

Maestri, María Alejandra y Otro c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Para la Cámara, el ajuste pretendido por la aduana y posteriormente confirmado por el Tribunal Fiscal de la Nación, era improcedente. Dijo que “el pago de las regalías no fue en modo alguno (ni puede ser así tenido en cuenta) considerado como **condición de venta** de los libros, pues no sólo no se pagaron derechos de autor al impresor y exportador [...], sino que tampoco debía hacerse abono de tales créditos a dicha firma, habida cuenta de que carecía de toda prerrogativa o facultad jurídica sobre ellos”. Para el ajuste, uno de los elementos fácticos relevantes a considerar –señaló el tribunal– consiste en determinar “si el comprador puede o no adquirir las mercaderías sin asumir ante el vendedor la obligación de pagar regalías; por manera que la sola existencia de un contrato de licencia entre un licenciante y un licenciario, por un lado, y de un contrato de venta entre el licenciario (como comprador e importador) y un vendedor no vinculado con el licenciante (ni titular en modo alguno al cobro del canon), por el otro, no son suficientes para considerar que la venta está condicionada al pago de las regalías. De manera tal que, cuando como aquí ocurre, en que el importador ha adquirido un bien tangible (el libro impreso), sin que de manera inescindible estuviera o debiera considerarse incluido en el precio de venta el valor del canon, del cual es titular –en el caso– un tercero ajeno a la relación importador–exportador y por ende a la operación bajo análisis, es dable concluir en definitiva que se trata de un derecho de licencia que no formó parte del precio abonado o por abonar por los soportes físicos (libros impresos), y cuyo valor por cierto en modo alguno condicionaba la entrega de las mercaderías”.

Valoración

Regalías (Royalties)

Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

55523/2016

MAESTRI, MARIA ALEJANDRA Y OTRO c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 7 de marzo de 2019.- LMP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 94/98 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la multa impuesta por el art. 1º de la resolución fallo nº 171/10 de la Aduana de Mendoza, con costas. Confirmó el art. 3º de la resolución fallo nº 171/10 de la Aduana de Mendoza, con costas.

Para así resolver sostuvo:

“VI.- Que corresponde resolver en autos si se ajusta o no a derecho la resolución fallo nº 171/10, en cuanto condena a las aquí coactoras por la comisión de la infracción descripta y sancionada en el art. 954, ap. 1 incs. a) y c), del C.A., en relación a la mercadería documentada por el D.I. nº 04 038 IC04 004792 A, como así también se le formula cargo por tributos a la importadora Ediciones Urano”.

“Que por medio del referido despacho, oficializado el 05/10/04 ante la Aduana de Mendoza, la firma Ediciones Urano S.A. documentó, con intervención de su despachante de aduana María Alejandra Maestri, la importación para consumo de 29.879 ejemplares de la obra ‘El Código Da Vinci’, de Dan Brown (mercadería clasificada en la P.A. S.I.M. 4901.99.00.990A), por un valor unitario de U\$S 1,6745 y F.O.B. total de U\$S 50.031,21”.

“Que con motivo de la denuncia anónima del 8/10/04, obrante a fs. 5 ref. de las actuaciones, se inició una investigación de valor en relación al D.I. nº 04 038IC04 004792A, que concluyó con el informe de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras (ver Nota nº 92/05 DV FOME de fs. 69/79 ref. de las act. adm.)”.

“Que sobre la base de dicho informe, la División Aduana de Mendoza instruyó sumario contra la firma importadora Ediciones Urano S.A. y la despachante Alejandra Maestri por presunta infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc. a) y c) del C.A. (...)”.

“Que el artículo 954 del C.A. señala en su apartado 1º que: ‘[e]l que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir (...)’, completando la base fáctica en tres incisos. En cuanto aquí interesa, el inc. a) del ap. 1, continúa ‘a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio (...)’. Asimismo, el inc. c) del mismo apartado señala: ‘c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de la diferencia”.

"Que de la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación".

"Que en el caso no se configura la infracción imputada, atento a que si bien el servicio aduanero tiene facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde, ello no implica que el precio declarado en autos por el importador sea inexacto o no sea el precio real de la operación en cuestión".

"Que, en efecto, aun cuando hubiera sido posible un ajuste a los efectos tributarios, el nuevo valor asignado no implica que el precio declarado no fuera veraz, ya que el ajuste no significa ni convierte el valor declarado en inexacto".

"Que, cabe señalar que el valor FOB total del despacho coincide con el de la factura n° 003-0002026 de fecha 23/9/2004 acompañada al D.I. (ver documentación obrante en el sobre del D.I. de fs. 3 ref. de las act. adm.)".

"Que, en consecuencia, la eventual diferencia de valor entre el precio efectivamente pagado y el que correspondía pagar a criterio de la aduana no es constitutiva de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A. en razón de que la declaración no resultó inexacta".

"VII.- Que, resuelto lo anterior, corresponde decidir si se ajusta o no a derecho el reclamo tributario que se le exige a la co actora Ediciones Urano S.A. como consecuencia del ajuste de valor practicado en relación a la mercadería documentada mediante el D.I. n° 04 038 IC04 004792A".

"Que el centro de la cuestión radica en dilucidar si a los efectos de determinar el valor en aduana de la mercadería en cuestión (ejemplares de 'El Código Da Vinci'), corresponde tener en cuenta los derechos de autor que el comprador debió abonar relacionados con las mismas ('royalties' equivalentes al 10% del P.V.P. argentino), o si, por el contrario, los tributos fueron correctamente calculados sólo sobre la base del precio de impresión pagado a la vendedora Quebecor World Perú S.A.".

"Que el valor de las mercaderías, a los fines de la percepción de los tributos que gravan su importación para consumo, se encuentra legislado por el Acuerdo para la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), firmado en Ginebra el 12/04/79, el cual ya fue aprobado e incorporado por nuestro país por medio de la ley 24.425, cuya entrada en vigencia operó el 14/01/95, aplicable en consecuencia, al despacho de importación bajo análisis".

"Que el Acuerdo consagra en su art. 1 un criterio básico de determinación, el 'valor de transacción' (...)".

"Que el primer método de valoración establecido en el art. 1 del Acuerdo, es el denominado 'valor de transacción', que consiste en el precio pagado o por pagar por las mercaderías, cuando sean vendidas para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad al artículo 8, el cual prevé en su apartado 4 'para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto por el presente artículo' (...)".

"Que, por consiguiente, debe gravarse con los tributos a la importación la totalidad de la prestación que debe cumplir el importador por la mercadería importada. Es decir la totalidad del precio pagado por pagar".

"Que el informe de valor...a cuyos argumentos se refiere la resolución apelada, expresa que: 'Quebecor World Perú S.A. no podría haber impreso y exportado a nuestro país los 29.789 ejemplares del título 'El Código Da Vinci' sin que la firma importados Ediciones Urano S.A. de Argentina, contara con la autorización para imprimir' y agregó que 'la autorización extendida por Ediciones Urano de España a Ediciones Urano S.A. de Argentina contra el pago de los derechos de autor por el valor del 10% del precio de venta al público se convirtió en una condición de venta de dichas mercaderías para su exportación al país importador".

"Que el mencionado art. 8, párr. 1, inc. c), del Acuerdo dispone que se podrá incluir en el valor en aduana 'los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar' ".

"Que la Nota al mencionado artículo 8 del Acuerdo aclara, en cuanto aquí interesa que: '1. Los 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".

"Que en el caso de autos la importadora se comprometió a pagar una regalía del 10% del precio de venta al público argentino...a Ediciones Urano de España. Aquí se da el primer requisito del 8.1.c), que es la existencia de cánones y derechos de licencia, que como quedó aclarado comprende los pagos relativos a los derechos de autor".

"Que, en segundo lugar, dicho pago se relaciona con la mercadería importada, toda vez que el canon (royalty o regalía) se paga en función del precio de venta de la mercadería importada".

"Que resta analizar si el pago del canon es condición de venta de la mercadería importada en el presente caso (...)".

"Que cabe destacar que a los fines de dilucidar la cuestión, este Tribunal dispuso, a fs. 87 de autos, como medida para mejor proveer intimar a la firma Ediciones Urano S.A. de Argentina, aquí actora, para que acompañara el contrato suscripto con Ediciones Urano S.A. de España, en virtud del cual se comprometió a pagar los 'royalties' equivalentes al 10% del precio de venta al público argentino...En respuesta a la intimación, la recurrente se limitó a acompañar una copia de la 'Autorización para imprimir El Código Da Vinci', que ya se encontraba agregada a las actuaciones administrativas correspondientes a la causa (ver fs. 38 ref. de las act. adm.)."

"Que dicha 'autorización...' expresa: '[p]or la presente autorizamos a Ediciones Urano S.A. (de la Argentina) para imprimir nuestro título "El Código Da Vinci" en la Argentina o en cualquier otro país de América Latina. El costo será a cargo de Urano Argentina, que también se compromete a cancelar los royalties equivalentes al 10% del PVP Argentino y enviarlos a Ediciones Urano S.A. de España (donde 'PVP', es 'precio de venta al público', aclaramos)".

"Que, de tal autorización donde consta el monto a pagar a Ediciones Urano S.A. de España en concepto de royalties, se deduce que el pago de royalties ha sido condición de venta de los libros".

"Que cuando el art. 8, 1, c) expresa 'que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente, como condición de venta de dichas mercaderías' admite la posibilidad de que el canon se pague como consecuencia de una estipulación que no surja del contrato de venta de las mercaderías (...)"

"Que como quedó expuesto, en el caso de autos la actora no aportó un contrato de licencia para probar sus argumentos, tal como le fuera intimado de este Tribunal (...)"

"Que en virtud de lo expuesto, no asiste razón a la importadora, toda vez que el pago del canon resultó condición para la adquisición de los derechos de autor, imprescindibles para imprimir la obra; o dicho de otro modo, si no se hubiesen pagado los derechos de autor, habría sido imposible la impresión de los libros objeto de importación. Por ello, el ajuste practicado por el servicio aduanero se ajusta a derecho".

II.- Que, contra la decisión interpusieron sendos recursos de apelación el Fisco Nacional a fs. 100 y la actora a fs. 105, expresando agravios a fs. 123/128 y fs. 108/117 respectivamente, los que fueron replicados a fs. 133/143 vta. y a fs. 130/131.

III.- Apelación de la Actora:

Se agravia de la resolución apelada porque interpreta erróneamente el concepto "condición de venta" mencionado en el art. 8, párrafo 1 c) del Acuerdo de Valoración.

Precisa que el caso se reduce a determinar si las regalías pagadas al licenciante de los derechos de edición (Ediciones Urano S.A. de España) forman parte del valor en Aduana de las mercancías adquiridas a Quebecor, una imprenta no vinculada al licenciante ni al licenciatiocomprador.

Indica que el art. 8, apartado 1, inc. c) del Acuerdo establece que para la determinación del valor en aduana, conforme con las previsiones del art. 1 deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías "los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar".

Refiere que, en definitiva, dicho artículo, exige el concurso de dos requisitos sustanciales para que la Aduana pueda practicar un ajuste de valor FOB declarado por el importador: primero, que los cánones y derechos de licencia guarden relación con las mercaderías importadas; y segundo, que el pago de dichos cánones o derechos de licencia sea exigido como condición de venta de las mercaderías.

Cuando no se cumplen ambas condiciones no corresponde ajustar el precio pagado o por pagar. De modo que no basta que existan mercaderías importadas y que el importador tenga la obligación de pagar regalías con relación a dichas mercaderías: es indispensable que el pago de esas regalías constituya una condición de venta impuesta por el vendedor.

Resalta que Ediciones Urano pagó regalías al licenciante de los derechos de edición de la obra, pero no para satisfacer una condición impuesta por el vendedor de los libros sino para cumplir con las obligaciones asumidas en un contrato de licencia celebrado con una persona distinta del vendedor y además no vinculada con este último.

Alguien que no es parte en un contrato de venta, ni está vinculado con el vendedor, jamás puede imponer condiciones para el cumplimiento de ese contrato.

Las regalías giradas al exterior por Ediciones Urano son consecuencia de las obligaciones asumidas con el licenciante, no de las obligaciones asumidas con el vendedor.

Aclara que el pago de las regalías es una condición para adquirir los derechos de propiedad intelectual licenciados pero no es condición impuesta por el licenciante al vendedor (Quebecor), ni por el vendedor al comprador (Ediciones Urano).

Entre Quebecor y Ediciones Urano S.A. de España no existe ninguna relación jurídica, ni societaria ni contractual.

En las actuaciones administrativas se reconoce que la imprenta peruana no condicionó la venta de los ejemplares impresos en Perú al pago de ninguna regalía.

Hace hincapié en que en autos ha quedado demostrado que la imprenta peruana es un sujeto independiente del importador/licenciataro como del licenciante. Sin embargo, luego de la citada afirmación de la aduana, extrañamente concluye que se trataría, aparentemente, de un pago indirecto.

El argumento es absurdo, porque el pago de las regalías es un pago directo del comprador-licenciataro al licenciante; no es un pago indirecto del vendedor al licenciante. Porque el vendedor no está obligado con el licenciante al pago de regalías.

El argumento de la Aduana no tiene ningún soporte probatorio que lo respalde. No se apoya en ningún contrato entre Quebecor y Ediciones Urano S.A. de España; ni en ninguna instrucción escrita de la primera a la segunda para que pague a los españoles las regalías adeudadas por la firma peruana.

Tampoco existe vinculación entre el licenciante y el fabricante de los libros adquiridos por el licenciataro. No hay ninguna obligación escrita o implícita para el vendedor, emergente de la lectura del acuerdo de Autorización, que permita concluir en que el fabricante debía pagar o exigir al comprador el pago de las regalías.

Afirma que en el caso que aquí se analiza, no hay ninguna **condición de venta** expresa o implícita, ni ningún pago indirecto.

Pone de relieve que, una cosa es que el contrato (en el caso particular la "Autorización") de uso de los derechos de propiedad intelectual disponga el pago de regalías como retribución por dicho uso, consecuencia lógica y habitual de todo contrato de esas características. Y otra muy distinta es que ese acuerdo ("Autorización") que contempla el derecho de publicación, constituya una condición de la venta de los libros, que como se ha dicho, no son fabricados ni por el licenciante ni por ninguna persona vinculada con él.

En este contexto, pone de relieve que el contrato de compraventa internacional de mercaderías entre Ediciones Urano de Argentina S.A. y Quebecor es un contrato entre partes independientes, totalmente distinto y separado del contrato de licencia de derechos de autor (la "Autorización") celebrado entre Ediciones Urano S.A. de Argentina y Ediciones Urano S.A. de España.

Expone que existe un error bastante generalizado en este terreno que consiste en analizar el caso desde la perspectiva de las leyes de protección de los derechos de propiedad intelectual. Ningún vendedor podría vender las mercaderías sin condicionar la venta al pago de las regalías al titular de los derechos de propiedad intelectual relacionados con dichas mercancías (marcas, derechos de autor, denominaciones geográficas, etc.), ya que de otro modo estaría violando la ley de propiedad intelectual que todos los países tienen con mayor o menor grado de desarrollo.

Al respecto, señala que el argumento analizado carece de todo soporte en la ley, en los trabajos del Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas y en la jurisprudencia internacional y nacional.

Pues, toda vez que se venden mercaderías relacionadas con algún derecho de propiedad intelectual es dable presumir que el vendedor exige el pago de esas regalías -expresa o implícitamente- para no violar las leyes que protegen la propiedad intelectual, entonces siempre el pago de las regalías constituirá una **condición de venta**.

Cuando el Comité Técnico de Valoración se plantea si el comprador podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia, no lo hace desde el punto de vista de la ley de protección de los derechos de propiedad intelectual, sino desde una perspectiva fáctica que toma en consideración los elementos de hecho que rodean la operación: contratos, facturas, licencias, vinculación, controles de fabricación y demás circunstancias de la venta.

Si el comprador y el licenciante están vinculados es más probable que el pago de las regalías constituya una **condición de venta** aunque no esté escrita en el contrato de venta. El fundamento de esta presunción reposa en el hecho de que resulta difícil aceptar que el vendedor pudiera estar dispuesto a vender mercaderías que llevan incorporados ciertos intangibles (marcas, diseños, personajes) de un tercero al cual se encuentra vinculado si el comprador no acepta o no quiere pagar los cánones que correspondan por el uso de esos derechos de propiedad intelectual.

Es desde este punto de vista que debe evaluarse si el comprador puede o no adquirir las mercaderías sin asumir ante el vendedor la obligación de pagarlas.

Cuando el comprador no está vinculado con el licenciante, es más probable, dice el Comité, que la venta no esté condicionada al pago de las regalías. Agrega que en ciertos casos puntuales puede ocurrir que el pago de esas regalías sea también una **condición de venta**, a pesar de pagarse a terceros no vinculados, pero aclara que esta posibilidad es la excepción y para presentarse deben darse ciertos requisitos.

En definitiva, la mera existencia de un contrato de licencia entre un licenciante y un licenciataro, por un lado, y de un contrato de venta entre el licenciataro (ahora en rol de comprador) y un vendedor no vinculado con el licenciante, no son suficientes para considerar que la venta está condicionada al pago de las regalías como pretende el Tribunal.

Manifiesta que en la "Autorización" no se hace ninguna referencia a las ventas para exportación a la Argentina en conexión con el pago de regalías. Por otro lado, en la factura de venta presentada con el despacho no se hace ninguna alusión ni imposición relativa al pago de regalías, ni a las consecuencias que podría acarrear la falta de pago del canon. Además, el vendedor, no está vinculado con el licenciante.

Cita precedente del Fuero favorable a su postura.

IV.- Apelación de la demandada:

Se agravia porque la resolución impugnada dejó sin efecto la multa impuesta por su parte.

Al respecto, sostiene que ello no resulta ajustado a derecho ni a la derivación concreta y razonada de los hechos de la causa y de una adecuada aplicación de la normativa vigente que rige la situación bajo examen.

Apunta que el servicio aduanero consideró que el valor consignado era improcedente en base a los antecedentes cotejados y a que la documentación acompañada por la recurrente en el procedimiento de impugnación no aportó elementos que justifiquen la modificación de los valores indicados por el servicio aduanero.

Aduce que es cierto que la autoridad aduanera goza de un margen de discrecionalidad para fijar el valor de la mercadería, como así también que los ajustes previstos en el artículo 748 incisos a), b) y c) del Código Aduanero corresponden cuando conforme al artículo 747 de dicho Código, el servicio aduanero dispusiere de antecedentes "que difieren notoriamente del precio pagado o por pagar", pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción "bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable".

En el presente caso, el servicio aduanero se aparta del precio pagado o por pagar por entender que el mismo no constituye una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible correctamente.

Esboza que en autos, el rechazo de valor de transacción contemplado en el criterio principal no se debió a la existencia de alguno de los impedimentos que menciona el art. 1º, sino a los elementos enunciados en el art. 8º (ajuste de precio), específicamente al que detalla el área denunciante en su extenso informe de fs. 69/79 de las actuaciones administrativas y en función de las normativas, reglamentación, cláusulas y obligaciones detalladas en el Apéndice I agregado a fs. 80/86, amparándose para desestimar tal valor en la norma ampliatoria del Código de Valor del GATT.

Manifiesta que de autos surge que la declaración inexacta ha quedado debidamente probada en autos, en tanto la diferencia de valor detectada originó un perjuicio fiscal, al haberse importado para consumo mercadería por un menor valor y por ende, se abonaron menos tributos, y un egreso menor de lo que correspondía, dándose en autos la figura prevista y penada por el art. 954 inc. a) y c) del C.A.

Señala que de los antecedentes obrantes en las actuaciones administrativas y de su exhaustivo análisis y estudio, se advierten diferencias notorias y significativas que revelan el alto grado de subfacturación advertido, el que se origina en el hecho de no haberse adicionado al valor declarado en la destinación, el valor correspondiente en concepto de derechos de autor, ello por aplicación del art. 8º, párr. 1 c) del GATT, como así también por la diferencia y consecuente discrepancia de valor FOB advertida entre la declaración aduanera efectuada ante el Servicio Nacional de Aduanas de Perú y el consignado en la factura presentada como documentación complementaria en la operación aquí ventilada, hechos estos dos que ocasionan un perjuicio fiscal y una diferencia de valor, resultando una declaración inexacta prevista y penada por el art. 954 inc. a) y c) del C.A.

Pondera que, en efecto, tal como se destacó en el informe de fs. 130/134, no es la Compañía Quebecor World Perú (que únicamente proveyó el servicio de imprenta) la que condiciona el pago de las regalías a la compañía española sino la propia titular de los derechos de autor, como surge de la Autorización para imprimir el Código da Vinci.

Entiende que de la propia lectura de la autorización en trato surge que no se trata de una **condición de venta** impuesta directamente por el vendedor de la mercadería en trato sino por el titular de los derechos de autor; es decir Ediciones Urano de España, ya que no se hubiera podido efectuar la operación entre Quebecor y Ediciones Urano de Argentina S.A. si esta última no se hubiese comprometido al pago de la regalía al titular de los derechos de autor, es decir Ediciones Urano de España. Insiste en que la existencia misma de la Autorización es la que demuestra la existencia de la **condición de venta** requerida por el art. 8, 1 c) del GATT.

Indica que si bien es cierto que el ajuste de valor debe ser fundamentado, también lo es que la Aduana tiene la facultad discrecional para ameritar el valor documentado en la exportación, lo cual ha hecho en el caso en estudio.

Es a todas luces evidente, que el servicio aduanero ha aplicado lo normado por el Código Aduanero sustentando su proceder en los lineamientos consignados en el mismo, no apartándose de la letra de la norma.

Por lo tanto, si la Aduana tiene dudas acerca de la veracidad del valor de la declaración aduanera implica la responsabilidad del exportador para presentar toda la información o documentación complementaria.

En cuanto a la cuestión técnica, pondera que de las actuaciones administrativas surge que los precios declarados por la actora se encuentran disminuidos frente a operaciones comerciales contemporáneas a las objeto de análisis, considerando que los valores declarados no son razonables y por lo tanto inaceptables como expresión real del valor.

En este contexto, considera que no habiendo sido probado el valor de transacción, su parte se encuentra autorizada a prescindir del mismo y valorar de acuerdo a los antecedentes con los que cuente de mercadería idéntica o similar.

Resalta que en los artículos 726 y subsiguientes (hasta el art. 750) del Código Aduanero, se precisaron los elementos o condiciones que integran el concepto o noción teórica de valor imponible, como son el precio, la cantidad el tiempo el lugar y el nivel comercial y que, asimismo, del art. 747 del C.A. surge la facultad de la Aduana para observar y ajustar el valor documentado.

En el marco de las funciones atribuidas al servicio aduanero, este comparó el valor documentado con el declarado en otras operaciones de exportación de mercadería idéntica, dando cumplimiento así a lo prescripto en el art. 748 del C.A.

En definitiva, quedó destacado y probado que las regalías fueron **condición de venta** por lo que formaron parte del precio de venta, modificando su base imponible la declaración inexacta del mismo y configurando por ende la infracción tipificada por el art. 954 C.A..

En consecuencia, el proceder del servicio aduanero ha resultado conforme a la normativa analizada y por todo lo expuesto es que solicito se revoque la sentencia apelada con costas.

V.- Que, por razones metodológicas y de buen orden, en primer lugar se abordará el tratamiento del recurso de apelación de la coactora Ediciones Urano SA y a continuación el del Estado Nacional.

VI.- Que a efectos de dar tratamiento al recurso interpuesto por la importadora, debe precisarse que la cuestión a dilucidar consiste en determinar si resulta procedente el ajuste de valor practicado por la Aduana en relación de la mercadería documentada mediante el D.I. n° 04 038 IC04 004792-A, es decir si corresponde añadir al precio pagado o por pagar, por los bienes importados, la proporción del porcentaje de canon o licencia.

Y sobre el particular conviene comenzar recordando que el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (incorporado a nuestro sistema normativo a través de la Ley N° 23.311) establece, como principio general en materia de valoración, la preeminencia del "valor de transacción", es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación. Esta es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el Acuerdo, quedando excluido el empleo de valores ficticios o arbitrarios e instaurándose una noción positiva del valor.

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

En este sentido, el artículo 8° del Acuerdo establece que "...para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por mercancías importadas: ...c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercaderías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como **condición de venta** de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar ...".

Asimismo, se ha dicho que del art. 8° inc. c) del Acuerdo surge que el referido ajuste exige la concurrencia de tres elementos, a saber: a) que existan cánones o derechos de licencia no incluidos en el precio de las mercaderías, b) que se verifique una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercancías importadas y c) que aquéllos sean **condición de venta** (confr. Lascano, Juan Carlos "El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas" Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires 2007, pág. 213).

VII.- Que, de otro lado y a los fines de una mejor comprensión de la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, cabe precisar el significado de algunos de los elementos que integran la definición de valor de transacción.

En este sentido, debe considerarse que la venta de mercaderías comprende, a veces, la transferencia de ciertas creaciones de la mente que se encuentran protegidas por la legislación y se conocen como derechos de propiedad intelectual.

El mencionado Acuerdo de Valoración ha previsto que, bajo ciertas condiciones, las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usar esa creación intelectual formen parte del valor en aduana de las mercaderías, junto con el precio estipulado para aquellas.

Conviene a esta altura recordar que un canon, derecho de licencia o regalía en el sentido indicado en el artículo es toda suma de dinero pagada por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual relacionadas con las mercaderías importadas, o por la licencia al uso de estos derechos, y que se efectiviza en favor del titular de dichos derechos o quien tuviere la prerrogativa jurídica en orden a su percepción (vgr: cesionario del derecho creditorio, sub-licenciante etc.) e impusiere su pago como **condición de venta** del producto o de la concesión del uso y/u/o explotación económica del derecho intelectual.

En lo atinente al requisito de que el canon o licencia guarde relación con las mercaderías importadas y no con cuestiones ajenas a su provisión, se ha dicho que el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible (confr. Sherman y Glashoff, citado por Lascano, op. cit. pág. 225).

Finalmente, el requisito de que el pago del canon o licencia constituya **"condición de venta"** de las mercaderías, se refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor no venda al comprador las mercaderías para su exportación sin que se pague un canon o derecho de licencia, o que el comprador no pueda adquirir o importar las

mercaderías objeto de valoración legal y, definitivamente, si no paga cánones y derechos de licencia (esta Sala in re: "Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (T.F. 27802-A) c/DGA", Expte N° 8047/2012, fallo del 31/05/2012).

VIII.- Que de las constancias obrantes en el expediente administrativo n° 12435-3-2005 surge que:

(i) mediante la destinación n° 04 038 IC04 004792 A, oficializada el 5/10/2014, Ediciones Urano S.A., importó 29.879 unidades del libro "El Código Da Vinci", copyright de Dan Brown del año 2003 (fs. 3, ver sobre contenedor).

(ii) mediante la mencionada destinación de importación se documentó ante el servicio aduanero la transacción llevada a cabo entre el importador, Ediciones Urano S.A. (el comprador) y el exportador en Perú, la firma Quebecor World Perú S.A. (el vendedor), de acuerdo con la factura comercial n° 003-0002026 de fecha 23/09/2004 por un valor total de U\$S 53.531,22 (ver fs. 1/6 de la documentación complementaria del sobre contenedor).

(iii) Autorización emitida por Ediciones Urano SA de España para imprimir el "El Código Da Vinci" en los siguientes términos: "[p]or el presente contrato autorizamos a Ediciones Urano S.A. (de la Argentina), para imprimir nuestro título "El Código da Vinci" en la Argentina o en cualquier otro país de América Latina. El costo será a cargo de Urano Argentina que también se compromete a cancelar los royalties, equivalentes al 10% de P.V.P. Argentino y enviarlos a Ediciones Urano, S.A. España" (fs. 38).

Asimismo, de las constancias obrantes en el presente expediente surge el organismo jurisdiccional administrativo dispuso, como medida para mejor proveer, intimar a la firma Ediciones Urano S.A. de Argentina, para que acompañara el contrato suscripto con Ediciones Urano S.A. de España, en virtud del cual se comprometió a pagar los "royalties" equivalentes al 10% del precio de venta al público argentino. En respuesta a la intimación, la recurrente se limitó a acompañar una copia de la "Autorización para imprimir El Código Da Vinci", que ya se encontraba agregada a las actuaciones administrativas correspondientes a la causa (ver fs. 87 de la presente causa y fs. 38 de las act. adm. cit.).

IX.- Que, analizado lo reseñado en el considerando anterior, a la luz de la normativa vigente, cabe concluir que:

(i) en función de los propios términos del Acuerdo, los cánones y derechos de licencia abonados como **condición de venta** de las mercaderías -que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, pero que se relacionen con las mercaderías objeto de valoración- deben formar parte del valor en aduana de las mercaderías.

(ii) Ediciones Urano S.A. Argentina importó 29.789 unidades del título "El Código Da Vinci" de Perú, pagando al vendedor (Quebecor World Perú S.A.) únicamente el costo de impresión, según consta en la factura comercial emitida por el vendedor, por lo que resulta de toda claridad que el derecho de autor no se encontraba incluido en dicha transacción.

(iii) Ediciones Urano de Argentina S.A. pudo realizar la operación antes citada, toda vez que contaba con la autorización de Ediciones Urano de España, estando además comprometida "...a cancelar los royalties, equivalentes al 10% del P.V.P. Argentino y enviarlos a Ediciones Urano S.A. de España".

En tales condiciones, no caben dudas que Quebecor World Perú S.A. imprimió y exportó a la Argentina los 29.789 ejemplares del libro "El Código da Vinci", al margen de toda relación vinculada al pago de los derechos intelectuales de la obra, pues aparte de que no era la titular (en forma directa o indirecta) de dichos derechos y por lo tanto no le asistía prerrogativa o facultad de cobro alguno al respecto, por su parte, la firma importadora Ediciones Urano de Argentina contaba con la autorización correspondiente del titular de los derechos de autos (Ediciones Urano SA de España) contra el pago de las sumas pertinentes, por el valor del 10% del precio de venta al público, de manera tal que se encontraba facultado a la adquisición de los libros impresos a terceros, libre del pago del canon.

Es decir que el pago de regalías no fue en modo alguno (ni puede ser así tenido en cuenta) considerado como **condición de venta** de los libros, en la operación de importación objeto de autos, pues no sólo no se pagaron derechos de autor al impresor y exportador Quebecor World Perú, sino que tampoco debía hacerse abono de tales créditos a dicha firma, habida cuenta de que carecía de toda prerrogativa o facultad jurídica sobre ellos.

Ha de tenerse presente a esta altura, que el derecho de licencia o regalía en el sentido indicado en el Acuerdo de Valoración es toda suma de dinero pagada por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual relacionadas con las mercaderías importadas, o por la licencia al uso de estos derechos; dentro de los cuales, 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. Y en lo atinente al requisito de que el canon o licencia guarde relación con las mercaderías importadas y no con cuestiones ajenas a su provisión, se ha dicho que el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible (Sala II, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/ DGA", 25/11/10, considerando X y sus citas).

Desde esta perspectiva, y a los fines del correcto ajuste de valor, corresponde tomar debida razón de los extremos fácticos que conforman la concreta operación bajo análisis, dentro de los cuales constituye un factor relevante el concerniente a la determinación acerca de si el comprador puede o no adquirir las mercaderías sin asumir ante el vendedor la obligación de pagar regalías; por manera que la sola existencia de un contrato de licencia entre un licenciente y un licenciataria, por un lado, y de un contrato de venta entre el licenciataria

(como comprador e importador) y un vendedor no vinculado con el licenciante (ni titular en modo alguno al derecho de cobro del canon), por el otro, no son suficientes para considerar que la venta está condicionada al pago de las regalías.

De suerte tal que, cuando como aquí ocurre, en que el importador ha adquirido un bien tangible (el libro impreso), sin que de manera inescindible estuviera o debiera considerarse incluido en el precio de venta el valor del canon, del cual es titular -en el caso- un tercero ajeno a la relación importador-exportador y por ende a la operación bajo análisis, es dable concluir que se trata de en definitiva de un derecho de licencia que no formó parte del precio abonado o por abonar por los soportes físicos (libros impresos), y cuyo pago por cierto en modo alguno condicionaba la entrega de las mercaderías (conf. CNCont. Adm., Sala V, doct. fallo del 4/4/12 Expte. N° 19.364/11 "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 26834-A) c/DGA", del voto de la mayoría).

Consecuentemente, corresponde admitir el recurso de Ediciones Urano SA, revocar la sentencia apelada y dejar sin efecto el art. 3° de la resolución aduanera n° 171/10; con costas a la demandada vencida (art. 68,1° parte del C.P.C.C.N.).

X.- Que con respecto al recurso interpuesto por el servicio aduanero, ha de tenerse en cuenta de manera primordial que en función de cuanto se lleva expuesto y decidido, el ajuste de valor practicado por la autoridad aduanera ha quedado sin efecto.

A ello se añade que de las constancias obrantes en el expediente administrativo (reseñadas en los considerandos precedentes) resulta con absoluta claridad que los datos allí volcados coinciden, en cuanto a precio, peso, naturaleza y cantidad de mercadería con la consignada en la factura de exportación, la Carta de Porte, el Bill of Landing y el Manifiesto de Carga, y que como correctamente afirmó el Tribunal Fiscal, "la eventual diferencia de valor entre el precio efectivamente pagado y el que corresponda pagar a criterio de la aduana, no es constitutiva de la infracción tipificada en el art.954 CA, en razón de que la declaración no resultó inexacta", por todo lo cual ha de concluirse en la absoluta ausencia de sustento de la imputación formulada.

En tales condiciones, y toda vez que la declaración no resultó inexacta, en los términos del art. 954 incs. a) y c) del C.A., corresponde rechazar el recurso intentado y confirmar la sentencia apelada, en cuanto revocó la multa impuesta en el art.1 de la resolución fallo N° 171/10 de la Aduana de Mendoza, con costas a la demandada vencida (art. 68,1° parte del C.P.C.C.N.).

Por lo expuesto; el Tribunal **RESUELVE:** 1°) admitir el recurso de Ediciones Urano SA a fs.108/117, revocar la sentencia apelada y dejar sin efecto el art. 3° de la resolución aduanera n° 171/10; 2°) rechazar el recurso interpuesto por el Estado Nacional a fs. 123/128 y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto dejo sin efecto la multa impuesta en el art.1 de la Resolución Fallo N° 171/10. Con costas de ambas instancias al Fisco Nacional en su calidad de vencido (arts. 68, 1° parte y 279 del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.-

LUIS M. MARQUEZ

MARIA CLAUDIA CAPUTI

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA