República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-58302552-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 30 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. nº 37.555-A; "DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 37.555-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 8/16, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 5936/16, recaída en el SIGEA n° 13681-144-2011/4, por la que se denegó la impugnación oportunamente incoada contra el cargo n° 1749/14, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a las mercaderías declaradas en las destinaciones de importación durante el año 2009. Expresa que no corresponde ajustar el valor en aduana de la mercadería por regalías relacionadas con un contrato de asistencia técnica. Hace referencia al art. 8, ap. 1, inc c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (Acuerdo de Valor). Manifiesta que resulta indispensable para que se imponga el ajuste que esas regalías hayan sido pagadas como condición de venta de las mercaderías, situación que no ocurre en el presente caso. Sostiene que no existe ninguna relación entre las regalías pagadas y las mercaderías importadas. Expresa que solo paga regalías exclusivamente por la transferencia de conocimientos técnicos, patentes, marcas y *know how* desarrollados por las licenciantes. Realiza consideraciones respecto de la Resolución MEyP n° 26/04. Plantea la nulidad de la resolución apelada por falta de causa y motivación. Considera que resulta ilegal la tasa de interés resarcitorio del 3% sobre los importes reclamados, siendo este porcentaje confiscatorio y carente de toda legalidad por tratarse de importes que se calculan en dólares hasta el día de su cancelación. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada en autos.

II.- A fs. 28/35, se presenta el representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Por imperativo procesal, niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y derecho esgrimidas por la actora que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la actora. Manifiesta que la resolución se encuentra debidamente fundada y resulta ajustada a derecho por lo que debe rechazarse la nulidad invocada por la recurrente. Considera que de la propia tramitación del expediente administrativo surge el cabal cumplimiento de todos y cada uno de los pasos necesarios para dictar la resolución aduanera atacada. Refiere al art. 17 del Acuerdo de Valor. Expresa que ha quedado suficientemente probado que la firma importadora a fin de poder llevar adelante la fabricación local de sus productos, suscribió un contrato de licencia con sociedades vinculadas por el cual se obligó a devengar regalías a favor de estas como contraprestación de los derechos concedidos. Hace referencia al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y al término condición de venta. Sostiene que debe ser rechazado el planteo vertido por la recurrente en cuanto a la tasa de interés por ser este improcedente. Considera que no puede perderse de vista la función a cargo de la Aduana relacionado con el principio de indisponibilidad del crédito público. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.

III.- A fs. 102, se elevan los autos a la Sala “F” y, se ponen los autos para alegar. A fs. 105/106, alega la recurrente y, a fs. 110/110 vta., lo hace el Fisco. A fs. 113, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas n° 13681-144-2011/4 se inician a fs. 1, con la Nota n° 1319/14 de la División Empresas Vinculadas. A fs. 2, obra el Estudio de Valor mediante la Nota n° 1304/14. A fs. 44, luce el cargo n° 1749/14. A fs. 45, se notifica a la recurrente (5/11/14). A fs. 46/50, la firma importadora impugna el cargo formulado. A fs. 87/99, consta la Nota n° 1183/15 de la División Empresas Vinculadas. Finalmente, a fs. 110/111, se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 5936/16, apelada en autos.

V.- En primer lugar, la actora solicita se declare la nulidad de la resolución por carecer de causa y motivación, en los términos del art. 7 de la Ley 19.549 (LPA).

Al respecto, señala que las notas en la que se sustenta la resolución *“no hacen la más mínima mención a los argumentos que DMASA esgrimió al interponer el recurso de impugnación en los términos del art. 1053 inciso a) del C.A. Del mismo modo que no se hace ninguna clase de alusión sobre la prueba documental aportada, ni contable producida”*, razón por la que sostiene que el acto resolutorio es nulo.

Sin embargo, la resolución cuestionada es consecuencia de un procedimiento en el cual han intervenido las áreas correspondientes y competentes y se sustenta en hechos que le sirven de causa, con la normativa aplicable al caso.

Por lo tanto, no se colige en la especie, que el acto administrativo cuya nulidad absoluta e insanable se plantea haya sido emitido sin motivación alguna. Por el contrario, la Aduana expresa sus razones, las cuales -independientemente de ser compartidas o no- dan sustento suficiente para considerar al acto válido en cuanto a sus formas y requisitos esenciales según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549).

En suma, considero que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada

indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad de la firma importadora, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Atento a ello, se rechaza el pedido de nulidad efectuado.

VI.- Que ahora corresponde determinar si la resolución aquí apelada se ajusta a derecho.

De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que la División de Empresas Vinculadas a través del Estudio de Valor n° 1304/14 determinó, en base a los términos de los contratos de asistencia técnica suscriptos con las firmas MAGNETI MARELLI CLIMATIZZAZIONE SPA y TOYOTA BOSHOKU CORPORATION, que el precio pagado o por pagar de las destinaciones de importación realizadas por la firma importadora durante el año 2009, no incluyeron las regalías estipuladas en los dichos contratos.

En virtud de ello, el servicio aduanero procedió al ajuste de los valores declarados de conformidad con el art. 8, párrafo 1, c) del Acuerdo del GATT, utilizando la aplicación de la fórmula 100xR/C=X, esto es regalía devengada por las mercaderías importadas (R), sobre costo de producción (C), resulta la fracción del canon en que debe incrementarse el FOB (X) –fs. 7 de las act. adm.-.

Por tal razón, se formuló el cargo n° 1749/14, reclamándosele a la actora un importe en concepto de diferencia de tributos, como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías aludidas, por no haberse incluido en ninguno de los precios allí documentados, el valor del derecho de licencia de las mercaderías.

Contra dicha decisión, la recurrente interpuso recurso de impugnación manifestando que no existía ninguna relación entre las regalías pagadas y las mercaderías importadas, ya que éstas son abonadas por la transferencia de los conocimientos técnicos, patentes, marcas y *know how* desarrollados por las licenciantes.

No obstante, el servicio aduanero por medio de la Nota n° 1183/15 del área precedentemente mencionada ratificó el informe de valor inicial sobre la base de que, resulta evidente la interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de la firma importadora a fabricantes relacionados con la licenciante e independientes del exterior y el derecho a usar y comercializar lo intangible, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un canon según las contrataciones celebradas.

En consecuencia, se dictó la resolución aquí apelada rechazando la impugnación interpuesta por la importadora y confirmando el cargo formulado al efecto.

VII.- Que debe determinarse si el ajuste del valor FOB documentado en los despachos de importación del año 2009, por el porcentual de las “regalías” resultantes de los contratos de asistencia técnica celebrados con las empresas antes citadas, es procedente en los términos del art. 8 ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (leyes 23.311 y 24.425).

Ante todo, la doctrina es conteste en que el ajuste por cánones y derechos de licencia “... constituye uno de los temas más intrincados del Acuerdo de Valoración, ya que existen muy pocas precisiones sobre este

asunto en el texto legal...” (conf.: Lascano, Julio Carlos, “El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 211 y ss., con cita de Saul L. Sherman y Hinrich Glashoff, “Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code”).

El art. 1º del referido Acuerdo de Valor establece que “...el valor en aduanas de las mercaderías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías, (…), ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8º...”; y el artículo 8º establece -en lo que aquí interesa, en su ap. 1 c)- que “... para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas…, 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...”.

Conforme lo dispuesto por el referido artículo 8 ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT, es preciso la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un “ajuste” de valor por el concepto “cánones y derecho 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; 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” (Lascano, Julio Carlos, “El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

VIII.- Ahora bien, de ambos contratos de asistencia técnica (a fs. 52/97 de autos) surge que las licencias otorgadas se encuentran relacionadas con la información técnica de los productos que allí se estipulan, además, de los derechos emergentes de las patentes que detentan los licenciantes, debiendo pagar regalías del 3% y 4% -según cada contrato- sobre el precio neto de venta los productos referidos a los que se le aplica la mencionada licencia.

De la prueba ofrecida en el expediente administrativo no se evidencia que el licenciatario pague un canon para poder comprar las mercaderías importadas a los licenciantes con quien ha suscripto los contratos, es decir, no se advierte una condición de venta –directa o indirecta- respecto de la mercadería en cuestión.

Lo que el servicio aduanero considera como una condición de venta implícita, es el hecho de que las mercaderías fueran provistas por empresas que pertenecen al mismo grupo económico relacionadas con el licenciante.

El Estudio de Valor realizado da por cierto que la vinculación en sí misma constituye una condición de venta indirecta, léase en dicho instrumento en la parte del análisis de la operatoria de la importación cuando dice *“…se verifica la condición de venta implícita debido a que fueron provistas por empresas que pertenecen al mismo grupo económico direccionadas por el Licenciante”* (ver fs. 7 de las act. Adm.).

En cuanto a ello, entiendo que dado de que los contratos aludidos no estipularon cláusula alguna que me permita inferir que la asistencia técnica y las patentes otorgadas tienen la contrapartida de la condición

exclusiva de la compra de las mercaderías a las empresas licenciantes, debiere al menos el servicio aduanero haber indagado en los precios declarados para ver si esa influencia fue determinativa.

Pues la vinculación en sí, y así lo termina el Acuerdo, no constituye un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción, con lo cual tampoco puede inferirse, así sin más, que la sola vinculación sea una condición de venta implícita en contratos de asistencia técnica.

En síntesis, no está determinada la existencia de condición de venta indirecta a la que alude el servicio aduanero, razón que me persuade de confirmar el ajuste de valor efectuado.

IX.- Dejando a salvo lo expresado, corresponde igualmente examinar la recomposición de valor propuesta por el Fisco, sobre la base del pago de los derechos de licencia y los productos importados, a los fines de considerar si podría haber existido una condición de venta indirecta cuando sin ese pago los bienes no habrían sido vendidos o no habrían sido vendidos al precio acordado.

En relación con ello, Zolezzi explica que "la forma de pago de un canon o de un derecho de licencia, es un elemento que puede indicar su posible relación con las mercaderías importadas. (…) En definitiva, es una cuestión de hecho –a dilucidar en cada caso particular- si los pagos por cánones o derechos de licencia se relacionan con los productos importados, que deberá sustentarse documentalmente, puesto que si el monto de los ajustes debe determinarse "sobre la base de datos objetivos y cuantificables" (artículo 8.3), cuando se trata de decidir su misma procedencia es necesario hacerlo sobre una base igualmente sólida". (Zolezzi, Daniel, "Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C.), 2da edición actualizada y ampliada, La Ley, pág. 173, año 2007).

El tercer párrafo de la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración del GATT/OMC indica que "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 (como en el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente, o el de que el canon no pueda ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hayan acordado el comprador y el vendedor) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon. En cambio, si el importe de éste se basa únicamente en las mercancías importadas y puede cuantificarse sin dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar".

En relación con esto último, a de señalarse que la cuantificación para la recomposición del valor propuesta por el Fisco, al momento del ingreso de las mercaderías, resultaba imposible de establecer -en los términos de la nota interpretativa del tercer párrafo del art. 8 del Acuerdo de Valor-, en función de que las regalías fueron pactadas sobre las "ventas netas", es decir, sobre el precio de las facturas de la licenciataria a clientes del territorio de la República Argentina, de las cuales tampoco es posible precisar si la actividad de la firma importadora se limitó simplemente a la reventa de los productos importados o si bien estuvo sometida a alguna actividad industrial previa.

En síntesis, no es posible establecer con datos objetivos y cuantificables el canon que correspondería por las mercaderías importadas, ya que los mismos no pueden ser distinguidos dentro de los "artículos bajo

licencia” vendidos por la recurrente.

En consecuencia, no cabe sino concluir la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre las destinaciones de importación aquí involucradas, por no encontrarse suficientemente fundados los elementos y requisitos necesarios a tales fines y, asimismo, la improcedencia del cargo n° 1749/14 formulado al efecto, debiéndose por ello revocar la Resolución (DE PRLA) n° 5936/16 que lo confirmara.

En cuanto a las costas del proceso, se imponen a la demandada vencida.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución (DE PRLA) n° 5936/16, dictada en las actuaciones SIGEA n° 13681-144-2011/4

2.- Costas a la demandada.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo.

ASÍ LO VOTO.-

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1. Revocar la Resolución (DE PRLA) n° 5936/16, dictada en las actuaciones SIGEA n° 13681-144-2011/4

2. Costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Firme que queda la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.30 16:19:00 -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: 2025.05.30 16:25:43 -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: 2025.05.30 16:25:44 -03:00