



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

EXPEDIENTE Nº : 2009000973
INTERESADOS :

ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera
FECHA : Lima, 22 de noviembre de 2010

VISTAS las apelaciones interpuestas por

contra la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2008-000367 emitida el 03 de noviembre de 2008 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, que en su Artículo Segundo declaró infundadas las reclamaciones contra las Resoluciones de Determinación y Liquidaciones de Cobranza consignadas en el Anexo que forma parte integrante de la apelada, emitidas por concepto de tributos y multas al amparo del Informe de Fiscalización Nº 181-2005-SUNAT/3B2200 y Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2005-000223.

CONSIDERANDO:

Que es materia de grado resolver las apelaciones interpuestas por las recurrentes contra la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2008-000367 de 03 de noviembre de 2008 que desestimó los reclamos contra las Resoluciones de Determinación y Liquidaciones de Cobranza emitidas por concepto de tributos, y la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2005-000223 y las Liquidaciones de Cobranza emitidas por concepto de multas, al amparo de lo dispuesto por el Informe de Fiscalización Nº 181-2005-SUNAT/3B2200 de fecha 27 de julio de 2005, consignadas en el Anexo que forma parte integrante de la resolución apelada;

Que en consecuencia, se debe determinar si se encuentra arreglada a ley la determinación de tributos y multa a la empresa importadora KS DEPOR S.A. y a la empresa verificadora BIVAC DEL PERÚ S.A.C., como responsable solidaria de acuerdo a la Sexta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros aprobada por la Ley Nº 26461, como resultado de los ajustes de valor (pago de regalías) en las declaraciones de aduanas numeradas por dicha empresa importadora entre los años 2001 a 2004, los cuales se sustentan en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994, la Decisión Nº 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (vigente a esa fecha) y el Decreto Supremo Nº 186-99-EF que aprobó el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio (OMC);

Que en tal sentido, obran en el expediente dos apelaciones, la primera interpuesta por la empresa importadora respecto de los tributos dejados de pagar como consecuencia del ajuste de valor, y la segunda interpuesta por la empresa verificadora respecto del cobro de dichos tributos en virtud de la responsabilidad solidaria a que se refiere la Sexta Disposición Complementaria de la Ley Nº 26461 –Ley de los Delitos Aduaneros;

Que en principio se debe indicar que este Tribunal no efectúa la valoración de las mercancías importadas para la determinación del valor aduanero, atribución que corresponde ser ejercida de manera exclusiva a la Administración Aduanera, sino que se limita a verificar el cumplimiento de las normas de valoración por parte de la misma como sustento de su acto de determinación, a fin de establecer si el ajuste de valor se encuentra o no arreglado a ley;

/...



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

/...

De la apelación interpuesta por la empresa verificadora ASOCIACIÓN BUREAU VERITAS – BIVAC / BIVAC DEL PERU S.A.C.

Al respecto, la Sexta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros aprobada por Ley Nº 26461, vigente a la presentación de las Declaraciones Únicas de Aduanas en cuestión y sustento de la actuación de la Aduana en relación a la recurrente, establecía que: *"El importador y la empresa encargada de la verificación de la operación de importación en que se presentó la discrepancia, en cuanto a la valoración serán responsables solidarios por el pago en la diferencia que se determine entre los tributos pagados y los que realmente correspondían abonar y demás cargos aplicables por moras y multas."*

La Cuarta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros aprobada por Ley Nº 28008, establece la responsabilidad del importador y de la empresa verificadora, al disponer que: *"El importador y la empresa encargada de la verificación de la importación, cuando se presentan las discrepancias, en cuanto a la valoración, cantidad, calidad, descripción, marcas, códigos, series, partida arancelaria serán responsables solidarios por el pago en la diferencia que se determine entre los tributos pagados y los que realmente correspondían abonar y demás cargos aplicables por moras y multas, según corresponda."*

El Tribunal Constitucional con relación a la responsabilidad solidaria de las empresas supervisoras, a través de la Resolución relacionada al Expediente Nº 2226-2007-PA/TC emitida por el Pleno Jurisdiccional, publicada el 07 de abril de 2008 en el diario oficial "El Peruano", y posteriormente mediante la Resolución vinculada al Expediente Nº 05503-2007-PA/TC emitida por la Sala Primera del Tribunal Constitucional, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 27 de septiembre de 2008, ha señalado lo siguiente:

1. En la Resolución del Pleno Jurisdiccional, advierte que la responsabilidad solidaria estatuida mediante la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros aprobada por Ley Nº 28008, genera un estado de responsabilidad solidaria en el que tanto el importador como las empresas verificadoras deben responder con el pago de la diferencia que se determine entre los tributos pagados y los que realmente correspondía abonar, sin perjuicio de los demás cargos aplicables por moras o multas.
2. Agrega que el estatus de responsable solidaria no le corresponde a dichas empresas, pues en materia tributaria tal responsabilidad debe surgir en dos supuestos:
 - Conexión con el contribuyente, siendo que al caso de las empresas verificadoras no podría aplicarse el régimen tributario, sino las cargas del derecho administrativo, que es propio de las concesiones.
 - Mecanismos sancionatorios; que tampoco es aplicable a las referidas empresas, pues si se acepta la existencia de dos sanciones (multas y responsabilidad solidaria) generadas por un mismo hecho, prima facie, dicho tratamiento resultaría en no poca medida contrario a la regla ne bis in idem.
3. En tal contexto, el máximo intérprete de la Constitución enfatiza que no existe un factor de conexión directo y proporcional que determine la responsabilidad solidaria por parte de las empresas supervisoras. Por consiguiente, habiéndose acreditado la vulneración de los derechos constitucionales objeto de reclamo, concluye que la demanda presentada debe ser estimada.
4. Con relación a la responsabilidad solidaria señalada en la Sexta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros aprobada por Ley Nº 26461, el Tribunal Constitucional en la Resolución al Expediente EXP. Nº 05503-2007-PA/TC de fecha 18 de agosto de 2008 en el fundamento 2 agrega que: *"Este Tribunal ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre un caso muy similar al aquí observado. En efecto, en la STC 02226-2007-AA/TC se analizó la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley Nº 28008, de Delitos Aduaneros, disposición materialmente igual a la Sexta Disposición Complementaria de la Ley Nº 26461, cuestionada en el presente caso. Es por ello que en esta sentencia se asumen los criterios y fundamentos ya expuestos en la mencionada sentencia."*

//...

Handwritten signature or mark on the left margin.

Handwritten signature.

Handwritten signature.

2

Handwritten signature.



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

//...

En consecuencia, en virtud al fallo contenido en las mencionadas Resoluciones del Tribunal Constitucional que declararon inaplicable a las empresas Bureau Veritas/Bivac y Cotecna Inspection S.A. los efectos de la Sexta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros Nº 26461 y de la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros Nº 28008, corresponde a este Tribunal fallar en el mismo sentido, inaplicando al caso de autos la Sexta Disposición Complementaria de la Ley de los Delitos Aduaneros Nº 26461; y en consecuencia, no considerar a la recurrente responsable solidaria en el pago de los tributos señalados en el presente caso.

Cabe agregar que en reiteradas resoluciones de este Tribunal, entre las que figura la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00026-1-2007, ha fallado de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Constitucional debido a que éste en el fundamento 42 de la sentencia emitida en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC, que constituye precedente vinculante, conforme al artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; ha establecido que la interpretación de la Constitución por parte del máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuye como fuente de derecho y vincula a todos los poderes del Estado; asimismo, conforme lo establece el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley Nº 28301, los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realice el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos, indicando que la jurisprudencia constituye, por tanto, la doctrina que desarrolla el Tribunal en los distintos ámbitos del derecho, a consecuencia de su labor frente a cada caso que va resolviendo.

Por otro lado, en el fundamento 43 agrega que, si bien tanto la jurisprudencia como el precedente constitucional tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido que ninguna autoridad, funcionario o particular puede resistirse a su cumplimiento obligatorio, el Tribunal, a través del precedente constitucional, ejerce un poder normativo general, extrayendo una norma a partir de un caso concreto.

Por su parte en el fundamento 7 de la sentencia aclaratoria emitida en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que excepcionalmente, el control difuso administrativo procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del Artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Sin perjuicio de lo señalado cabe precisar que el sentido de este pronunciamiento tiene por fundamento las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional antes citadas.





Por lo expuesto, corresponde revocar la apelada respecto de ASOCIACIÓN BUREAU VERITAS – BIVAC / BIVAC DEL PERU S.A.C. al carecer de fundamento legal la responsabilidad solidaria incoada para el pago de la deuda relacionada con las Declaraciones Únicas de Aduanas objeto del presente caso.

De la apelación interpuesta por la empresa importadora KS DEPOR S.A.

El párrafo 1) del Artículo 1º del Acuerdo del Valor de la OMC establece lo siguiente:

"1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8º ...".

///...

   3 



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

///...

A su vez, los párrafos 1 c), 3 y 4 del artículo 8º del Acuerdo del Valor de la OMC contemplan que:

- "1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto 1º, 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 de licencia no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. (...)*
- 3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.*
- 4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo."*

La Nota Interpretativa al párrafo 1c) del artículo 8º del Acuerdo del Valor de la OMC, indica lo siguiente:

- "1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1c) del artículo 8º podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.*
- 2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador."*

Finalmente, la Nota Interpretativa al párrafo 3 del artículo 8º del Acuerdo del Valor de la OMC, en su parte pertinente, prevé lo siguiente:

"En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8º, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1º."

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 7º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el referido Acuerdo, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, de conformidad con lo previsto en el artículo 8º de dicho Acuerdo, debe disponerse de información suficiente sobre la base de datos objetivos y cuantificables para efectuar las adiciones al precio realmente pagado o por pagar, entre otras, referidas a los cánones y derechos de licencia, por lo que los ajustes sólo se aplicarán si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Si forman parte del Valor en Aduana.
- b) Si corren a cargo del comprador de la mercancía.
- c) Si se pueden identificar mediante datos objetivos y cuantificables.
- d) Si se encuentran previstos en el Artículo 8º del Acuerdo del Valor de la OMC.
- e) Cuando no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Durante el proceso de fiscalización, se verificó que la empresa recurrente, en adelante KS DEPOR, celebró contrato de licencia con la empresa extranjera UMBRO WORLDWIDE LIMITED mediante el cual ésta le otorga los derechos y licencias para el uso, distribución, venta, fabricación y otros de las marcas de su propiedad, y como contraprestación la recurrente se obligó al pago de regalías calculadas sobre las ventas netas facturadas de los productos licenciados.

///...



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

////...

Respecto del contrato celebrado con UMBRO WORLDWIDE LIMITED el 17 de enero de 2000, cuya traducción al idioma español y versión original en inglés corren a fojas 2311 a 2363, y de fojas 350 a 399, se establece principalmente lo siguiente:

UMBRO WORLDWIDE LIMITED otorgó a KS DEPOR S.A. la licencia para hacer uso de todas las marcas, logos y eslóganes "Umbro" para fines de marketing y venta de los "productos" detallados en el Apéndice A del contrato, en el territorio peruano. KS DEPOR S.A. se obliga a distribuir y suministrar los productos para ser utilizados en el Perú.




1. De acuerdo al mencionado Apéndice A, los "productos" licenciados son ropa para la práctica de deportes (camisetas, shorts y medias de futbol, camisetas, shorts, pantalones y medias de arquero, camisetas, shorts y medias de árbitro, y ropa con la marca).
2. KS DEPOR S.A. está autorizado a fabricar los "productos" ya sea en su propia fábrica si ésta ha sido previamente aprobada por UMBRO WORLDWIDE LIMITED, como "fabricante autorizado", o utilizando algún "fabricante autorizado".
3. El "fabricante autorizado" es aquella persona o entidad que UMBRO WORLDWIDE LIMITED haya autorizado por escrito a fabricar ciertos o todos los productos para venderlos a KS DEPOR S.A. para que éste los distribuya conforme al contrato.
4. Como contraprestación económica KS DEPOR S.A. deberá pagar a UMBRO WORLDWIDE LIMITED regalías calculadas sobre las ventas netas facturadas trimestrales a razón del 6% para los años 2000 a 2002, y 8% para los años 2003 y 2004. El pago deberá realizarse dentro los 30 días siguientes de cada trimestre. Adicionalmente deberá pagar regalías mínimas, siendo un importe distinto para cada año a partir del año 2000.
5. Asimismo KS DEPOR deberá presentar a UMBRO WORLDWIDE LIMITED un informe mensual y un informe trimestral indicando las ventas por cada período mencionado de los productos licenciados, y UMBRO WORLDWIDE LIMITED le entregará una factura calculada sobre la base del informe trimestral correspondiente. Las regalías serán pagadas
6. El período del referido contrato fue desde el 01 de enero de 2000 al 31 de diciembre de 2004;

Como resultado del proceso de fiscalización, la Administración ajustó el valor declarado para las mercancías que habían sido importadas durante los años 2002 y 2003 y que se encontraban sujetas a los contratos de licencia señalados en los considerandos precedentes. Dicho ajuste se formuló al amparo de los artículos 1º y 8º numeral 1 inciso c) del Acuerdo del Valor en Aduanas de la OMC por considerar que los importes cancelados por concepto de regalías debían formar parte del valor en aduanas y tales importes no habían sido incluidos por la recurrente en el momento de la importación.

En ese sentido, la Aduana determinó tributos dejados de pagar respecto de las declaraciones únicas de aduanas señaladas en el Anexo Único de la resolución apelada (2380 a 2382 vuelta), procediendo además a aplicar las sanciones de multa por incorrecta declaración del valor de la mercancías, supuesto de infracción señalado en el numeral 6 del inciso d) del artículo 103º de la Ley General de Aduanas aprobada mediante el Decreto Legislativo Nº 809.

Tal como se señaló en los párrafos precedentes, el ajuste de valor previsto en el artículo 8º numeral 1 inciso c) del Acuerdo del Valor de la OMC referido a los cánones y derechos de licencia, exige el cumplimiento de determinados requisitos, como que dichos cánones estén relacionados con las mercancías objeto de valoración, deben ser pagados por el comprador directa o indirectamente, deben constituir una condición de venta de las mercancías, y no deben estar incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

////...

  5 



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

//////...

De la revisión de los recursos impugnatorios presentados por la recurrente se aprecia que ésta cuestiona únicamente el cumplimiento del requisito referido a la condición de venta señalando que en el presente caso el pago que ella ha realizado a los titulares de las marcas o licenciados no constituye una condición de venta para la importación de los productos licenciados al Perú toda vez que no existe vinculación entre las empresas intervinientes en las operaciones comerciales: importador, titular o dueño de la marca y fabricantes.

En ese sentido, el análisis de la presente resolución se centrará en verificar si se cumple o no con el requisito de condición de venta a que se refiere el artículo 8º numeral 1 inciso c) del Acuerdo del Valor de la OMC.

Sobre el particular, y tal como se ha señalado en diversos pronunciamientos anteriores de este Tribunal, resulta de aplicación la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración en Aduana en la Opinión Consultiva 4.11, la cual señala lo siguiente:

"1. El fabricante de prendas de vestir para deporte M y el importador I están ambos vinculados a la casa matriz C, la cual posee los derechos de una marca de la que están provistas las prendas de vestir para deporte. El contrato de venta concertado entre M e I no estipula el pago de un canon. Sin embargo I está obligado a pagar un canon a C para obtener el derecho de utilizar la marca de las que están provistas las prendas de vestir para deporte que I compra a M. ¿Constituye el pago del canon una condición de la venta para la importación de las prendas de vestir para deporte y está relacionado con las mercancías objeto de valoración?"

2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente:

En el contrato de venta pactado entre M e I, relativo a las mercancías objeto de una marca, no consta condición alguna que estipula el pago de un canon. Sin embargo, el pago de que se trata constituye una condición de la venta, ya que I tiene la obligación de pagar el canon a la sociedad matriz a consecuencia de la compra de las mercancías. I no tiene derecho a utilizar la marca sin pagar el canon. El que no exista un contrato escrito con la sociedad matriz no desliga a I de la obligación de efectuar un pago conforme lo exige la sociedad matriz. Por las razones antes expuestas, los pagos por el derecho de utilizar la marca están relacionados con las mercancías objeto de valoración, y el importe de los pagos deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar."

Cabe precisar que una Opinión Consultiva responde a una interrogante sobre las modalidades de aplicación del Acuerdo a un conjunto de elementos de hecho reales o teóricos. Cuando los elementos de una situación dada sean idénticos a los descritos en la Opinión Consultiva, las Administraciones dispondrán de una solución clara y cuando no lo sean, puede constituir una orientación para la solución del problema.

La citada Opinión Consultiva resulta ilustrativa para el presente caso, en vista que se puede asimilar los datos presentados en la Opinión Consultiva con la información que fluye de autos. Así se tiene que:

"Prendas para deporte": Productos contenidos en el Apéndice A (foja 2326) del contrato de fecha 17 de enero de 2000 y en la definición de "Productos" (foja 2358) celebrado con UMBRO WORLDWIDE LIMITED, importados durante los años 2002 y 2003 y detallados en el Informe de Fiscalización Nº 181-2005-SUNAT-3B2200.

"Casa Matriz": UMBRO WORLDWIDE LIMITED.

"Importador I": KS DEPOR S.A.

"Fabricante M": los "Fabricantes Autorizados" según las definiciones contenidas en el contrato celebrado con UMBRO WORLDWIDE LIMITED, (foja 2361).

//////...

6



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

//////...

En el caso planteado, el Comité Técnico de Valoración en Aduana en la Opinión Consultiva 4.11 determinó que en el contrato de venta pactado entre M e I relativo a las mercancías objeto de una marca, no consta condición alguna estipulando el pago de un canon. Sin embargo, el pago de que se trata (regalías) constituye una condición de la venta, ya que I (léase: KS DEPOR S.A.) tiene la obligación de pagar el canon a la sociedad matriz (léase: UMBRO WORLDWIDE LIMITED) a consecuencia de la compra de las mercancías, e I no tiene derecho a utilizar la marca sin pagar el canon.

Efectivamente del tenor del contrato celebrado con UMBRO WORLDWIDE LIMITED se observa que el no pago de las regalías es un incumplimiento del contrato conforme el numeral 11.2 de la cláusula 11, que entre otros se refiere a la resolución del contrato o terminación del contrato en caso que KS DEPOR S.A. no pague totalmente alguna suma a UMBRO en su vencimiento y dicho incumplimiento continúe por 14 días.

De lo anterior se advierte que una vez concluidos y/o resueltos los contratos de licencia, la empresa recurrente no podrá obtener los productos con las marcas licenciadas, es decir, no tendrá derecho a utilizar la marca sin pagar el canon respectivo.

Seguidamente, el Comité Técnico de Valoración en Aduana añade que el que no existiera un contrato escrito con la sociedad matriz no desliga a I de la obligación de efectuar un pago conforme lo exige la sociedad matriz (no obstante, en el caso de autos existe el contrato celebrado con UMBRO WORLDWIDE LIMITED).

Lo trascendente es que el Comité Técnico de Valoración en Aduana en la Opinión Consultiva 4.11 concluye en la existencia de la condición de venta y que los pagos por el derecho de utilizar la marca están relacionados con las mercancías objeto de valoración, razón por la que el importe de los pagos por regalías deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar.

Con relación a los instrumentos emitidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, es necesario precisar que esta Sala de Aduanas ha establecido como criterio en la Resolución Nº 04499-A-2006 de 17 de agosto de 2006, entre otras, que el Artículo 18º del Acuerdo de Valoración de Aduanas de la OMC y su Anexo II¹, contemplan la distribución de los Organismos Internacionales encargados de la aplicación del Acuerdo. Al respecto, SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA manifiesta que: *"Los Organismos en cuestión son el Comité de Valoración en Aduana, de una parte, y el Comité Técnico de Valoración en Aduana, de otra"*.

El Comité Técnico de Valoración en Aduana se compone de representantes de cada uno de los Estados miembros de la OMC, y tiene por objeto servir de foro para la consulta <sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración> que pudieran afectar al funcionamiento del Acuerdo o a la consecución de sus objetivos. (...).

El asesoramiento técnico, que constituye la misión fundamental del Comité Técnico, se plasma en la emisión de Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios, instrumentos todos ellos a los que se trata de dotar de una mínima publicidad a fin de contar con un mecanismo que asegure el mantenimiento de la uniformidad en la aplicación de las normas del Código².

//////...

¹ El Artículo 1 del Anexo II del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC establece que: "1. De conformidad con el artículo 18 del presente Acuerdo, se establecerá el Comité Técnico bajo los auspicios del CCA, con objeto de asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del presente Acuerdo."

² IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional. Ed. McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE ESPAÑA. Madrid.2002.Pág.75-77



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

///////...

El rol preponderante asumido por el Comité Técnico en la tarea interpretativa del Acuerdo, se pone de manifiesto en el hecho de que, al escribirse este trabajo, lleva emitidos un total de setenta y siete documentos, mientras que el Comité de Valoración sólo ha emitido siete Decisiones (...)³.

En concordancia con lo indicado en los párrafos precedentes, los documentos que el Comité Técnico de Valoración en Aduana emite tienen como fin mantener la uniformidad en la interpretación del Acuerdo. Asimismo, nuestra normativa nacional establece que dichos documentos son parte del cuerpo normativo nacional⁴.

Por todo lo expuesto, se encuentra acreditado en autos que las regalías pagadas por la empresa importadora recurrente se encuentran previstas en el párrafo 1c) del Artículo 8º del Acuerdo del Valor de la OMC y constituyen una condición de la venta a mérito del criterio interpretativo establecido en la Opinión Consultiva 4.11.

Adicionalmente se ha verificado que dichas regalías pueden ser determinadas mediante datos objetivos y cuantificables, se encuentran relacionadas con las importaciones en controversia, corren a cargo del comprador y no están incluidas en el precio realmente pagado o por pagar, de manera que deben formar parte del valor en aduanas.

De otro lado, en cuanto a las multas impuestas por la incorrecta declaración del valor, se debe tener en cuenta que el primer párrafo del artículo 23º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el referido Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF establece lo siguiente:

"En caso que, en el proceso de despacho a consumo de las mercancías a valorar, no le sea posible al importador declarar el Valor en Aduana definitivo debido a la naturaleza de la transacción comercial, debe declarar un valor provisional y constituir una garantía por una suma equivalente a la diferencia entre la cuantía de los tributos cancelados y la de aquellos a los que podrían estar sujetas las mercancías por efecto del Valor Definitivo, el cual debe ser estimado por el importador en función a las condiciones del Contrato."

Conforme ha quedado acreditado con los Contratos de Licencia ya mencionados, las regalías a pagar por la recurrente se determinarían en función de las ventas de las mercancías que ostentaban la marca, motivo por el cual resultaba materialmente imposible que la recurrente declare valores definitivos al momento de la numeración de las respectivas declaraciones de aduanas, siendo más bien que debió declarar valores provisionales, sobre la base del artículo 23º del citado Reglamento.

Asimismo, de los actuados se aprecia que la recurrente al momento de formular cada una de las declaraciones de aduanas en cuestión, no declaró la existencia de valores provisionales ni la existencia de cánones o derechos de licencia a pagar por las mercancías importadas, ni las adicionó como conceptos integrantes de los valores en aduanas.

De esta forma, se acredita de manera objetiva la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6 del inciso d) del artículo 103º de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo Nº 809, vigente hasta el 26 de enero de 2005.

///////...

³ ZOLEZZI, Daniel "Valor en Aduana: Código Universal de la O.M.C", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2003. Pág. 25

⁴ El artículo 2º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF establece: "Incorpórense a la legislación nacional las Decisiones del Comité de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio (OMC) y los Instrumentos del Comité Técnico de Valoración en Aduana (Bruselas)..."

⁸



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

///////...

Con relación a los argumentos planteados por la recurrente en su escrito de apelación y ampliatorio, referidos a que en el presente caso no se cumple el requisito de condición de venta por cuanto no existe vinculación entre el comprador y los vendedores, se debe señalar lo siguiente:

- Respecto de la aplicación del artículo 26º de la Resolución 846 de la Comunidad Andina; Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valoración en Aduanas, se debe precisar que dicho dispositivo no estaba vigente al momento de las importaciones del presente caso, y que aún así hubiera sido, del tenor del contrato de licencia celebrado con la empresa licenciante fluye la existencia de una obligación a cargo de la recurrente, cual es el pago de las regalías a favor de UMBRO, y fluye también que el incumplimiento de dicha obligación genera no solamente la conclusión y/o resolución del contrato de licencia sino también la terminación y/o suspensión de la fabricación o venta de los productos a favor de la recurrente por parte de los “Fabricantes Autorizados”, lo cual evidencia una exigencia para KS DEPOR S.A. de mantenerse en calidad de empresa licenciataria si desea concretar una transacción comercial (compra venta) con alguno de dichos fabricantes. Inclusive en el modelo de contrato celebrado con UMBRO WORLDWIDE LIMITED se estipuló que el fabricante tenía el derecho de fabricar los productos para KS DEPOR S.A. siempre que éste mantenga su licencia activa (foja 2295).

Como se aprecia en el presente caso se aplica en forma conjunta las disposiciones del artículo 8º del Acuerdo y el criterio interpretativo dado en la Opinión Consultiva 4.11.

- En cuanto a que SUNAT no ha tomado en cuenta las normas de valoración de la Comunidad Andina ni la definición de “condición de venta” para los casos en que el vendedor de las mercancías no es el propietario de la marca, y además los vendedores no se encuentran vinculados ni al importador ni al titular de la marca,

Al respecto se debe señalar que de acuerdo al contenido de la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, fluye que aún cuando no se haya pactado la obligación de pago de regalías entre las partes que intervienen en una compra venta internacional de mercancías que poseen una marca licenciada, el importe de los pagos por regalías a la casa matriz deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar ya que el derecho a utilizar la marca está relacionado con las mercancías objeto de valoración y constituye una condición de venta tal como se ha señalado en el punto anterior.

En ese sentido, el pago de las regalías constituye una condición de venta de las mercancías importadas, ya que éstas no pueden ser adquiridas sin las marcas licenciadas, tal como se ha establecido expresamente en el Contrato de Licencia celebrado con UMBRO WORLDWIDE LIMITED.

Por tanto, no es correcto afirmar que la citada Opinión exige la existencia de vinculación entre el Licenciante, el comprador y vendedor, para que recién ésta pueda condicionar la venta de las mercancías con el pago de las regalías.

- Con relación a que la SUNAT sustenta sus argumentos en la opinión de un autor argentino, se indica que el pronunciamiento a expedir por esta Sala se fundamenta en las normas de valoración establecidas en el Acuerdo del Valor de la OMC y los instrumentos emitidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, los mismos que forman parte de nuestra legislación nacional y tienen como fin mantener la uniformidad en la interpretación del Acuerdo, específicamente en el criterio interpretativo previsto en la Opinión Consultiva 4.11

- Sobre la supuesta omisión de la SUNAT de demostrar durante la fiscalización la veracidad de su conclusión arribada luego de analizar algunas cláusulas de los contratos bajo estudio, cual es que: *“de no mediar el pago de regalías, los bienes no se hubieren vendido y que existe una interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a utilizar lo intangible”*, se señala que los contratos contienen las manifestaciones de la voluntad de las partes intervinientes y son considerados “ley entre las partes” por lo que los términos y estipulaciones en ellos contenidos se tiene como ciertos y son válidas las conclusiones que se obtengan del análisis de sus cláusulas salvo que una de las partes demuestre lo contrario, lo cual no ha sucedido en el presente caso.

///////...



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

/////////...

- En cuanto a que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT ha interpretado alguna cláusula del contrato de licencia de forma aislada y no las ha corroborado con la realidad económica de las operaciones de la empresa, se debe señalar que durante la fiscalización no se ha verificado que la realidad económica de las operaciones de la empresa recurrente se contradigan con las estipulaciones del contrato de licencia celebrado con la empresa UMBRO WORLDWIDE LIMITED y tal hecho no ha sido argumentado ni demostrado por la recurrente en la fiscalización ni en alguna etapa del procedimiento contencioso tributario, más bien a partir de la reclamación la recurrente ha señalado expresamente que su único cuestionamiento está referido al cumplimiento del requisito de "condición de venta" establecido en el artículo 8º del Acuerdo del valor de la OMC en lo que se refiere a los cánones y derechos de licencia.
- La recurrente hace referencia a la aplicación del Comentario Nº 3 del Comité del Código Aduanero de la Comisión Europea, referido a la incidencia de los cánones y derechos de licencia en el valor en aduanas: en el caso que compren mercancías a una persona y se paguen los derechos de licencia a otra, en determinados casos puede considerarse dicho pago como una condición de venta de las mercancías, sin embargo para que se configure dicha condición de venta debe cumplirse con el requisito establecido en el artículo 160º del Reglamento de Implementación del Código aduanero Comunitario, el cual establece expresamente lo siguiente:
"Cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, las condiciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 157º sólo se considerarán cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago".
Al respecto dicho Comentario Nº 3 es similar en su contenido al artículo 26º del Reglamento 846 de la Comunidad Andina, cuya solicitud de aplicación por parte de la recurrente al presente caso ha sido el primer argumento analizado y respondido por esta Sala en los párrafos anteriores (al analizar la aplicación del mencionado artículo 26º).
- Con relación a que debe aplicarse al caso la Opinión Consultiva 4.8 dado que la obligación de pago por concepto de regalías se generó en contratos independientes que no condicionan ni directa ni indirectamente la venta de las mercancías, y no existe vinculación entre los fabricantes, el importador y los otorgantes de la licencia, se debe precisar que en este caso se encuentra acreditado en los términos anteriormente detallados que el pago de las regalías está relacionado con la venta de las mercancías importadas y que constituye una condición de venta, siendo claro que como consecuencia de los contratos de licencia celebrados a favor de la recurrente es que ésta puede comercializar, fabricar, etc. los productos importados con las marcas licenciadas.
- Los demás argumentos señalados por la recurrente respecto del asunto de fondo, no desvirtúan el sentido del fallo a emitir.

Finalmente, se verifica que conforme se indica en el Informe de Fiscalización Nº 181-2005-SUNAT/3B2200, la Administración Aduanera ha calculado el monto de la regalía que debe formar parte del valor en aduanas, adicionando a las importaciones definitivas tramitadas por la empresa importadora recurrente para los productos importados durante los períodos fiscalizados 2002 y 2003, un plus por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías), el cual ha sido calculado en función del importe de las regalías pagadas o por pagar a UMBRO WORLDWIDE LIMITED para los mismos períodos.

/////////...



Tribunal Fiscal

Nº 14845-A-2010

/////////...

En tal sentido y siguiendo el criterio adoptado por esta Sala de Aduanas que fluye de las Resoluciones Nº 013437-A-2008 de 27 de noviembre de 2008, 01074-A-2008 de 28 de enero de 2008, 00635-A-2008 de 17 de enero de 2008, 01057-A-2008 de 25 de enero de 2008 y 06332-A-2008 de 22 de mayo de 2008 entre otras, al momento de resolver casos similares al presente, ello implicaría considerar que todas las mercancías importadas en un determinado año se vendieron el mismo año, lo que no necesariamente sucede en la realidad, por lo que en vía de ejecución de la presente Resolución, la Administración Aduanera deberá proceder a calcular nuevamente el monto de la regalía que debe formar parte del valor en aduanas por cada declaración única de aduanas y con ello, el monto de los tributos dejados de pagar y la multa aplicable en cada caso, teniendo en cuenta la información pertinente que posea la propia Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales resultan aplicables conforme establece la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Para dicho fin, la Administración Aduanera podrá requerir a la recurrente la presentación de información contable que considere necesaria a fin de identificar a qué importaciones corresponden las ventas por las que se pagó regalías en cada uno de los años materia de fiscalización.

El informe oral solicitado se llevó a cabo de acuerdo con la Constancia que obra en autos.

Con los vocales Huamán Sialer y Martel Sánchez, e interviniendo como ponente la vocal Winstanley Patio;

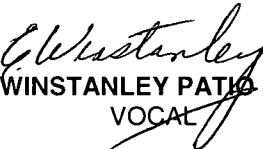
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2008-000367 emitida el 03 de noviembre de 2008 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera en el extremo referido a la responsabilidad solidaria de la empresa verificadora ASOCIACIÓN BUREAU VERITAS – BIVAC / BIVAC DEL PERU S.A.C. y **CONFIRMAR** en lo demás que contiene conforme a lo señalado en la presente Resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Administración Aduanera, para sus efectos.


HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE


FALCÓN GRILLO
Secretario Relator
WR/FG/GE/ot


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL