



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Sentencia Sala E, EX-2019-8888240 (PIRELLI NEUMATICOS SAIC)

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria, y Horacio Segura (Vocal subrogante de la vocalía de la 14 ° Nominación) con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **EX-2019-8888240-APN-SGASAD#TFN (PIRELLI NEUMATICOS SAIC)**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta la firma PIRELLI NEUMATICOS SAIC por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 71/2019 (DV VACD) dictada en la Actuación SIGEA 13681-42-2010/13, por la que se dispuso, RECHAZAR el planteo de nulidad efectuado por la firma PIRELLI NEUMATICOS SAIC y RECHAZAR POR EXTEMPORANEO la impugnación que fuera interpuesta. Sostiene que las notificaciones por medios electrónicos son nulas, de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 14 LPA, relata que las notificaciones son el resultado de un Estudio de Valor llevador adelante por la División de Empresas Vinculadas a Pirelli Neumáticos SAIC, iniciando con el requerimiento para aportar información, notificado el 7/3/2018 al domicilio físico y presentándose mediante apoderado a dar cumplimiento el 13/4/2018 constituyo domicilio especial y en su posterior presentación del 27/4/2018 lo mantuvo, conf. art. 1001 a 1003 del CA. Advierte que las Notas n° 732/2018 y 738/2018 no se notificaron el domicilio especial constituido por la firma sino que en su domicilio electrónico SICNEA. Entiende que el cargo aduanero reconoce su causa y motivación en el estudio de valor que debieron ser notificadas en el domicilio constituido, señala a que por involuntarios problemas administrativos internos de la sociedad, los actos indebidamente notificado vía SICNEA no llegaron a su conocimiento, por lo que vio impedida de interponer el recurso de impugnación, tomando conocimiento de que había sido notificado en octubre de 2018 por medios electrónicos en el CUIT de la firma y ante un inminente suspensión de la firma del Registro de Importadores y Exportadores debido a una deuda impaga. Señala la normativa aplicable art. 1001 del CA, y la Ley 27.430 que incorporo el SICNEA como opción, y la Resolución AFIP n° 3474. Afirma que no se encuentra contravirtiendo el SICNEA ni plantea su invalidez sino que sostiene que el mismo no resulta aplicable en aquellos casos en los que se haya presentado ante el servicio aduanero y constituido domicilio especial. Desarrolla la normativa utilizada en el Estudio de Valor. Sostiene la inexistencia

de relación entre los cánones y las mercaderías importadas, analiza el caso en particular a través de opiniones consultiva y advierte que deben separarse los cánones relacionados con los procesos de fabricación de las mercaderías importadas, normalmente responden a la existencia de una patente y por otro lado cánones relacionados con una marca comercial de producto que adquiere relevancia en el momento de la venta de la mercadería.

Explica el funcionamiento histórico de la firma. Reitera que no existe relación alguna entre la mercadería importada (insumos) y las regalías pagadas por Pirelli Argentina a la licenciante. Considera que no se encuentran cumplidos los requisitos previstos del art. 8 párrafo 1 del Acuerdo del GATT toda vez que los cánones y derechos de licencias no están relacionados con las mercaderías objeto de valoración, ni el pago de las regalías constituye condición de venta de la mercadería, por lo que el cargo y el ajuste devienen improcedentes. Cita abundante doctrina y jurisprudencia. Impugna liquidación en cuenta observa se incluyeron operaciones de productos terminados para la reventa. Asimismo, advierte una errónea determinación de la cuantía del ajuste por inclusión del porcentaje de regalías abonadas por transferencia de know-how. Ofrece prueba. Hace reserva de caso Federal. Solicita se haga lugar al planteo de nulidad de la notificación de las notas y del cargo, haciéndose lugar al recurso de impugnación interpuesto y se deje sin efecto el Cargo.

II.- Que el fisco contesta el traslado conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria, como así también toda la documentación, que no sea objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Hace un *racconto* de lo ocurrido en sede aduanera. Manifiesta que la notificación es válida y se encuentra exclusivamente vencido el plazo que poseía la firma para impugnar en sede aduanera conf. los arts. 1053 y 1055 del CA. Expone que el Cargo tributarios aduanero fue debidamente notificado el 4/10/2018 y la actora interpuso recurso de impugnación ante el servicio aduanero con fecha 14/8/2019, con lo cual el Cargo se encuentra firme. Rechaza el planteo utilizado por la actora que ante la falta de interposición de manera temporánea del recurso de impugnación del Cargo n° 20/2018 lo tomó como una salida para plantear la nulidad de la notificación para así hacer renacer el plazo del recurso pretendido. Señala que en su recurso la misma actora reconoce haber sido notificada electrónicamente por SICNEA amparándose en que hubieron involuntarios problemas administrativos internos en la sociedad por lo que los actos notificados vía SICNEA no llegaron a su conocimiento. Afirma que surge claramente que la notificación fue enviada al CUIT de la firma responsable de la obligación tributaria conf. art. 786 del CA, además resalta que la cédula enviada ha sido “notificada” ello surge del ítem de estado de la misma, no solo figurando día y hora, sino también nombre y apellido de la persona autorizada por la misma empresa. Cita y explica los arts. 1012 y 1013 del CA y su vinculación con la RG AFIP 3474/2013 (BO 10/4/2013) y la RG AFIP 4070/2017. Afirma que toda vez que la firma en trato a la fecha de la emisión de la notificación de la liquidación de tributos de los actuados se encontraba adherida al SICNEA no resulta procedente por parte de la importadora desconocer la existencia y validez de dicha notificación. Sostiene que corresponde rechazar el planteo de nulidad formulado por la recurrente respecto de la notificación, teniendo en cuenta la fecha de notificación del cargo del 4/10/2018 y la fecha de impugnación del 14/8/2019 conforme el art. 1055 del CA, y por ello debe tenerse por extemporáneo el mismo, confirmándose en todos sus términos la resolución con costas a la actora. Hacer reserva de caso Federal. Solicita que oportunamente se confirme en todos sus términos la resolución aduanera objeto de apelación, con expresa imposición de costas a cargo de la actora.

III.- Que contestado el recurso, se abre a prueba la causa mediante PV-2021-121439139-APN-VOCXV#TFN. En la PV-2026-40095025-APN-VOCXV#TFN se declara el cierre del periodo probatorio. Con la PV-2026-40271532-APN-VOCXV#TFN se elevan los autos a la Sala “E” y se pone los autos para alegar, haciendo uso la actora mediante IF-2026-46402182-APN-DTD#JGM y la representación fiscal mediante IF-2026-46812418-APN-DTD#JGM y mediante IF-2026-48048956-APN-VOCXV#TFN se los pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 13681-42-2010/13 se inician con la Nota n° 737/2018 (DV EVIN). A fs. 2/8 luce Estudio de Valor- Nota n° 732/2018 (DV EMVI)-. A fs. 10 luce resumen de liquidación. A fs. 11 luce cedula SICNEA dirigida a la importadora. A fs. 12 luce Cargo n° 20/2018. A fs. 14/30 con fecha 14/8/2019 luce escrito “Se notifica – interpone recurso de impugnación – nulidad de notificación – reserva del caso federal-. A fs. 39 luce escrito “Se presenta- acompaña” del 13/4/2018. A fs. 40 luce escrito acompaña del 27/4/2018. A fs. 41 luce copia de la cédula SICNEA notificando el día 4/10/2018 las Notas 738/18 (DV EVIN) y 732/2018 (DV ENVI) dirigida a la importadora. A fs. 43/93 luce documental acompañada por la actora. A fs. 94 la actora se presenta nuevamente y acompaña documental a fs. 95/103. A fs. 104 /105 luce Nota n° 360/2019 (DV IMGV). A fs. 107 luce Nota n° 509/2019 (DI VACO). A fs. 109 y 110/151 se presenta la actora y acompaña certificación contable y documental pertinente. A fs. 152/154 luce Dictamen n° 75/2019. A fs. 156/161 luce Resolución n° 71/2019 (DI VACD). A fs. 163 luce cédula de notificación, seguidamente se acredita la interposición de recurso ante el TFN.

V.- Que corresponde resolver el planteo realizado por la actora de nulidad absoluta de las notificaciones por medios electrónicos de las Notas 732/2018 (DV EMVI), 738/2018 (DV EVIN) y del Cargo n° 20/2018, toda vez que sostiene que habiendo constituido domicilio especial en los actuados ante requerimientos de fecha 7/3/2018 de la División Empresas Vinculadas se presentó con fechas 13/4/2018 y 27/4/2018, atento ello se agravia por cuanto las mencionadas notas y el cargo fueron notificados por SICNEA a la CUIT de la firma importadora, lo que le permite concluir que el cargo aduanero reconoce su causa y motivación en el estudio de valor efectuado y que debieron ser notificados en el domicilio especial constituido. Cabe señalar que la actora reconoce en su recurso de apelación que los actos notificados por SICNEA no llegaron a su conocimiento debido a “involuntarios problemas administrativos internos de la sociedad”, por lo que se vio impedida de interponer el recurso de impugnación.

Que de las actuaciones administrativas n° 13681-42-2010/13 resulta que a fs. 12 luce el Cargo n° 20/2018 formulado por la suma de u\$s 5.254.566,21 (ver fs. 10), le ha sido notificado a la importadora “PIRELLI NEUMATICOS SOCIEDAD ANONIMA INDUSTRIAL Y COMERCIAL” el día 4/10/2018 16:25:22, surgiendo de dicha constancia que mediante la notificación Número 18001NOTI051118R – Motivo: “Liquidaciones de tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no esté contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones” se le hizo saber que “Queda usted notificado respecto del incremento del valor en Aduana determinado en el estudio de valor que tramita en el ámbito de División de Empresas Vinculadas (...) Por lo expuesto intimase a abonar el presente **cargo** en el perentorio termino de 10 (diez) días hábiles contados a partir de la recepción de la presenta notificación. Asimismo, se informa a usted la posibilidad de deducir contra el acto que se notifica el PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACION que contempla el art. 1053 y siguientes del Código Aduanero, con los formalidades previstas en los arts. 1030/1034 del citado cuerpo legal siendo el plazo para su deducción de 10 (diez) días hábiles contados desde su notificación”.

Asimismo en el mismo cargo se agrega: “Vencido el plazo citado, el importe a pagar será exigido con más los accesorios que prevé el art. 794 del CA. En tal sentido las obligaciones tributarias aduaneras nacidas con posteridad a la sanción de la Ley 25561, se liquidan y cancelan en la forma establecida por el art. 20 de Ley 23905. Es decir que la misma se cancela en pesos, se aplicara el tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago. Asimismo, se le hace saber que contra la presente liquidación podrá interponer la impugnación en los términos del art. 1053 y siguientes del C.A (...) mediante la via electrónica utilizando el Sistema Informático de Trámites Aduaneros - RG3754 AFIP o bien personalmente ante División Impugnaciones....”.

VI.- Que el mencionado Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA) fue

implementado por la AFIP a fin de comunicar y notificar los actos inherentes a los procesos de gestión y control mediante el dictado de la Resolución RG 3474/2013 (BO 10/04/2013).

Que en el art. 1 de la RG AFIP 3474/2013 se dispuso: “Impleméntese el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), cuyas características técnicas, procedimientos y funcionalidades se consignan en el Anexo I de la presente...” y en el art. 2 se estableció: “Este Organismo podrá utilizar el SICNEA para comunicar y notificar los actos inherentes a los procesos de gestión y control, como también los que se detallan en el Anexo II de la presente. **Los documentos digitales y su comunicación y/o notificación mediante el SICNEA gozarán de plena validez legal y eficacia jurídica, constituyendo medio de prueba suficiente de su existencia y de la información contenida en ellos...**”.

Que en el art. 3 de RG AFIP 3474/2013 y su mod. RG 4070-E vigente a la fecha de la notificación en cuestión se dispuso que “El servicio “web” SICNEA será asignado, en forma automática, a los siguientes sujetos: ...c) **Importadores y exportadores** que sean usuarios o pretendan el acceso a regímenes que requieren condiciones calificadas para adherir a ellos, los que se detallan en el Anexo III de la presente, d) **Los restantes importadores y exportadores**”, estableciendo que “**Para los sujetos indicados en los incisos precedentes, la utilización del SICNEA será una condición necesaria para la inscripción y permanencia en los Registros Especiales Aduaneros**” y que “**La utilización del SICNEA implicará el conocimiento y aceptación de las condiciones establecidas en el citado Anexo IV**”.

Que en el Anexo II de la referida Res Gral AFIP 3474/2013 se dispone los “ACTOS QUE PODRAN SER COMUNICADOS Y NOTIFICADOS MEDIANTE EL SICNEA”: entre los cuales, en lo que aquí interesa, se encuentran “1. Liquidaciones de tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no esté contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.”

Que en el ANEXO IV se establece la “**FORMULA DE ADHESION**” en la que expresamente se consigna que al adherir formalmente al Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA) se deberá declarar que se aceptan las siguientes condiciones: “...CUARTA: Las comunicaciones y notificaciones realizadas mediante el SICNEA serán válidas y plenamente eficaces a todos los efectos legales, QUINTA: Acepto la prueba de la existencia de las comunicaciones y notificaciones electrónicas que surjan de los elementos que componen el SICNEA y toda otra prueba emitida por el mismo, SEXTA: Las comunicaciones y notificaciones electrónicas no podrán revocarse bajo ninguna forma o medio a mi alcance...”.

Que conforme la normativa desarrollada y aplicable a su respecto en virtud a la adhesión al régimen al que se encontraba y se encuentra sometida, ha aceptado que las comunicaciones y notificaciones realizadas mediante el SICNEA serán válidas y plenamente eficaces a todos los efectos legales y; así como la prueba de la existencia de las comunicaciones y notificaciones electrónicas que surjan de los elementos que componen el SICNEA y toda otra prueba emitida por el mismo (cfme el ANEXO IV “FORMULA DE ADHESION” de la Res Gral AFIP 3474/2013 y mod.).

VII.- Que de lo expuesto resulta, que en atención a que la aquí actora a la fecha de la emisión de la notificación del Cargo n° 20/2018 y de las mencionadas notas, se encontraba adherida al Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), no resulta procedente por parte de la importadora desconocer la existencia y validez de la notificación, que conforme surge de la impresión glosada a fs. 11 de las act. adm, se produjo el 4/10/2018 16:25:22 y a fs. 41 luce copia del SICNEA 18001 NOTI 048796M notificada el 1/10/2018.

Que carecen de sustento los argumentas expuestos por la recurrente para fundar el planteo de nulidad efectuado

en relación a la notificación practicada, al reconocer que los actos notificados por SICNEA no llegaron a su conocimiento “por involuntarios problemas administrativos internos de la sociedad”, y la pretensión de imponer el domicilio especial para llevar adelante la notificación. Ello así, toda vez que según surge de la norma aludida y aplicable a su respecto en virtud a la adhesión al régimen al que se encontraba y se encuentra sometida, ha aceptado que las comunicaciones y notificaciones realizadas mediante el SICNEA serán válidas y plenamente eficaces a todos los efectos legales y; así como la prueba de la existencia de las comunicaciones y notificaciones electrónicas que surjan de los elementos que componen el SICNEA y toda otra prueba emitida por el mismo (cfme el ANEXO IV “FORMULA DE ADHESION” de la Res Gral AFIP 3474/2013 y mod.).

Que en los términos de lo expuesto precedentemente corresponde declarar valida la notificación tanto de las Notas 738/2018 y 732/2018 y, del Cargo n° 20/2018 la primera fue efectuada mediante SICNEA 18001 NOTI 048796M, estado: notificada el 1/10/2018 y la segunda mediante SICNEA 18001NOTI051118R, estado: notificada a 4/10/2018 dirigida a PIRELLI NEUMATICOS SOCIEDAD ANONIMA INDUSTRIAL Y COMERCIAL y en esta última expresamente se dispuso “SE INTIMA el pago del importe señalado, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la presente. Vencido el plazo citado, además del importe del cargo deberá abonar los intereses que se devenguen hasta la fecha de efectivo pago pago, de conformidad con lo establecido en el Art. 794 del C.A”.

Que en virtud de los antes expuesto corresponde rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, con costas (art. 1163 del Código Aduanero).

VIII.- Que en atención a lo resuelto, debe señalarse que al considerarse valida la notificación de fecha **4/10/2018** del mencionado Cargo dirigida a la importadora, de conformidad a lo dispuesto en los arts. 1053 inc a), 1055 y sgtes. del CA, a la fecha en que la aquí actora presentó la impugnación del mismo **14/8/2019-** ver fs. 14/30 el plazo de diez (10) días establecido en el art. 1055 del CA se encontraba claramente vencido, motivo por el cual, en estos autos, no cabe más que declarar que la resolución apelada, por la que se dispuso “DECLARAR EXTEMPORANEO el recurso de impugnación” se ajusta a derecho.

Que teniendo en consideración lo expuesto no cabe más que confirmar la resolución apelada, con costas a la actora (art. 1163 del Código Aduanero), con el efecto de que ha quedado firme el cargo involucrado en la causa, aunque no ha pasado en autoridad de cosa juzgada conforme doctrina de los arts. 1139 y 1183 del Código Aduanero en cuanto la resolución que se confirma no se ha expedido sobre el fondo de la cuestión, por lo que el administrado a través del procedimiento de repetición previsto en el Código Aduanero, art. 1068 y siguientes, previo pago del importe exigido por la Aduana, puede solicitar ante la DGA la revisión de la cuestión, es decir la procedencia o no del ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero. Ello así, resulta de la Exposición de Motivos del Código Aduanero al comentar los arts. 1183 y 1069.

IX.- Que por la forma que se resuelve la presente es que no corresponde el tratamiento del resto de los agravios esgrimidos.

Por ello, voto por:

1.- Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, con costas (art. 1163 del Código Aduanero).

2.- Confirmar la Resolución n° 71/2019 (DI VACD) dictada en las actuaciones administrativas n° 13681-42-2010/13, con costas (art. 1163 del Código Aduanero).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Doy por reproducido el relato expuesto en los considerandos I a IV del voto del Dr. Héctor Hugo Juárez.

II.- Corresponde resolver, en primer lugar, el planteo de nulidad de las notificaciones realizadas por medios electrónicos el 04.10.18, de las notas 732/18, 737/18 y del cargo 20/18. Ello conforme el fundamento de la actora de haber constituido, previamente, domicilio especial, cuestionando que tales notificaciones no hayan sido dirigidas a ese domicilio, constituido en el expediente administrativo.

Del análisis de las actuaciones administrativas, resulta que el expediente SIGEA 13681-42-2010, mediante el cual se formula el cargo 20/18, fue iniciado con el requerimiento de información efectuado en el marco del estudio de valor, que puede verse a fs. 36 de las act. adm. Tal requerimiento fue notificado al domicilio físico de la empresa Pirelli Neumáticos S.A.I.C., cito en Cervantes 1901, Merlo, Provincia de Buenos Aires.

Al presentarse a contestar el requerimiento, la actora constituyó domicilio a los efectos de las presentes actuaciones en Suipacha 1111, piso 2, CABA (ver fs. 39 de las act. adm.), domicilio que fue mantenido al realizar una presentación posterior (ver fs. 40 de las act. adm.).

Al respecto, debe recordarse que el Código Aduanero en el art. 1001 establece que *“Toda persona que compareciere ante el servicio aduanero deberá, en su primera presentación, constituir domicilio dentro del radio urbano en que la oficina aduanera respectiva tuviere su asiento o bien mediante alguno de los medios electrónicos que estableciere la reglamentación”* y en el art. 1003 se dispone que *“Siempre que el interesado no hubiera constituido domicilio, el registrado ante el servicio aduanero que estuviere ubicado fuera del radio urbano de la oficina aduanera en que tramitare la actuación, será considerado como domicilio constituido al solo efecto de practicar la primera notificación. En ella se le advertirá que debe constituir domicilio en la forma prescripta en el artículo 1001 del CA dentro del plazo de Diez (10) días bajo apercibimiento de lo previsto en el art. 1004 del CA”*.

A *fortiori*, debe señalarse que el art. 1034 del CA establece, entre las disposiciones especiales para los procedimientos de impugnación, que en todas las presentaciones en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas será obligatorio el patrocinio letrado. En esta línea, la obligación legal de la actora de presentarse mediante patrocinio letrado nunca puede traer como consecuencia una violación de su derecho al debido proceso subjetivo, cristalizado en la pérdida del derecho a impugnar el cargo en cuestión, por dirigir la Aduana la notificación, estando perfectamente al tanto de lo actuado por la parte, al domicilio electrónico de la empresa y no al especialmente constituido. Del análisis de lo expuesto se deriva que la Aduana dirigió erróneamente la notificación de las notas y del cargo cuestionado en autos a la CUIT -domicilio electrónico- de la empresa, cuando el apoderado de la firma había constituido expresamente un domicilio procesal en las actuaciones al momento de contestar el requerimiento que la Aduana efectuara, momento a partir del cual todas las notificaciones que debieran realizarse en las actuaciones debieron haber sido cursadas a ese domicilio, o bien hasta tanto se intime fehacientemente a la parte a constituir domicilio procesal electrónico.

No obsta lo expuesto el hecho que la firma se encontrara adherida al sistema SICNEA, toda vez que es recién a partir del 16.04.21 -fecha en la cual se encontraba vigente la medida de distanciamiento social, preventivo y obligatorio dictada con motivo de la pandemia de COVID-19-, con el dictado de la resolución general 4966/21, que se estableció la obligatoriedad de constituir domicilio electrónico SICNEA para los importadores, exportadores, sus apoderados y los abogados que actúan en carácter de letrados patrocinantes o en el doble carácter de patrocinantes y apoderados en actuaciones ante el servicio aduanero (art. 3). De ello se deriva que previo al dictado de la citada resolución la adhesión a dicho sistema resultaba ser de naturaleza optativa, por lo que, si el apoderado de la firma optó expresamente por constituir domicilio físico a los efectos de las presentes

actuaciones en Suipacha 1111, piso 2, CABA, allí debieron dirigirse las sucesivas notificaciones y no al domicilio electrónico de la empresa.

Asimismo, en esta materia debe prevalecer un criterio favorable al ejercicio del derecho de defensa y de tutela al derecho de propiedad -ambos de raigambre constitucional, arts. 17 y 18 de la Carta Magna- por encima de un criterio formalista, máxime cuando la Aduana conocía cabalmente cuál era el domicilio constituido especial para notificar eficazmente, siendo la finalidad virtuosa de tales actos de comunicación poner en conocimiento de la parte la pretensión del fisco (ver al respecto las normas del Código Aduanero en la materia, arts. 1012 a 1017), no lograr que esa voluntad administrativa adquiriera firmeza de modo unilateral, sin intervención del interesado que había actuado razonablemente frente al Fisco, conforme las normas legales. La buena fe en el trámite de un expediente administrativo es un principio general que alcanza paritariamente al Fisco y al administrado.

Por ello, corresponde hacer lugar al planteo de nulidad de las notificaciones opuesto por la actora.

III.- Aclarado ello, y yendo al fondo de la cuestión, corresponde expedirse sobre la procedencia del cargo 20/18.

La pretensión fiscal se funda en el ajuste de valor realizado por la División Empresas Vinculadas, mediante el cual se concluyó que las regalías abonadas por el importador a lo largo de los ejercicios 2013/2016 debían adicionarse a los valores FOB de las importaciones documentadas durante dichos años, cuyo destino fue intervenir en el proceso de fabricación y posterior venta de los productos licenciados que las generaron. Sobre tal base se determinó la diferencia tributaria reclamada, con sustento en el art. 8.1.c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

III.1.- Resulta procedente recordar, en primer lugar, que la ley 24.425 aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC, y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT. Incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

El Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el Valor de transacción, tal como se define en el art. 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. El referido art. 1 dispone: *“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 art. 8...”*. En la Introducción General del Acuerdo se señala que el Valor de transacción, tal como se define en el art. 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente acuerdo. El art. 1 debe considerarse en conjunción con el art. 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Específicamente, establece que *“1. 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 las mercancías importadas: ...c) 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;”*.

El Acuerdo establece entonces como necesaria la concurrencia de 3 condiciones para poder efectuar el ajuste por pago de cánones y derechos de licencia. Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercaderías

objeto de valoración, que constituyan una condición de venta y que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar las mercaderías. Sobre esta base la Aduana procedió a realizar el ajuste que se discute en autos.

III.2.- Aclarado ello, se advierte que el ajuste fue realizado a partir del análisis del contrato de licencia de patentes y asistencia técnica, que fuera acompañado por la actora a fs. 43/93 de las act. adm. De tal documentación surge que PIRELLI NEUMÁTICOS S.A.I.C. –licenciataria- celebró un contrato de concesión de licencia con PIRELLI PNEUMATICI S.P.A. –licenciante-, mediante el cual se otorgó a la licenciataria una licencia no exclusiva, según las patentes del licenciante, para usar la información técnica para fabricar, hacer fabricar y vender los productos en el territorio, a cambio del pago de una regalía anual.

En base a lo expuesto, el servicio aduanero consideró que las regalías abonadas por la actora a la licenciante del exterior debían adicionarse al valor en aduana declarado en los despachos de importación oficializados en los períodos 2013 a 2016, toda vez que los productos que generaron la obligación de pago de las regalías objeto del contrato bajo estudio fueron fabricados con materias primas importadas y productos terminados provenientes principalmente de proveedores vinculados al grupo económico.

Ante esto, la actora sostiene que no existe relación entre los cánones abonados y las mercaderías importadas, que la materia prima genérica es adquirida localmente e importada tanto de proveedores vinculados como de terceros independiente y que la materia prima no posee marca comercial ni patente alguna. Asimismo, sostiene que el pago de las regalías no constituye una condición de venta de las mercaderías importadas, lo que se ve reflejado en el hecho de que los proveedores del exterior no se encuentran en condiciones legales ni contractuales de cancelar o suspender las ventas por una eventual falta de pago de las regalías.

III.3.- Sentado lo que antecede, corresponde dirimir si las regalías devengadas en función del contrato previamente reseñado deben adicionarse a los valores en aduana declarados en los despachos de importación de autos, para lo cual deben verificarse las 3 condiciones establecidas por el art. 8.1.c) del Acuerdo, es decir: **(i)** que estén relacionados con las mercaderías objeto de valoración; **(ii)** que constituyan una condición de venta y; **(iii)** que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar las mercaderías.

Para ello, es útil recordar el criterio sentado por la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re* “Nestlé Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas s/Recurso directo de organismo externo”, expte. 8106/18, en fallo que se encuentra firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, toda vez que el ajuste de valor allí analizado, efectuado en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo, se fundó en el análisis del contrato de transferencia de tecnología celebrado entre partes vinculadas, proyectándose el cargo sobre el valor de las mercaderías importadas a empresas vinculadas a la actora en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo.

Allí se señaló, en el considerando 6), que “para que el canon, derecho o regalía guarde relación con las mercaderías importadas, y no con cuestiones ajenas a su provisión, el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, y que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona. Además, la relación debe poder determinarse mediante datos objetivos y cuantificables, de forma tal que, en caso de importación de partes o de un ingrediente constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta puede estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (confr. Sala III, causa “Neumáticos Goodyear SA c/ DGA”, sent. del 30/04/01, que confirmó un ajuste practicado porque pudo determinarse que los insumos importados para la fabricación de neumáticos, provistos por la casa matriz de productor y otras empresas vinculadas, representaban el 90% del producto terminado)”.

“Para resolver éste y otro tipo de inconvenientes, la legislación europea prevé que las regalías pagadas por el derecho a utilizar una marca de fábrica o de comercio únicamente se adicionen al valor de transacción cuando pueda comprobarse, en forma simultánea, que: a) las regalías afectan a las mercaderías revendidas en el mismo estado en que se importaron o después de ser objeto de una operación sencilla, de modo que pueda cuantificarse sin dificultad el importe correspondiente a las mercaderías importadas; b) las mercaderías se comercializan con la marca por la que se paga el canon, colocada antes o después de la importación; c) el comprador no goza de libertad para adquirir esas mercaderías a otros proveedores no vinculados al vendedor. Es decir que, una hipótesis clara de ausencia de relación se presenta cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor. Así, si de conformidad con el contrato de licencia el comprador puede usar la marca tanto si adquiere las mercaderías al vendedor, que es a la vez otorgante de la licencia, como a un proveedor independiente de aquél, o incluso fabricarlas por su propia cuenta, las regalías no se deben adicionar al valor en aduana porque no hay relación entre lo tangible y lo intangible (en igual sentido, confr. esta Sala, causa 10.056/15 “World Sport SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 15/9/15, y sus citas)”.

En aquel caso y en el presente, la Aduana omite considerar que el contrato general de licencia no establece limitación alguna en punto a los proveedores de productos terminados para reventa o de materias primas que se emplean en la fabricación. Más aún, puede verse del contrato que luce a fs. 43/93 de las act. adm., que no se realiza referencia alguna a la fabricación y/o provisión de las materias primas necesarias para elaborar los productos, por el hecho de tratarse, únicamente, de un contrato de transferencia de tecnología. A mayor abundamiento, es la propia Aduana quien sostiene en la nota 732/18, base del ajuste, que las materias primas y productos terminados son importados *principalmente* de proveedores vinculados al grupo económico, de lo que se deriva que también existen importaciones de proveedores no vinculados, pero sin realizar distinción alguna al momento de realizar el ajuste, que aparentemente se realiza por todas las importaciones del período. Finalmente, tampoco han sido rebatidas por la Aduana las certificaciones contables acompañadas por la actora a fs. 109/151 de las act. adm., de donde surge que también se abasteció de insumos provistos por proveedores no vinculados, tanto locales como extranjeros.

Por otro lado, debe señalarse que la Aduana no realiza ninguna mención respecto a si las mercaderías importadas poseen marca comercial o patente alguna, por lo que corresponde tener por ciertos los dichos de la actora, en cuanto a que se trata de mercadería de uso corriente –no patentada- y que el comprador puede usar la marca de fábrica tanto si las adquiere del otorgante de la licencia, otro vendedor vinculado o independiente, o incluso si opta por fabricarlas por propia cuenta o a través de compañías subcontratadas, con las que tenga o no relación. De lo expuesto se colige que no resulta posible afirmar que exista relación entre las mercaderías importadas por medio de los despachos investigados y la regalía abonada a la licenciante en virtud del contrato analizado.

III.4.- Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar, además, que el requisito de la condición de venta refiere a la imposibilidad de separar la compra de los bienes importados del pago de los cánones o regalías, de manera que el vendedor pueda rehusar el negocio si no se los abona, o que el comprador tenga prohibido adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga aquéllos. Además el Acuerdo de Valoración prevé que el pago como condición de venta pueda realizarse en forma directa (cuando las regalías se pagan al propio vendedor) o en forma indirecta (cuando se pagan a un tercero por indicación de aquél) y, para realizar el ajuste en este último caso, ni siquiera es indispensable que exista vinculación entre el vendedor y el titular de los derechos de propiedad intelectual, bastando con que exista un acuerdo entre ambos en virtud del cual el primero no pueda vender las mercaderías si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual.

Es decir que, en definitiva, sólo puede establecer una condición de venta el propio vendedor, o una persona vinculada a él o que haya acordado con él algo al respecto; de lo contrario, cuando el vendedor no sea el otorgante de la licencia, lo que habría son dos contratos separados, y el pago del canon no sería un pago indirecto al vendedor en el sentido del artículo 8 del Acuerdo (confr. Sala IV de la CCAF, *in re* “World Sport SA”, expte. 10056/15).

Sobre el punto, resta señalar que de la prueba rendida en autos resulta que: (i) Pirelli S.P.A. –licenciante- informó que las regalías pagadas por la actora no están relacionadas con la mercadería que esta importa; que el pago de las regalías no es condición de venta alguna, sino que están relacionadas con la tecnología, información y asistencia técnica para desarrollar un proceso o método licenciado para la fabricación de productos comerciales finales distintos a la mercadería importada; que las actividades de reventa no están sujetas al pago de regalías; y que los insumos importados destinados al proceso licenciado son materia prima genérica y no poseen marca comercial ni ninguna patente registrada (ver IF-2022-62537987-APN-DTD#JGM); (ii) Pirelli International Limited informó que las ventas efectuadas a la actora no se encontraban condicionadas al pago de regalías, ni a su parte ni a Pirelli S.P.A. (ver IF-2022-52026305-APN-DTD#JGM y IF-2022-80084845-APN-DTD#JGM); (iii) Pirelli Tyre informó que las ventas efectuadas a la actora no se encontraban condicionadas al pago de regalías, ni a su parte ni a Pirelli S.P.A. (ver IF-2022-52026359-APN-DTD#JGM); y (iv) Pirelli Pneus Ltda. informó que las ventas efectuadas a la actora no se encontraban condicionadas al pago de regalías, ni a su parte ni a Pirelli S.P.A. (ver IF-2022-80084910-APN-DTD#JGM)

III.5.- A partir de todo lo expuesto, no cabe sino concluir que el pago de las regalías se trataba en realidad de una retribución por el uso de las patentes y de la información técnica para fabricar, hacer fabricar y vender los productos en el territorio, toda vez que la venta de las mercaderías no se encontraba condicionada al pago de las regalías que la actora debería efectuar a la licenciante.

Por ello, se concluye que no es posible sostener con base en las constancias de autos, conforme pretende el servicio aduanero, que el pago de las regalías guarde relación con las mercaderías importadas, en los términos del art. 8.1.c) del art. VII del Acuerdo del GATT.

Por ello **VOTO POR:**

- 1.- Hacer lugar al planteo de nulidad de las notificaciones opuesto por la actora, sin costas.
- 2.- Revocar la resolución 71/19 (DI VACD), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA 13681-42-2010/13, y el cargo 20/18, con costas a la Aduana.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan Manuel Soria.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría se resuelve:

- 1.- Hacer lugar al planteo de nulidad de las notificaciones opuesto por la actora, sin costas.
- 2.- Revocar la resolución 71/19 (DI VACD), dictada en las actuaciones administrativas SIGEA 13681-42-2010/13, y el cargo 20/18, con costas a la Aduana.

Regístrese, notifíquese y archívese. Oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse las

actuaciones administrativas en la forma de estilo a la DGA.

