta para la exportación de las mercaderías importadas al país de importación*”. Asimismo, el análisis de la presente causa no puede prescindir del Anexo III[1] del Acuerdo y en particular del punto 7, que: “*El precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos efectivamente realizados o por realizar, como condición de venta de las mercaderías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor*”.

VI.- Puesto a analizar todo lo antes expuesto, las actuaciones administrativas y el recurso traído en apelación ante este Tribunal, estimo esencial recordar que el procedimiento ante este Tribunal se encuentra regido por el principio de la

verdad jurídica objetiva.

Así la búsqueda de la verdad material, el esclarecimiento de los hechos y de todas las circunstancias que lo rodean resultan esenciales para evaluar las circunstancias concretas del caso y en base a ellas y a la legislación aplicable, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

Sentado lo que antecede, en primer lugar, habré de desechar la nulidad planteada por el actor. En esta línea de análisis, considero que los agravios no tienen suficiente entidad para justificar una declaración de nulidad. En efecto, más allá de si la autoridad aduanera cumplió con los requisitos formales para dictar la resolución impugnada, observo que estamos ante un acto administrativo cuya validez no puede ser definida discrecionalmente por la autoridad competente. Por ello, existe la posibilidad de subsanar en esta instancia cualquier irregularidad ocurrida durante el procedimiento administrativo. Ciertamente, esto establece una diferencia clara entre la posibilidad de corregir un acto administrativo emitido en ejercicio de facultades regladas y uno dictado en el marco de facultades discrecionales. Esta opinión es consistente con la doctrina reiterada de nuestro Máximo Tribunal (Fallos 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), que sostiene: *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce mientras exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, satisfaciendo ese derecho fundamental al ofrecer la posibilidad de recurrir a un organismo jurisdiccional en procura de justicia. Tal como, en este caso, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que sustentan su derecho..."* (in re: "Mirror Holding S.A.", 15/9/06, expte. N° 20.440-I). En este sentido, cabe destacar que en esta instancia el administrado pudo ejercer plenamente su derecho de defensa, presentando sin restricciones todas las pruebas que consideró necesarias. En consecuencia, corresponde rechazar el planteo del recurrente, ya que las supuestas deficiencias señaladas no le causaron indefensión ni perjuicio irreparable en esta instancia. En cuanto a las costas, aunque el agravio fue tratado previamente, es importante señalar que el recurrente no lo presentó como una excepción procesal independiente, sino como una defensa adicional contra el acto apelado, con el fin de obtener su revocación. Dado que no se generó una actividad procesal autónoma sobre este punto, no corresponde imponer costas al respecto.

VII.- A la luz de todo lo anterior, debo ahondar en los hechos de la causa para sustentar la forma en la que decido resolver. En efecto, cuando el servicio aduanero intimó al actor a abonar el Cargo, lo hizo por las operaciones que obran a fs. 18 de los antecedentes administrativos contenidas en un CD que se encontraba en un sobre cerrado sin indicios de haber sido abierto. Dicho CD fue aperturado y posteriormente vuelto a cerrar en este Tribunal.

De la compulsión de esta liquidación y de las obrantes en las actuaciones administrativas puedo verificar que el Cargo originariamente notificado ascendió a USD 1.197.159,36 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y \$ 2.172.424,80 en concepto de adicional de IVA y percepción de impuesto a las ganancias (de acuerdo con las constancias obrantes a fs. 16 y 17 de las actuaciones administrativas).

Al mismo tiempo, aprecio que no se encuentra controvertido que COSMÉTICOS AVON S.A.C.J. y AVON PRODUCTS INC., celebraron 3 contratos distintos: (i) el de uso de fórmulas y métodos de fabricación (originariamente vencía el 31/12/2011 y fue prorrogado por un instrumento distinto hasta el 31/12/2012); (ii) el de uso de marcas; y, (iii) el de servicio de asistencia técnica para la distribución y venta de productos.

Esta clarificación resulta esencial porque tanto el monto del Cargo hasta llegar al importe apelado, y por ende su fundamento conceptual, fue variando en función de pagos parciales realizados por el actor, los cuales fueron imputados a 2 de los aludidos contratos.

Tal es esto así que al momento en que presentó la impugnación en sede administrativa (fs. 22 a 32 de las actuaciones administrativas), el recurrente canceló bajo protesto la totalidad del Cargo en pesos y una parte sustancial del Cargo en dólares (USD 952.430,64) quedando la impugnación subsistente por USD 244.728,21. Luego y conforme detalló con minuciosidad el servicio aduanero en la resolución atacada, hubo un segundo pago por USD 81.809,66, con lo cual el

Cargo 1804/15 se mantuvo impugnado por USD 162.918,55 que fue el monto apelado ante este Tribunal.

En este contexto, resulta pertinente considerar que la presentación del actor de fs. 134 de las actuaciones administrativas fue ratificada por el servicio aduanero mediante Nota 251/2018 de fecha 11 de abril de 2018. Allí el actor detalló que el Cargo se mantuvo impugnado por USD 162.918,55 en lo relativo al contrato de asistencia técnica (descripción de los hechos de fs. 104), afirmación que en modo alguno fue rebatida por la contraria.

Siendo esto así, solo el contrato de asistencia técnica para la distribución y venta de productos fue traído a debate ante este Tribunal por cuanto la porción del Cargo que correspondía a los restantes contratos fue consentida por el recurrente.

VIII.- A la luz de lo anterior, debo centrarme en el contrato llamado de asistencia técnica que obra a fs. 15 a 19 de estas actuaciones en su versión en español y en especial en la descripción de los Servicios que, como señalé, consistieron en: 1) técnicas y procedimientos de comercialización; 2) técnicas y procedimientos de ventas y promoción; y, 3) procedimientos contables y administrativos.

Teniendo en cuenta que este contrato (como los otros en cuyo marco el actor se allanó) fueron analizados por el servicio aduanero a la luz del art. 8.1.c) del Acuerdo, aquí resulta relevante no solo el texto legal del aludido artículo 8. sino el de su nota interpretativa; sin ellos no es posible entender en qué consisten los 'cánones y derechos de licencia'.

Conforme indica la aludida nota, “*el término 'cánones y derechos de licencia' abarca, entre otras cosas, los pagos relativos al uso de derechos de autor, marcas de fábrica o de comercio y patentes*”.

Con relación a los derechos de propiedad intelectual, la doctrina ha definido *canon, derecho de licencia o regalía* como toda suma de dinero pagada por la adquisición o licencia al uso de tales derechos, siendo variada y extensa la clase de derechos relacionados con el comercio de mercaderías que las partes pueden ceder o licenciar. Así, la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), entiende que los mismos pueden diferenciarse en dos categorías principales: los *derechos de propiedad industrial* (invenciones –patentes–, marcas registradas, diseños industriales y denominaciones de origen) y los *derechos de autor*, que abarcan trabajos literarios (novelas, poemas, obras de teatro, etc.) y artísticos (filmes, trabajos musicales, dibujos, pinturas, fotografías, esculturas y diseños de arquitectura). El *derecho de autor* reconoce en cabeza del creador de dichas obras intelectuales una pluralidad de facultades exclusivas, pudiéndose diferenciar –entre aquellas de carácter económico– el derecho de reproducción, el de comunicación pública de la obra en forma no material a espectadores o auditores, y el de transformación (confr. LASCANO, Juan C., “El valor en aduana de las mercaderías importadas”, Editorial Buyatti, 2007, pp. 216-220).

En Argentina se ha seguido tales lineamientos; se reconoce la *Propiedad Intelectual* y la *Propiedad Industrial* y, dentro de ésta última, se distingue entre *Marcas, Patentes, y Modelos y diseños*. Específicamente, el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI)[2] define marca como “*un signo distintivo mediante el cual los productores, comerciantes o proveedores de productos o servicios diferencian sus productos o servicios en el mercado*”, y les reconoce como principal función el de *permitir a los consumidores identificar el producto o el servicio de una persona o empresa, a fin de distinguirlo de los de la competencia*; esto es, la marca permite que un producto pueda destacarse en el mercado. Explica que al permitir diferenciar unas empresas de otras y los productos o servicios de los de la competencia, las marcas desempeñan un papel primordial en las estrategias de desarrollo y comercialización, ya que ayudan a proyectar la imagen y la reputación de los productos o servicios de la empresa ante los consumidores. Por ello, sostiene que el registro de una marca le garantiza al titular la propiedad de la misma; lo habilita a ejercer todas las defensas necesarias para impedir que terceros, sin autorización, comercialicen productos o servicios idénticos con la misma marca o utilizando una denominación tan similar que pueda crear confusión; y lo protege contra imitaciones parciales; pudiendo el titular autorizar su uso por terceros mediante contratos de licencia, tanto exclusivas como no exclusivas. Por otro lado, indica el INPI que una patente de invención puede ser un objeto, un procedimiento, un aparato para fabricar el objeto, un compuesto químico, un microorganismo, etcétera. En todos los casos, debe cumplir con los tres requisitos de patentabilidad: novedad, actividad inventiva y aplicación industrial. En este contexto se considera invención a cualquier

solución técnica novedosa aplicada a un problema existente; se inicia cuando el problema es detectado y se propone una resolución específica utilizando elementos conocidos que, combinados de una manera especial, dan origen a un nuevo objeto desconocido hasta el momento en el ámbito técnico. Por último, los modelos industriales (aspectos tridimensionales) y los diseños industriales (aspectos bidimensionales) son nuevas formas incorporadas o aplicadas a un producto industrial o artesanal que le dan características estéticas o decorativas. Para ser registrados, deben ser nuevos y, por ello, comprobarse que no se hayan publicado otros iguales y verificar que no sean copias ni imitaciones.

Bajo tales circunstancias, resulta mi juicio esencial indicar que, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, se ha entendido que constituyen cánones, derechos de licencia o regalías aquellos pagos realizados por la utilización de **derechos de propiedad intelectual** relacionados con la mercadería importada o por la licencia al uso de tales derechos (TFN "FORD ARGENTINA S.A. s/ Rec. de apelación", Sala E, sentencia del 21/11/2008). Y en un sentido similar, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha sostenido que un canon, derecho de licencia o regalía comprende "toda suma de dinero pagada por la adquisición de los **derechos de propiedad intelectual** relacionados con las mercaderías importadas, o por la licencia de uso de esos derechos; siendo variada y extensa la clase de derechos relacionados con el comercio de mercaderías que las partes pueden ceder o licenciar" (CNCAF "World Sport SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Sala IV, sentencia del 15/09/2015).

Como vengo señalando, los cánones y derechos de licencia se refieren a pagos por la utilización de derechos de propiedad intelectual, tales como derechos de autor, marcas comerciales, patentes o diseños industriales, que otorgan al titular la facultad de controlar su explotación comercial y restringir su uso por terceros. Sin embargo, y en contraste, los Servicios no transfieren ni autorizan el uso de ningún derecho protegido por propiedad intelectual resultando, en mi entendimiento, en servicios de asistencia comercial y de gestión, destinados a optimizar las actividades del comprador en el mercado de importación.

En consecuencia, es a mi criterio la naturaleza de las prestaciones lo que determina su inclusión o exclusión en el valor en aduana, independientemente del nombre que se les asigne. En este caso, tanto en su denominación como en su esencia, los Servicios no califican como cánones, derechos de licencia o regalías, ni constituyen pagos por derechos de propiedad intelectual relacionados con las mercaderías importadas.

Por ello y en el marco de las particularidades del caso bajo análisis, los pagos efectuados por el importador en concepto de "técnicas y procedimientos de comercialización", "técnicas y procedimientos de venta y promoción" y "procedimientos contables y administrativos" no constituyen cánones, derechos de licencia o regalías en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo, dado que no representan el uso ni la transferencia de derechos de propiedad intelectual sobre las mercaderías importadas.

Tal es así que, a mi criterio, el art. 8 del Acuerdo establece una lista exhaustiva y taxativa de elementos que pueden sumarse al valor de transacción como ajustes, limitándose a los conceptos expresamente mencionados y que cumplen con los criterios específicos allí establecidos. Y en ese contexto y en el que surge del caso de autos debido al entramado contractual del actor, los pagos por los Servicios mencionados no están enumerados en esta lista taxativa. Por ello, a mi juicio, la disposición impide añadir conceptos que, aunque puedan recibir distintos nombres, en esencia, no califican como ajustes permitidos.

Señalo, además que, en la estructura del negocio, el importador y el licenciante diseñaron **contratos separados** con conceptos y pagos claramente diferenciados: unos para la licencia de uso de marca, fórmulas y métodos de fabricación, y otro para los servicios de asistencia comercial y administrativa. Y esta distinción, a mi entender, también refleja la intención de las partes de tratar estos conceptos de manera independiente.

Y es así que exclusivamente en tal contexto, entiendo que aceptar incluir los pagos por los Servicios en el valor en aduana resultaría en el **absurdo de duplicar la retribución por la propiedad intelectual**, generando una carga indebida para el importador, contraviniendo el principio de valoración justa y la lógica económica y jurídica del negocio.

No escapa a mi consideración que en general, aunque los procedimientos y técnicas licenciados pueden estar asociados con la propiedad intelectual bajo ciertas condiciones, en su forma básica no son considerados como propiedad intelectual. En casos específicos pueden estar protegidos como patente o como derecho de autor, pero ello que no se da en autos. Estas técnicas y procedimientos son estrategias y métodos generales utilizados en la gestión empresarial para mejorar la eficiencia operativa, aumentar las ventas, y administrar los recursos de la empresa y el hecho de que no se protegen como propiedad intelectual en sí mismos, no significa que no puedan formar parte de acuerdos de confidencialidad o contratos de consultoría porque suelen ser valiosos para una empresa debido a su capacidad para mejorar la eficiencia operativa y la competitividad en el mercado. Por otra parte, se trata de procedimientos y técnicas que no son exclusivos para ser considerados propiedad intelectual, en la medida que no son ni únicos, ni novedosos y por el contrario, responden a técnicas y procedimientos que son prácticas comunes en la industria y no pueden ser atribuidas a un solo creador o entidad (de hecho el sistema de venta directa no es exclusivo del actor ni su licenciante y por el contrario se trata de un método ampliamente utilizado y aceptado).

Pongámoslo en un ejemplo, la afirmación de que la propiedad intelectual protege la expresión de las ideas, y no las ideas en sí mismas, se relaciona con el sistema de venta directa, donde la capacitación y la implementación de técnicas específicas son clave. Por ejemplo, en el caso de una empresa de venta directa, como Avon, los manuales de formación y los programas de capacitación utilizados para entrenar a los representantes de ventas pueden estar protegidos por derechos de autor. Sin embargo, las ideas y los métodos de venta descritos en esos manuales —como estrategias para persuadir a los clientes o maneras de organizar las demostraciones de productos— no estarían protegidos.

A mayor abundamiento, señalo que, por ejemplo, los servicios administrativos pueden incluir tareas de gestión interna, control de inventarios, y planificación, que afectan a toda la estructura empresarial y no se limitan ni se enfocan exclusivamente en las mercaderías importadas. Del mismo modo, los servicios de contabilidad o ventas pueden aplicarse tanto a productos importados como a productos fabricados localmente o adquiridos de terceros. Esto dificulta, de manera significativa, la posibilidad de asignar de forma precisa y cuantificable una parte específica de dichos servicios a las mercaderías importadas.

La ausencia de datos objetivos y cuantificables para asignar de manera precisa un servicio prestado a una mercadería importada hace que cualquier intento de asignación sea, en el mejor de los casos, una estimación poco precisa y, en el peor, una decisión arbitraria que carece de sustento empírico.

IX.- También apoya la solución que propicio, la Opinión Consultiva 4.17 del Comité Técnico de Valoración en Aduana el cual aborda la inclusión o exclusión de ciertos pagos en el valor en aduana en contratos de franquicia, especialmente en relación con servicios conectados a la comercialización de productos en el país de importación. La Opinión define al ‘Sistema’ como a los sistemas comerciales y procedimientos relacionados con la operación de las tiendas en un sistema de franquicia y concluye que los cánones pagados por el franquiciatario no deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.1 c). Además, la aplicación de la Opinión en comentario a un caso similar al de autos, ya fue propiciada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el caso "Cosméticos Avon S.A.C.I. (TF 39.493-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", expte. 30379/2023, sentencia del 30/04/2024, solución con la que concuerdo.

X.- Sin perjuicio de la opinión que he vertido en los considerandos anteriores, la que por si sola es suficiente para justificar la forma en la que decido resolver, encuentro necesario realizar ciertas aclaraciones en el marco de la normativa bajo estudio.

En efecto, como señalé anteriormente, el Anexo III del Acuerdo, contiene disposiciones que lo integran. En especial, y en el marco del valor de transacción, resulta relevante el punto 7 que puntualmente indica: *“El precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos efectivamente realizados o por realizar, como condición de venta de las mercaderías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.”*

Es por ello que sin perjuicio aunque el artículo 8 es taxativo y limita los ajustes a los elementos expresamente enumerados, es necesario que las autoridades aduaneras revisen cuidadosamente los contratos y acuerdos comerciales para identificar cualquier pago que, aunque no esté incluido en la lista de ajustes, pueda constituir una **condición de venta** en los términos del punto 7 del Anexo III, y así evitar que los contratos se estructuren con el fin de evadir ajustes, asegurando que se refleje el valor real de la transacción.

No obstante lo anterior, y aunque no corresponde a esta instancia modificar la causa y motivación en la que el servicio aduanero estructuró el Cargo, encuentro que los servicios de comercialización, venta y procedimientos administrativos no cumplen con los requisitos del art. 8.1.c) pero al mismo tampoco constituyen una condición de venta en los términos del punto 7 del Anexo III, porque:

- Los servicios son beneficios adicionales para el comprador y **no existe evidencia de que sean requisitos impuestos por el vendedor** o por el licenciante para vender las mercaderías.
- La venta de las mercaderías **puede llevarse a cabo sin que el comprador adquiera estos servicios**.
- Estos servicios se relacionan con las operaciones comerciales **posteriores a la importación** y no con las características, producción o entrega de las mercancías.

XI.- En estos términos, concluyo que:

Los pagos por los Servicios no constituyen cánones, derechos de licencia o regalías en los términos del Artículo 8.1.c) del Acuerdo sobre Valoración, ya que ni en su nomen iuris ni en su naturaleza están comprendidos en dicha disposición. Al mismo tiempo, los Servicios no están incluidos en la lista exhaustiva y taxativa del Artículo 8 como ajustes al valor en aduana. Tampoco constituyen una condición de venta en los términos del punto 7 del Anexo III del Acuerdo sobre Valoración. Conforme al Comentario 4.17 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, los Servicios no deben añadirse al valor en aduana, ya que no cumplen con las condiciones establecidas para ser considerados como ajustes. En el contexto bajo análisis, incluir a los Servicios en el valor en aduana implicaría una duplicación indebida de la retribución por propiedad intelectual, contraria al principio de valoración justa y a la lógica económica y jurídica del negocio.

Por ello, **VOTO POR:**

Revocar la **Resolución N° 94004/18 (DE PRLA)**, recaída en la actuación SIGEA N°13681-7-2013/11, en cuanto ha sido materia de agravio, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que por economía procesal, me remito al relato de los hechos y el derecho que anteceden. Por tratarse en estos actuados de cuestiones sustancialmente análogas a las analizadas por quien suscribe in re “WABRO S.A. c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS”, Expte. N° 37.883-A, en sentencia de fecha 30 de octubre de 2024 dictada por esta misma Sala, con igual integración, adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que conforme surge del relato efectuado por el Sr. Vocal Instructor y de la lectura del expediente, el caso es sustancialmente análogo al tratado por el Superior in re: “Cosméticos Avon S.A.C.I. (TF 39.493-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Sala IV del 30/04/2024.

En concordancia con lo allí resuelto y lo central del voto del Dr. Licht, en el sublite la Administración hace una extensión indebida de las previsiones del Acuerdo de Valoración conf. Ley 23.311 aplicando un ajuste de valor no ya sobre mercaderías sino sobre un contrato de servicios relacionado a “un conjunto de conocimientos prácticos que no estaba relacionado con las mercaderías en los términos exigidos por el art. 8°, apartado 1, inciso “c” del Acuerdo de Valoración, sino con la forma en que los productos eran vendidos” (extracto del antecedente jurisprudencial citado); es decir del “

know how” que conforma un pago por sistema de franquicia eximido de sumarse al precio pagado o por pagar conforme la Opinión Consultiva 4.17 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA.

Por lo señalado adhiero a la solución propiciada por mis colegas de Sala.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar la **Resolución N° 94004/18 (DE PRLA)**, recaída en la actuación SIGEA N°13681-7-2013/11, en cuanto ha sido materia de agravio, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

[1] Artículo 14 del Acuerdo: *“Las notas que figuran en el Anexo I del presente Acuerdo forman parte integrante de éste, y los artículos del Acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los Anexos II y III forman asimismo parte integrante del presente Acuerdo”*.

[2] <https://www.argentina.gob.ar/inpi/marcas>