**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2024-40930448-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Abril de 2024

**Referencia:** Sentencia dictada en los autos caratulados “UNILEVER DE ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”, expediente n.º 36.888-A.-

---

# TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para resolver en los autos caratulados “UNILEVER DE ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”, expediente n.º 36.888-A.

**El Dr. González Palazzo dijo:**

I.— Que, a fs. 27/40, se presenta, por apoderado, la firma UNILEVER ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 8438/2015 (DE PRLA), dictada en el marco del expediente administrativo SIGEA n.° 13681-159-2008/7, por la cual se resolvió rechazar el procedimiento de impugnación deducido por la actora contra los Cargos nros.° 1200/2013 y 1201/2013, formulados en razón del ajuste de valor realizado por la División Empresas Vinculadas con relación a las operaciones de importación llevadas a cabo por la encartada durante los años 2008 a 2012. Sostiene que el ajuste de valor consistió en adicionar a los valores FOB declarados por la empresa la proporción de regalías correspondiente a los contratos de licencia suscriptos entre la importadora y la firma UNILEVER N.V.

En primer término, plantea la nulidad de la resolución en tanto no se han incorporado a las actuaciones los sobres contenedores originales de los despachos de importación por los cuales se formulan los cargos aquí impugnados. Expresa que la falta de incorporación de los despachos impidió a la firma ejercer adecuadamente su derecho constitucional de defensa en juicio.

En subsidio, realiza consideraciones respecto del ajuste de valor efectuado. Sostiene que no corresponde adicionar suma alguna en concepto de regalías con relación a las operaciones de importación de insumos (materias primas). A su vez, manifiesta que, respecto de los productos terminados importados para reventa, la empresa ya ha efectuado un autoajuste al momento de documentar las operaciones.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución aduanera apelada, con costas al Fisco vencido.

II.— Que, a fs. 49/55, se presenta la representación fiscal, en oportunidad de contestar el traslado que le fuera oportunamente conferido y ofrece como prueba las actuaciones administrativas objeto de la causa, las que acompaña a fs. 55vta. en soporte papel. Formula una negativa genérica de las afirmaciones de hecho y de derecho vertidas por la contraria. Se pronuncia respecto del planteo de nulidad incoado por la recurrente, quien alega que no se han identificado o incorporado los sobres originales de los despachos de importación que motivan los cargos. Sostiene la improcedencia de la nulidad en tanto surge de las actuaciones administrativas que el detalle de los despachos de importación alcanzados por el ajuste obra agregado a fs. 20 y 32 del expediente administrativo.

Realiza consideraciones sobre el art. 8, ap. 1, inc. c) del Acuerdo de Valoración del GATT y de la expresión “condición de venta”. Sostiene que el Acuerdo prevé el pago de los cánones y derechos de licencia en la medida que integran el valor en aduana y se pagan como condición de venta de la mercadería importada. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas a la contraria.

III.— Que, a fs. 56/56vta., se abrió la causa a prueba. A fs. 352, se dispuso el cierre del período probatorio. A fs. A fs. 368 se elevaron los autos al conocimiento e intervención de la Sala “F” y, a fs. 374, se pusieron los autos para alegar. A fs. 379/379 vta., obra agregado el alegato del Fisco Nacional y, a fs. 381/383 vta., el de la actora. Finalmente, a fs. 386, los autos quedaron en estado de dictar sentencia.
IV.— Que, el Fisco acompañó las actuaciones administrativas objeto de la causa, el expediente SIGEA n.° 13681-159-2008/7, en soporte papel y en un cuerpo de un total de 165 fojas.

V.— Que, en primer lugar, la actora solicita se declare la nulidad de la resolución apelada por violación del derecho de defensa y por falta de determinación del ajuste. Que, respecto de ello, advierto que la nulidad planteada por la apelante se encuentra directamente vinculada con los agravios que sustentan la apelación, razón por la cual debe ser tratada con el fondo de la cuestión formulada en autos.

VI.— Que, corresponde a este Tribunal resolver si la resolución apelada se ajusta o no a derecho.

Que, conforme surge de la compulsa de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero formuló los Cargos nros.° 1200/2013 y 1201/2013 contra la empresa UNILEVER S.A., reclamándole un importe en concepto de diferencia de tributos como consecuencia del ajuste de valor efectuado respecto de las operaciones de importación llevadas a cabo por la encartada durante los años 2008 y 2012, por no haberse incluido en los valores FOB declarados los porcentajes correspondientes a las regalías devengadas en virtud de los contratos de licencia celebrados por la importadora con empresas varias

(detalladas en la Nota n.° 759/2013 de la División de Empresas Vinculadas de la Aduana de Buenos Aires, agregada a fs. 1/17 de las actuaciones).

Que, para ello, el servicio aduanero se basó en los artículos 1 y 8 del apartado 1, inc. c) del Acuerdo de Valoración del GATT por cuanto la firma UNILEVER S.A. documentó las operaciones de importación de mercaderías provistas por vendedores vinculados, cuyo destino fue la fabricación y reventa directa de productos licenciados por los que se devengaron regalías que influyen sobre el valor FOB declarado. Que, la Aduana consideró que debía incrementarse los valores FOB correspondientes a las destinaciones involucradas a fin de incluir los porcentajes en concepto de regalías en el entendimiento de que la empresa no habría incluido en el precio la fracción de los cánones pertinentes.

Ahora bien, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal se rige por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, del que nuestro país es parte conforme lo establece la Ley n.° 24.425 (B.O. 05/01/95), por la cual se aprobó el Acta Final de la Ronda Uruguay.

Que, acorde a la normativa mencionada, la primera base para la determinación del valor en aduana de las mercaderías importadas, a fin de fijar la percepción de derechos de aduana *ad valorem*, 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 (conf. arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas, contenidas en el Anexo I).

Que, en cuanto aquí interesa, el art. 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1, deberán añadirse 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* […]*"*.

VII.— Que, respecto del Cargo n.° 1200/2013, éste fue formulado en consecuencia del ajuste de valor realizado por el servicio aduanero con relación a los productos terminados importados por la encartada en el marco de los contratos de licencia que ésta habría celebrado con diversas empresas extranjeras.

Que, de la normativa aplicable mencionada ut supra, surge que resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos a fin de poder ajustar válidamente el valor declarado por el pago de cánones y derechos de licencia: 1) que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; 2) que el pago del cano constituya una condición de venta de las mercaderías; 3) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

Que, respecto del último requisito, cobra relevancia lo informado por el perito contador interviniente en autos a fs. 346/347. El especialista Jorge Edgardo Basile —perito designado— es contundente al determinar que el servicio aduanero incurrió en un error al realizar la liquidación de los tributos reclamados, en tanto los importes correspondientes al valor FOB de la mercadería resultaron superiores a los valores de la base imponible, circunstancia que debería ser al revés, ya que la base imponible surge de sumar al precio FOB el flete, el seguro y el "ajuste a incluir en divisa" realizado por la

empresa. Ese error resultó en que la Aduana practicara la liquidación sobre el valor ajustado voluntariamente por la propia empresa.

En consecuencia, el ajuste de valor a fin de incluir los porcentajes en concepto de regalías con relación a los productos terminados importados para reventa se realizó en dos oportunidades: la primera por la empresa, al momento de registrar las operaciones de importación y declarar los valores FOB, y la segunda por la Aduana, sobre una base imponible que acumula el ajuste realizado previamente por la empresa.

Que, en razón de lo expuesto, es claro que no corresponde exigencia tributaria alguna respecto de los productos terminados importados por la firma UNILEVER ARGENTINA S.A. para reventa. Por lo tanto, estimo pertinente revocar la Resolución n.° 8438/2015 en tanto rechaza la impugnación impetrada por la actora y confirma el Cargo n.° 1200/2013.

VIII.— Que, en cuanto al Cargo n.° 1201/2013, formulado en razón de los insumos importados a fin de someterlos a la elaboración de artículos de higiene y tocador y productos alimenticios y bebidas en general, cabe señalar que el ajuste se realizó en base a los siguientes insumos: 1) tripolisfosfato de sodio (STPP); 2) lineal alkil benceno sulfonado (LAS) y 3) papas en escamas.

Que, mediante la Nota n.° 759/2013, la División de Empresas Vinculadas concluyó que correspondía adicionar a los valores FOB declarados por la firma UNILEVER S.A. la proporción de regalías correspondiente a la mercadería importada para ser utilizada como insumos en el entendimiento de que fue provista mayoritariamente por empresas vinculadas.

Que, el especialista interviniente en autos se pronunció al respecto en su informe pericial agregado a fs. 346/347 y sostuvo que: no resulta factible establecer costos de producción u regalías devengadas para el total de los productos fabricados con insumos nacionales y para el total de productos fabricados con insumos importados, por cuanto, la generalidad de los productos de fabricación local contienen insumos locales combinados con insumos importados.

Que, es claro que ciertos insumos pueden tener origen local o importados y, en este último caso, provenir de importaciones de empresas vinculadas con el grupo UNILEVER o de terceros ajenos.

Que, en consecuencia, resulta imposible de establecer —en los términos del art. 8 del Acuerdo de Valor— la cuantificación de las regalías debidas para la recomposición del valor propuesta por el Fisco, en función de que las regalías fueron pactadas sobre las ventas brutas de todos los productos fabricados que fueran vendidos en el territorio argentino, las cuales no sólo incluyen las mercancías importadas compradas a los proveedores relacionados de manera directa, sino también las obtenidas de otros proveedores, tanto nacionales como extranjeros.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde revocar la Resolución n.° 8438/2015 en tanto rechaza la impugnación impetrada por la actora y confirma el Cargo n.° 1201/2013.

IX.— Que, en razón del modo en que se resuelve la presente, no corresponde tratar los demás agravios planteados por la recurrente.

X.— Que, en cuanto a las costas del proceso, no existiendo razones que conminen a apartarme del principio general de la derrota, estimo que las mismas deben ser impuestas al Fisco vencido.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución n.° 8438/2015 dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en el marco de las actuaciones SIGEA n.° 13681-159-2008/7, que rechazó la impugnación impetrada por la firma UNILEVER ARGENTINA S.A. y confirmó los Cargos nros.° 1200/2013 y 1201/2013.

2. Imponer las costas al Fisco vencido en virtud de los fundamentos expuestos en el Considerando X del voto.

*Así lo voto.—*

**El Dr. Garbarino dijo:**

Que, adhiero, en lo sustancial, al voto del Dr. Christian M. González Palazzo. *ASÍ LO VOTO.—*

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

**1.- Revocar la Resolución n.° 8438/2015 dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en el marco de las actuaciones SIGEA n.° 13681-159-2008/7, que rechazó la impugnación impetrada por la firma UNILEVER ARGENTINA S.A. y confirmó los Cargos nros.° 1200/2013 y 1201/2013.**

**2.- Imponer las costas al Fisco vencido.**

**Regístrese y notifíquese.**

**Suscriben a la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, por encontrarse vacante la Vocalía de la 18a Nominación (conf. el art. 1162 del Código Aduanero).—**

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 13:45:43 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 14:44:18 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 14:44:19 -03:00