Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-38369426-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Abril de 2025

Referencia: TFN Nº 38.224-A; Procter & Gamble Argentina SRL; Sentencia

---

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo Garbarino y Christian González Palazzo, para resolver el Expediente **N° 38.224-A**, caratulado **“PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que, a fs. 53/79, la firma mencionada en el epígrafe, por medio de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución de la Aduana de San Luis N° 101/2017, dictada el 27/07/2017, en el expediente administrativo SIGEA N° 13681-92-2007/13. Dicha resolución denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra los Cargos N° 92 y N° 93, formulados como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación con las mercaderías declaradas en las destinaciones de importación para consumo realizadas durante los años 2010 y 2011. La recurrente relata los hechos y sostiene que, a diferencia del Estudio de Valor realizado por la División de Empresas Vinculadas, la cuestión no debería reducirse a una enumeración dogmática de los requisitos establecidos en la ley, sino que debería determinarse si concurren en el caso las tres condiciones indicadas en el artículo 8, apartado 1, inciso c) del Acuerdo. Asimismo, argumenta que las operaciones ajustadas no guardan relación con el pago de un canon o regalía, dado que, a partir del 1/7/2010, no se abonaron regalías por los productos terminados importados. Afirma que la Aduana ignoró los contratos de regalías aportados, ya que de su simple lectura se desprende que se trata de una licencia para comercializar en Argentina ciertos productos terminados. Añade que el error cometido por la Aduana al analizar las operaciones fue concluir que los productos terminados, provistos por empresas pertenecientes al Grupo Económico de la Licenciante y vinculadas directa e indirectamente en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC, involucraban el pago de una regalía o canon. Sostiene que el principio general en materia de valoración es la aplicación y aceptación del "valor de transacción" y aclara que una vinculación no puede utilizarse como pretexto para un ajuste. Asimismo, plantea la nulidad del Cargo N° 93 por haberse emitido en abierta violación del artículo 7, incisos b) y e), de la Ley de Procedimientos Administrativos ("LPA"). Insiste en que la mayoría de las operaciones de importación de materias primas ajustadas fueron realizadas con empresas no vinculadas a la compañía. Enfatiza que el servicio aduanero no analizó si se reunían los requisitos de "condición de venta" o "relación con la mercadería", sino que simplemente efectuó el ajuste al considerar que existía un pago de regalías. En este sentido, sostiene que los cánones pagados por P&G no son condición de venta de los insumos importados,

ya que ni siquiera existe vinculación entre el exportador y el importador. Aclara, además, que no existe ningún contrato de suministro entre los proveedores y P&G, por lo que no resulta aplicable la Opinión Consultiva 4.15. Reitera la ausencia de relación entre los insumos y las regalías a pagar, dado que los productos fueron adquiridos a proveedores no vinculados. También destaca que los insumos fueron incorporados al proceso de elaboración de una amplia gama de productos, por lo que no existe una relación directa entre el canon y las mercancías importadas. En este sentido, asegura que el servicio aduanero, antes de adicionar una regalía al precio pagado o por pagar, debe verificar por todos los medios posibles que el canon se relaciona efectiva y directamente con los insumos importados, y no con el producto fabricado en el país a partir de ellos. Sobre este punto, considera plenamente aplicable la Opinión Consultiva 4.5. En otro agravio, plantea la improcedencia de la aplicación de (i) IVA sobre los ajustes, dado que considera que ya fue satisfecho al momento de abonar el canon, y (ii) percepciones de IVA y Ganancias. Finalmente, señala la improcedencia y el carácter confiscatorio de la aplicación de intereses en dólares a una tasa del 3% mensual, ya que dicha tasa resulta inconstitucional y lesiva de los principios jurídicos fundamentales. Cita jurisprudencia, ofrece prueba y formula reserva del caso federal. Solicita que se dejen sin efecto los cargos involucrados y la resolución apelada, con costas a la parte contraria.

II.- Que, a fs. 90/95 vta., se presenta la demandada y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega las afirmaciones efectuadas por la recurrente que no han sido expresamente reconocidas. Señala que las importaciones realizadas por la recurrente a empresas del grupo estaban tácitamente condicionadas al cumplimiento de los pagos de las regalías concertadas. Sostiene que el ajuste está vinculado con la propiedad intelectual incorporada en la mercadería importada, en la medida en que esta forma parte del valor en aduana y constituye una condición de venta. Afirma que, para hacer viable el ajuste de valor en aduana, deben cumplirse tres requisitos: (i) la existencia de un derecho de propiedad intelectual involucrado en la importación sujeta a valoración, cuyo uso o aprovechamiento obligue al comprador a pagar un canon o derecho de licencia no incluido en el precio facturado; (ii) que el canon guarde relación con la mercadería importada; y (iii) que el pago del canon sea una "condición de venta", es decir, que el vendedor o un tercero por su indicación exijan al comprador el pago del canon como condición de venta, ya sea de forma directa o indirecta. Concluye que el artículo 8 del Acuerdo de Valoración autoriza el ajuste por regalías del "valor de transacción" cuando el pago del canon retribuye el derecho de uso de un derecho de propiedad intelectual relacionado con las mercaderías importadas y constituye una condición de venta. Finalmente, se refiere a la actualización de las deudas por aplicación del coeficiente CER y confirma los cargos objeto de apelación. Cita jurisprudencia, ofrece como prueba el expediente administrativo correspondiente a la causa y formula reserva del caso federal. Solicita la confirmación de la resolución aduanera, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas n° 13681-92-2007/13 se inician, a fs. 1, con la Nota N° 1363/15 (DV EMVI) con la solicitud de liquidación de tributos sobre nueva base imponible y formulación de los cargos resultantes. A fs. 2/22 obran las planillas con la liquidación solicitada donde se detallan los ajustes de Valores FOB de importación declarados por la firma para los años 2010 y 2011. A fs. 26/33 obra el Estudio de Valor en el que se fundamentan los ajustes practicados. A fs. 34/35 constan las liquidaciones manuales de los Cargos 92 y 93, y a fs. 36 luce la notificación a través del SICNEA de fecha 20/11/2015. A fs. 40/77 la firma impugna el Cargo n° 92 y a fs. 78/99 impugna el Cargo n° 93, exponiendo en ambos los argumentos de su defensa. A fs. 100 se ponen las actuaciones para producir Alegatos. A fs. 116/118 obra el Dictamen n° 9/2017 donde se considera que el canon pagado entre partes vinculadas implica una condición de venta sin la cual no se llevaría a cabo la operación de compra-venta. A fs. 119/121 vta., se dicta la Resolución AD SALU N° 101/2017 del 05/07/2017, apelada en autos.

IV.- Que, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad del Cargo n° 93 efectuado por la

importadora, fundado en una supuesta falta de causa y motivación; advirtiendo que se encuentra directamente vinculada con los agravios que sustentan la apelación, considero debe ser tratada con el fondo de la cuestión planteada en autos.

V.- Que, sentado ello, corresponde determinar si la Resolución AD SALU N° 101/2017 se ajusta a derecho.

Que, tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló los Cargos n° 92 y n° 93 contra la aquí recurrente, reclamándole un importe en concepto de diferencia de tributos, como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías importadas por la referida firma mediante los D.l. de los años 2010 y 2011 (detallados a fs. 2/25 de los antecedentes administrativos), por no haberse incluido en ninguno de los precios allí documentados, el valor de los cánones por los Productos Licenciados.

Que la aduana consideró que existían motivos para dudar de los valores declarados por la recurrente en los citados despachos en concepto de cánones y derechos de licencia. Entendió que se cumplían las condiciones establecidas en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC para efectuar un ajuste en el valor declarado, a saber: 1) que estén relacionados con las mercaderías que se valoran, 2) que el pago de las regalías constituya una condición de venta de las mercaderías, y 3) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercaderías.

Que, por ende, procedió a ajustar los valores declarados de conformidad con el referido artículo 8, apartado 1, inciso c), del Acuerdo del GATT, utilizando la aplicación de la fórmula 100xC/K=X, esto es, del canon devengado por mercaderías importadas (C) sobre el Costo de producción de la mercadería (K) resulta la fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB (X) (fs. 26/33 de las actuaciones administrativas).

VI.- Que corresponde analizar la procedencia del ajuste de valor efectuado por la Aduana respecto a las disposiciones contenidas en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994 -del que nuestro país es parte-, que aprobó el sistema de valoración de las mercaderías importadas, debiéndose en primer lugar dilucidar si en autos se dan los requisitos exigidos por la normativa aplicable para evaluar si la recomposición de valor se ajustó a derecho.

Que el mencionado Acuerdo, en su artículo 1°, establece al valor de transacción como primera base de la valoración en aduana de las mercaderías importadas a los efectos de la percepción de derechos de aduana ad valorem, es decir, "...el precio 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 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias: ...b) Que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo".

Que, en cuanto aquí interesa, el mencionado artículo 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 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, de los propios términos de la normativa aplicable, se desprende 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: a) que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) que el pago del canon constituya una condición de venta- de las mercancías; y c) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

Agrega la doctrina que "Estos tres requisitos se deben cumplir simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada" (conf.: Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

Que, como se dijo, el servicio aduanero en la revisión del valor de transacción, entendió que el valor en aduana de las importaciones realizadas por la actora debía ser recompuesto en función de los cánones relacionados con los contratos de licencia con los licenciantes, ya que habría existido condición de venta, ya sea directa o indirecta, con relación a los proveedores de las mercancías.

Que en el Estudio de Valor (a fs. 26/33 de las act. adm.) el servicio aduanero considera que ante la existencia de vinculación entre el importador y los proveedores del exterior, en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (leyes 23.311 y 24.425), la proporción de los cánones devengados deben adicionarse al valor FOB declarado por la mercadería importada. Por ello, dicho estudio concluye en que las regalías devengadas de los Productos Licenciados deben repercutir sobre el valor FOB declarado, en las fracciones de los cánones que a cada una de ellas correspondan.

Que, en consecuencia, para el servicio aduanero el núcleo de la cuestión consiste en determinar si el vendedor no hubiese vendido la mercadería al precio convenido si no fuera porque el comprador había adquirido el derecho a la marca, es decir el derecho a usar la propiedad intelectual por la que paga el canon.

VIII.- Que, de la compulsa de los contratos aportados por la recurrente (a fs. 12/44), los cuales fueron objeto del Estudio de Valor, no podemos afirmar la existencia de algún elemento que permita inferir una cabal interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en otras palabras, si existe un elemento que permita vislumbrar tal condicionante para la venta de dichas mercaderías.

A mayor abundamiento, las respuestas de los exhortos cursados a los proveedores del exterior (a fs. 130/131, 133/134, 149/171, 184/259) no dan cuenta de la vinculación sostenida por el servicio aduanero, ni tampoco dan cuenta de la existencia de condicionantes para la venta de la mercadería importada.

Que, tampoco en las act. adm. existe informe alguno que permita inferir la relación entre los insumos y las regalías que permita sostener el ajuste impetrado.

Que, sobre la base de lo expuesto, se puede concluir que no se han dado en la presente la totalidad de las causales que de conformidad al artículo 8, ap. 1 inc. c), del ordenamiento de referencia deben concurrir para poder ajustar válidamente el valor declarado.

IX.- Que, por otro lado, la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en relación a los cánones o derechos de licencia, en su segundo párrafo establece lo siguiente: "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".

Respecto del tercer párrafo, dicha Nota continúa: "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 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1 (...). Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (...) no será apropiado proceder a un incremento por razón del Canon..."

Que los cánones y derechos de licencia son parte del valor de transacción para determinar el valor de aduana siempre que los mismos sean una condición de venta, y de ser tomados como condición de venta debe ser de forma objetiva y cuantificable y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones.

Que, en función de lo analizado en el considerando VIII, no existe condición de venta en los contratos celebrados.

X.- Que, por lo tanto, no cabe sino concluir la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre las destinaciones de importación aquí involucradas, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines; por lo que corresponde declarar la improcedencia de los Cargos n° 92 y 93 formulados, y, en consecuencia, la revocatoria de la Resolución n° 101/2017 (AD SALU), que lo confirmara.

Por ello, **VOTO** por:

Revocar la Resolución (AD SALU) N° 101/17, de fecha 27 de julio de 2017, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 13681-92-2007/13, con costas a la DGA.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución (AD SALU) N° 101/17, de fecha 27 de julio de 2017, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 13681-92-2007/13, con costas a la DGA.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dr. Esteban Rópolo (20-18242323-9). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Garbarino y González Palazzo, por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.11 14:01:05 -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: 2025.04.11 18:27:28 -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: 2025.04.11 18:27:29 -03:00