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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-39054680-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Abril de 2025

Referencia: SENTENCIA; 110016580; PHILIPS ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis (encontrándose en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht), a fin de resolver en el Expediente **EX-2019-110016580- -APN-SGASAD#TFN: "PHILIPS ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**

Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 338/2019 (AD LAPL) dictada por el Administrador de la Aduana La Plata en las Actuaciones SIGEA Nº 12595-50-2012, mediante la cual se resuelve rechazar la impugnación impetrada por PHILIPS ARGENTINA S.A., confirmándose en consecuencia el cargo N° 19/12 formulado por la suma de U$S 96.381,04, con más los intereses que correspondan, de conformidad con lo dispuesto por el art. 794 del C.A. Asimismo, se tiene como pago parcial el efectuado por la referida firma mediante el plan de facilidades J342305, el que asciende a la suma de U$S 32.123,80, monto respecto del cual se la tiene por desistida de toda acción y/o derecho, inclusive el de repetición, de conformidad con el art. 53 de la Ley 27.260.

II.- Fundamentos de la apelación: Que mediante RE-2019-110016148-APN-SGASAD#TFN se presenta la actora por apoderado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos antecedentes de la cuestión. Plantea la nulidad de la resolución aquí recurrida en tanto entiende que la misma repite los argumentos vertidos en la Nota N° 523/12 sin considerar lo esgrimido por la importadora en su impugnación. Asimismo, considera que la Aduana no siguió el camino pautado por los artículos 1 y 8.1.c) del Acuerdo de Valor del GATT a los fines de establecer el incremento de valor pretendido. Particularmente destaca que no se examinó el precio de la mercadería importada, ni se determinó la relación de las mercaderías importadas con los activos intangibles, así como tampoco se explicó por qué consideró cumplido el requisito de la condición de venta. Entiende que se omitió referenciar respecto de los elementos probatorios que darían sustento a la aplicación de las normas que habiliten el ajuste de valor. Cuestiona

el análisis efectuado en la Nota N° 523/12. Del mismo modo lo hace con la Nota N° 1079/18 indicando que no toda propiedad intelectual habilita el ajuste de valor en Aduana, sino sólo la que se encuentra incorporada en la mercadería importada. Asegura que en ninguna de las cláusulas del contrato se hace expresa referencia a la cesión de uso de las marcas por parte de KPE a PHILIPS y que, a los fines de que la Aduana pueda asegurar la relación entre la mercadería importada y las marcas comerciales, debería haber indicado cuáles eran esas marcas, enumerado los despachos de importación correspondientes a bienes en los que las marcas estuvieran estampadas y haber probado que el precio estipulado entre las partes había sido reducido por exclusión de tal concepto. Refiere al art. 15 inciso a) del Acuerdo y cita el texto de los artículos 1, 8.1.c) y 8.3 del mismo. Manifiesta que de considerarse procedente el ajuste, de conformidad con lo establecido en los artículos antes mencionados, se deben reunir en forma simultánea los siguientes requisitos: que se paguen regalías por el uso/explotación de un derecho intelectual relacionado con los bienes importados, que el pago de las regalías constituya una condición de venta de los bienes importados y que existan datos objetivos y cuantificables a fin de poder imputar el monto de las regalías al valor de los bienes importados. Cuestiona que no fuera proveída la prueba ofrecida en la impugnación, tendiente a demostrar que los valores consignados no diferían de los valores criterio, aludiendo que tal situación pone de resalto la nulidad de la resolución aduanera al imposibilitar su derecho de defensa. Refiere a prueba producida en otra Causa del Tribunal y afirma en base a la misma que el precio acordado entre las partes es un valor de mercado, el cual cubre el costo de la cosa tangible, el bien intangible (marca), el margen de ganancias y demás gastos. Sostiene que pese al contrato, el precio pactado responde a las pautas del mercado y que la base imponible no fue reducida mediante la exclusión del valor intangible. Hace referencia a los conceptos de marca y otros activos intangibles. Alude a la Opinión Consultiva N° 4.17. Asegura que del contrato no surge ninguna condición ni obligación para que los bienes sean comprados a partes vinculadas, como tampoco se infieren limitaciones por parte de KPE respecto de la elección de los proveedores. Argumenta que la existencia de proveedores independientes se contrapone al requisito de “condición de venta”. Cita la Opinión Consultiva 4.5 y el fallo “Nestle” de la Sala IV de la CNACAF. Asegura que es una imprecisión entender que la condición de venta está dada por la vinculación, y que ello únicamente puede tratarse de un indicio que, en este caso, no fue complementado con otros argumentos. Concluye que en el caso no se reúnen ninguno de los supuestos legales previstos en el art. 8.1.c) del Acuerdo para la procedencia del ajuste, toda vez que el pago de las regalías no se relaciona con la mercadería importada ni existe condición de venta de las mismas al pago de canon alguno. Subsidiariamente entiende improcedente el importe reclamado en concepto de IVA (21%). Cita jurisprudencia al respecto. Asimismo, afirma que la suma referida a la Retención del Impuesto a las Ganancias resulta inexigible y que, al igual que el concepto de IVA adicional, deberían haberse liquidado en pesos. Plantea la ilegitimidad de la aplicación de la tasa de interés del 3% mensual prevista en la Res. 314/04 y extiende dicho planteo a las tasas previstas en la Res. 50/19. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Que mediante IF-2020-55044666-APN-DTD#JGM el representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y ofrece acompañar las actuaciones administrativas (las cuales lucen agregadas mediante IF-2021-11047511-APNDTD#JGM e IF-2021-11047702-APN-DTD#JGM). En primer lugar, efectúa la negativa genérica de rigor, negando todos y cada uno de los hechos, el derecho y documentación invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, efectúa un sucinto relato de los hechos y procede a contestar la nulidad planteada sosteniendo que al existir una instancia posterior no se produce la efectiva violación del derecho de defensa. Cita jurisprudencia al respecto. Refiere al art. 17 del Acuerdo de Valor aduciendo que la noción positiva de valor no implica que deba aceptarse lisa y llanamente como base de valoración el precio facturado o valor de transacción cuando la Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de la información o documentos presentados a efectos de la valoración de la mercadería. Cita jurisprudencia al respecto. Sostiene que la carga de probar y justificar el valor documentado

recae sobre la importadora una vez que el servicio aduanero pone en marcha el procedimiento de investigación de valor. Asegura que el valor de transacción fue justado con fundamento en el contrato de licencia celebrado por la firma PHILIPS ARG. S.A. y KPE en tanto considera que la firma argentina suscribió el mismo con la sociedad vinculada a fin de poder llevar adelante la fabricación local de sus productos, obligándose a devengar regalías a favor de ésta como contraprestación de los derechos concedidos. Entiende debidamente acreditado el hecho de que los licenciatarios del exterior ejercen un control directo o indirecto sobre el fabricante (filiales o un tercero) lo cual -a su criterio- implica que se produjo el pago de los cánones como condición de venta. Alude a la noción positiva de valor y cita la Opinión Consultiva 10.1, 2° apartado. Hace referencia a los tres requisitos establecidos por el art. 8.1.c) del Acuerdo a los fines de la procedencia del ajuste de valor por cánones o derechos de licencia: el monto no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar, debe estar relacionado con la mercadería y debe hacerse como condición de venta de la misma. Cita doctrina a los fines de definir el término "condición de venta". Asegura que la condición de venta se ve plasmada en el hecho de que PHILIPS para poder fabricar, utilizar o vender sus productos finales, debe pagar un canon como contraprestación del contrato de licencia. Cita abundante jurisprudencia y doctrina al respecto. Cita la Opinión Consultiva 4.10 y 4.11 del Comité Técnico de Valoración y antecedentes jurisprudenciales internacionales. Considera inaplicable el art. 81 de la Ley 11.683 y cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y rechaza la ofrecida por la recurrente, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. **13681-50-2010/4** (agregadas mediante archivo embebido al IF-2021-11047511-APNDTD#JGM) se inician a fs. 1/2 con la Nota N° 618/12 (DV EMVI) de fecha 12/07/12 y liquidación de tributos. A fs. 3/19 luce la Nota N° 523/12 (DV EMVI) de fecha 30/05/12 consistente en el estudio de valor practicado respecto de PHILIPS ARGENTINA S.A. con objeto de *"… establecer, si los cánones devengados por el importador a lo largo de los Ejercicios 2007, 2008 y 2009 debieron adicionarse a los valores FOB de aquellas importaciones documentadas durante dichos años, cuyo destino fue la Venta de los Productos Licenciados que los generaron. …"*. A fs. 21 luce la liquidación del Cargo N° 019/12 por la suma de U$S 96.381,04. A fs. 22/24 luce cédula de notificación del cargo referido a la firma importadora, consulta del domicilio al sistema registral y resultado de consulta de la pieza epistolar con estado "ENTREGADO" en fecha 23/11/12.

Que las actuaciones administrativas Nro. **12595-50-2012** (agregadas mediante archivo embebido al IF-2021-11047702-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1/21 con la impugnación presentada por la firma PHILIPS ARGENTINA S.A. en fecha 7/12/12 junto al poder y documentación. A fs. 22 luce la Nota "C" N° 257/12 (AD LAPL) de fecha 14/12/12 mediante la cual se da constancia de la remisión sin acumular de la Actuación N° 13681-50-2010/4 en 24 fs. A fs. 23/45 luce consulta a la web de Tarifar por la Res. N° 34/06. A fs. 46/57 luce consulta a la web de Tarifar por Res. Gral. N° 2730/09. A fs. 58 obra agregada la Nota N° 1610/13 (SECS) de fecha 31/07/13 mediante la cual se tiene por deducida la impugnación, por agregada la prueba documental, en cuanto a la prueba informativa se provee que deberá estar al requerimiento y a la totalidad de lo obrante en la División Empresas Vinculadas, y se ordena como medida para mejor proveer informe técnico por parte de la referida División. A fs. 60 luce la Nota N° 1639/13 (SECS) de fecha 05/08/13 emitida en iguales términos que la 1610/13. Seguidamente luce la Actuación N° 13289-5838-2017 mediante la cual, a fs. 62/63 la firma PHILIPS ARGENTINA S.A. se presenta en fecha 28/03/17 y manifiesta adherirse parcialmente a la regularización de obligacones tributarias de la Ley 27.260, desistiendo de la acción y del derecho respecto del 33,33% de los tributos intimados e impugnados, específicamente en relación a la prestación indicada en el inciso b) del Art. 2 del contrato de transferencia de tecnología (licencia respecto de los derechos de patentes). A fs. 64 luce el formulario F. 408 de AFIP con constancia de recepción el 27/03/17. A fs. 6975 luce print de pantalla de "MIS

FACILIDADES" del plan J342305 con el detalle de imputación de cuotas. A fs. 76 luce la Nota N° 66/17 (SE ECFI) de fecha 10/04/17. Seguidamente, luce el Alcance N° 13681-50-2010/12, mediante el cual a fs. 77/78 la firma se presenta en fecha 31/03/17 con el fin de acreditar que ha finalizado el procedimiento de adhesión al Régimen de regularización excepcional de obligaciones aduaneras de la Ley 27.260, acompañando copia del comprobante de adhesión emitido por AFIP. A fs. 79 luce Formulario F.1003 DDJJ y a fs. 80 el VEP Nro. 294983351. A fs. 81 luce la Nota N° 207/18 (SEC SUMARIOS) de fecha 06/02/18. A fs. 82/91 obra la Nota N° 1079/18 (DV EVIN) de fecha 28/11/18 mediante la cual emite el informe técnico la División Empresas Vinculadas. A fs. 92 luce la Nota N° 1122/18 (DV EVIN) de fecha 10/12/18. A fs. 93 luce la Nota N° 310/19 (SEC SUMARIOS) de fecha 01/03/19 mediante la cual se ponen los autos para alegar. Seguidamente luce el Alcance N° 13681-50-2010/14 mediante el cual la importadora constituye domicilio electrónico. A continuación, se agrega el Alcance N° 13681-50-2010/15 mediante el cual presenta el alegato la importadora en fecha 01/04/19 a fs. 96/97. A fs. 98/100 obra agregada la Instrucción General IG-2019-2-E-AFIP-DGADUA que dispuso las pautas de procedimiento para cargos aduaneros por ajustes de valor en operaciones de importación y denuncias por infracción a los inc. a) y c) del art. 954 del C.A. A fs. 101 luce la Nota N° 583/19 (SEC SUMARIOS) de fecha 26/04/19 mediante la cual se remiten las actuaciones a fin de reliquidar los tributos deduciéndose el pago efectuado. A fs. 102 luce cálculo de intereses resarcitorios con fecha 08/05/19. A fs. 103 luce la Nota N° 41/19 (SE ECFI) de fecha 09/05/19 conteniendo liquidación del saldo pendiente de liquidación. A fs. 104/107 luce el Dictamen N° 267/19 de fecha 21/11/19. Finalmente, a fs. 108/112 luce la Resolución N° 338/19 (AD LAPL) apelada en autos.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación. Como fundamento de dicho planteo, la recurrente entiende que la resolución aduanera aquí apelada resulta nula por cuanto repite los mismos argumentos que ya habían sido expuestos en el Estudio de Valor, sin rebatir los hechos y razonamientos desarrollados en la impugnación. Asimismo, asegura que no se respetó el camino establecido en el Acuerdo de Valor del GATT a los fines de establecer el incremento de valor, a la vez que entiende que la Resolución omitió referirse a los elementos probatorios que darían sustento a la aplicación de tal norma que habilita el ajuste del valor en aduana de la mercadería.

Que, por su parte, también sostiene que se dictó resolución definitiva prescindiendo de un elemento probatorio que, a su entender, esclarece sobre la admisibilidad o no del ajuste de valor, descuidando de esta manera el debido proceso y la garantía de defensa en juicio.

Que el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente sería inadmisible entendiendo que cualquier menoscabo al derecho de defensa puede ser subsanado en esta instancia recursiva ulterior. Tal como surge de las constancias obrantes en autos, además de la documental acompañada con el recurso de apelación, la recurrente pudo producir la totalidad de la prueba ofrecida. Ello, conforme constancias agregadas mediante IF-2021-34489863-APN-DTD#JGM (informe pericial) y IF-2022-27631160-APN-DTD#JGMP (Informe Causa N° 33.512-A). Por lo expuesto, en este punto, resulta aplicable la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros fallos: 205:549 y 267:393).

Que, a mayor abundamiento, y en relación a las demás cuestiones que forman parte del planteo de nulidad efectuado por la recurrente, las mismas contienen una estricta vinculación con los agravios que sustentan la apelación, de modo que como lo enseña Francesco Carnelutti, *"... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil*

en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho ..." (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950).

Que, habiéndose desplegado como parte del sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

Que, en consecuencia de lo expuesto precedentemente, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado por la actora, sin costas.

VI.- Que, corresponde dilucidar ahora si el ajuste de valor practicado mediante la formulación del cargo nro. 19/12, cuya impugnación fuera rechazada por la resolución apelada en autos, ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425.

Que dicha ley 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, incorporando 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.

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el "valor de transacción", tal como se define en su artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 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. Los apartados 1 y 2 de la Nota General (incluida dentro de las Notas Interpretativas del Anexo I del Acuerdo), prevén que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los arts. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden en que se enumeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 4 y 5.

VII.- Que, el Estudio de Valor practicado en este caso en la instancia administrativa y que motivara, como se dijo, la formulación del cargo aquí cuestionado, tuvo por finalidad establecer, si los cánones devengados por PHILIPS ARGENTINA S.A. *"… a lo largo de los Ejercicios 2007, 2008 y 2009 debieron adicionarse a los valores FOB de aquellas importaciones documentadas durante dichos años, cuyo destino fue la Venta de los Productos Licenciados que los generaron. …"*. Para arribar a las conclusiones finales contenidas en el Estudio de Valor, la Aduana asegura que las mismas *"… se basaron en el análisis de documentos e información aportada por la firma, y los datos obtenidos del Sistema Oracle Discoverer y Exi-Pro de Nosis. …"*.

Que, resulta oportuno adelantar que, pese a lo aludido en tal sentido por la DGA, no se encuentra en las

actuaciones administrativas la documentación a la que alude como aportada por la firma (salvo la acompañada en las actuaciones N° 12595-50-2012 junto a la impugnación, consistente en comprobantes de pago relacionados con la retribución abonada al exterior en virtud de un acuerdo contractual distinto –a juzgar por la supuesta fecha de vigencia- del aplicado por la aduana para realizar los ajustes), entre la que se encontraría el contrato suscripto entre KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V y PHILIPS ARGENTINA S.A. al que se alude en el Estudio de Valor.

Que, en base a dichos conceptos, la Aduana determinó el ajuste en los siguientes términos: *"… de acuerdo con lo establecido por los artículos 1° y 8° apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 23.311 y 24.425) (…) en las importaciones de PHILIPS ARGENTINA S.A. (…) donde se documentaron mercaderías provistas por vendedores vinculados, cuyo destino fue la reventa directa de Productos Licenciados por los que se devengaron regalías, se haga repercutir, sobre el Valor FOB declarado, las fracciones de los cánones que a cada una de ellas correspondan. Por tal motivo (…) deberían incrementarse los valores FOB correspondientes a las destinaciones de importación involucradas en este Estudio, de acuerdo con la siguiente propuesta: a) Para el año 2007= 4,00% s/FOB de los Productos para Reventa b) Para el año 2008= 5,00% s/FOB de los Productos para Reventa c) Para el año 2009= 5,00% s/FOB de los Productos para Reventa"* (ver Nota N° 523/12 (DV EMVI) que contiene el Estudio de Valor obrante a fs. 3/19 de las actuaciones N° 13681-50-2010/4).

Que, resulta oportuno mencionar entonces que, como principio general, el valor en aduana de las mercaderías importadas resulta ser el valor de transacción, definido en el art. 1 del Acuerdo como el precio realmente pagado o por pagar, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y siempre que concurran las circunstancias descriptas en dicho artículo 1.

Que, el artículo 8 del Acuerdo de Valoración establece cuáles conceptos se añadirán al precio realmente pagado o por pagar, a fin de determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, y los enlista bajo distintos incisos y sub incisos. En cuanto aquí interesa, el inciso c) del artículo 8 dispone que se añadirán *"… 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;…"*. Y, en la Nota al artículo 8 del Acuerdo se establece específicamente respecto al inciso en comentario que *"1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 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."*.

Que, teniendo en cuenta que el ajuste de valor practicado por la aduana en el caso de autos se encuentra fundado en la norma contenida por el antes citado artículo 8 inciso c) del Acuerdo de Valoración, resulta de primordial importancia establecer, en primer lugar, si efectivamente la importadora pagaba cánones o derechos de licencia **relacionados con la mercadería importada** y, en caso afirmativo, si los mismos resultaban ser una **condición de venta de dichas mercancías**. Ello, por supuesto, si los referidos cánones o licencias no hubiesen estado ya **incluidos en el precio realmente pagado o por pagar**.

VIII.- Que, a los fines de dilucidar si se encuentran configuradas dichas circunstancias, se deben merituar los hechos antecedentes del caso y la documentación que surja de las constancias obrantes en la causa.

Que, si bien la incidencia de una marca es alta a la hora de valorar una mercadería, y partiendo de la base de que la venta de mercaderías en ocasiones comprende la transferencia de ciertas creaciones de la mente protegidas por la legislación, el Acuerdo de Valoración ha previsto que las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usar esa creación intelectual formen parte del valor en aduana de las mercaderías junto con el precio estipulado para aquéllas, siempre que –como se dijo- dichos cánones o derechos de licencia no se encuentren ya incluidos en el precio, que exista una relación entre los mismos y la mercadería importada, y que el pago de dichos cánones haya sido efectuado como condición de venta de las mercaderías importadas. (conf. *"World Sport SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"* Expte. N° 10.056/2015 Sent. 15/09/2015 Sala IV CNACAF; *"Nestle Argentina SA c/ Administracion Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo"*, Expte. N° 8106/2018 Sent. 10/05/18 Sala IV; *"Vulcabras Azaleia Argentina SA c/DGA"* Expte. N° 28732/2015 Sent. de fecha 24/02/2021 –firme- Jdo. CAF N° 5).

Que, la Aduana sostiene a través del Estudio de Valor que, *"… Con el fin de poder vender localmente determinados Productos vinculados con su actividad específica, PHILIPS ARGENTINA S.A. debió suscribir Contratos de Transferencia de Tecnología, con una empresa del propio Grupo Económico KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V., encontrándose obligada al reconocimiento de regalías en beneficio de esta. …"*. Es decir que la Aduana considera configurada la circunstancia de que se pagaban cánones o licencias relacionadas con la mercadería y que los mismos representaban una condición de venta de la misma. En este sentido la Aduana agrega en su Estudio de Valor que *"… teniendo la realidad comercial que se relaciona con los contratos analizados, las condiciones necesarias a que se refiere el Acuerdo de Valoración se verifican plenamente, dado que respectivamente: a) las regalías devengadas en virtud del contrato más arriba señalado, tienen RELACIÓN directa ya que los Productos Licenciados Importados "TERMINADOS" son provistos por vendedores del mencionado Grupo Internacional, cuya reventa, origina el devengamiento de regalías. B) El pago de las regalías pactadas en el contrato analizado, constituyen una condición de venta de las mercaderías importadas provistas por vendedores del exterior vinculados al Grupo Internacional PHILIPS, pues se trata de productos específicos con características, tecnologías y Marcas definidas por el licenciante/propietario que integran el Grupo Económico mencionado. C) De la información obtenida de la herramienta informática Oracle Discoverer Plus, se advierte que la empresa Philips Argentina S.A., se ha realizado el ajuste de 1,08% sobre F.O.B. por incidencia de vinculación conforme a ajuste N° 29 publicado en la Circular Interna N° 5, y de acuerdo a la declaración realizada por la empresa en cada una de las hojas de valor …"*. De este modo, y en dichos términos, la Aduana justifica su criterio ya que entiende cumplidos los requisitos establecidos en el Acuerdo a los fines del ajuste de valor relacionado con el pago de cánones o derechos de licencia.

Que, el servicio aduanero propuso así incrementar el valor FOB de las mercaderías importadas en un 4% para el año 2007, y en un 5% para los años 2008 y 2009, respectivamente.

Que, no obstante, considero que más allá de la circunstancia de que se puedan haber abonado cánones o derechos de licencia relacionados con la mercadería importada, y que los mismos no fueran incluidos en el valor de la misma, la afirmación vertida por la División Empresas Vinculadas a fs. 3/19 de las actuaciones administrativas 13681-50-2010/4 en los términos de que *"… Un canon es siempre ´condición de venta´ si, de no mediar pago alguno de ese canon o derecho de licencia, lo bienes no se hubieran vendido o bien no se hubieran vendido al precio acordado. …"* resulta extrema y la misma se aparta de las pautas de valoración contenidas en el Acuerdo.

Que, por su parte, el propio Acuerdo establece que los incrementos que se hagan de conformidad con lo dispuesto en el art. 8 deberán ser calculados sobre la base de datos objetivos y cuantificables (punto 3 del art. 8). Entiende la doctrina que *"… Se evitan así ajustes discrecionales en perjuicio del importador. …"*, a la vez que *"… Para que el pago de un canon sea posible, el producto importado debe conservar su individualidad, o al menos, debe*

resultar identificable. Si la mercadería importada es mezclada con otras nacionales, y no es posible identificarlo, resulta imposible realizar un ajuste de valor, y el valor de transacción debe rechazarse. (Nota interpretativa al art. 8º). (…) Todos estos ajustes dice el art. 8º punto 3, deben ser realizados en base a datos objetivos y cuantificables. Cuando no los existen, debe descartarse el valor de transacción y aplicarse el art. 2º del acuerdo, o el método de valoración que en definitiva corresponda. …" ("La valoración en Aduana en la ley 23.311." de Daniel Zolezzi, La Ley, Tomo 1987-A, pág. 970, Buenos Aires). Circunstancia que no puede corroborarse en el caso de autos en tanto ni siquiera se conocen las operaciones de importación respecto de las cuales fuera practicado el ajuste.

Que, asimismo, resulta oportuno señalar que más allá del texto explícito de la norma aplicada en este caso por la Aduana para efectuar el ajuste, el Acuerdo de Valor del GATT brinda otras herramientas a los fines de la interpretación y aplicación de su articulado. Así el Comité Técnico de Valoración, como organismo constituido en el seno de la Organización Mundial de Aduanas, emite instrumentos que, sin ser normas internacionales (como por ejemplo las Opiniones Consultivas y Comentarios) aconsejan ciertas formas de interpretar el Acuerdo. En tal sentido, considero relevante y aplicable el Comentario 25.1 el cual establece que: *"Con miras a proceder a la determinación del valor según el artículo 8.1 c), es importante examinar todos los documentos pertinentes, incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta (...) La información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c)"*. Luego añade que *"La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta (...) El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta. …"*.

En doctrina nacional se ha expresado que *"… La expresión ´como condición de venta de las mercancías importadas´ es necesariamente más amplia que ´como una condición del contrato de venta de las mercancías´."* Ello atento a que los contratos de venta internacional *"Muy insólitamente albergarán en sus cláusulas alguna ´condición de venta´. (…) la ´condición de venta´ puede existir aunque no haya cláusula contractual alguna que la establezca …"*. ("Cánones y derechos de licencia: su incidencia en el valor en aduana (y un fallo que acierta y otro que no)" Daniel Zolezzi. ED 4/11/19.)

Que, en el caso particular de autos, las afirmaciones vertidas en el Estudio de Valor, en base a cuyos fundamentos se formuló el cargo cuya impugnación pretendió la firma importadora en sede aduanera, no pueden ser contrarrestadas con la documentación que el mismo Estudio invoca a los fines de fundamentar el ajuste de valor pretendido. Así, como se mencionara con anterioridad, en el Estudio de Valor se hace expresa mención a la documentación aportada por la firma, al contrato suscripto entre PHILIPS ARGENTINA S.A. y KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V., y a datos obtenidos del Sistema Oracle Discoverer y Exi-Pro de Nosis. Sin embargo, ninguno de dichos documentos obran agregados a las actuaciones acompañadas por la Aduana, resultando indispensables a los fines de determinar la pertinencia del ajuste de valor practicado por la Aduana en base a lo estipulado en el Acuerdo de Valor del GATT.

Que, en tal sentido, considero de aplicación lo resuelto por este Tribunal en la Causa N° 33.431-A "GRUPO AGROS S.A. c/D.G.A. s/apelación", en los siguientes términos: *"… el análisis de los tres requisitos que deben concurrir a los efectos de que proceda el ajuste, debe realizarse a la luz de la normativa indicada anteriormente*

y, asimismo, debe tenerse especialmente en cuenta las peculiaridades de la relación comercial involucrada. Ello sobre la base del convenio celebrado entre las partes, en tanto que sus términos resultarían de incidencia fundamental sobre la operación de importación aquí analizada.

"Que no se han agregado los contratos que supuestamente vincularan a las firmas vinculadas (…) ni tampoco surge de documentación alguna que existieran dichos contratos, ni que se encontraran vigentes a la fecha en que se realizó la operación aquí cuestionada…"

"Que ante la inexistencia de la documentación señalada no puede determinarse si existen cánones o derechos de licencia ni si, en caso de existir, están o no incluidos en el precio, si existe relación entre aquellos y las mercaderías y si el pago de los mismos es condición de venta de las mercaderías importadas.

"Que, ante la ausencia, tanto en las actuaciones administrativas como en la presente causa, de la documentación necesaria, no cabe sino concluir la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre la destinación de importación aquí involucrada, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines y, asimismo, la improcedencia del cargo n° 19/12 formulado en su consecuencia …". ("GRUPO AGROS S.A. c/DGA s/apelación" TF N° 33.431-A, Sala F, Sent. de fecha 08/03/18, confirmada por la Sala V de la CNACAF, Expte. N° 74976/2018, Sent. de fecha 13/06/19)

Que, en igual sentido se expidió esta Sala G en la Causa Causa N° 33.435-A: "GRUPO

AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Sentencia de fecha 12/07/24.

IX.- Que, conforme todo lo antes expuesto, se rechaza el ajuste de valor efectuado por la Aduana y se deja sin efecto el cargo formulado. Atento a la decisión a la que se arriba, deviene inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

X.- Que en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Que, por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución 338/2019 (AD LAPL) dictada por el Administrador de la Aduana La Plata en las Actuaciones SIGEA Nº 12595-50-2012 y, en consecuencia, revocar el cargo N° 19/12.

2.- Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución 338/2019 (AD LAPL) dictada por el Administrador de la Aduana La Plata en las Actuaciones SIGEA Nº 12595-50-2012 y, en consecuencia, revocar el cargo N° 19/12.

2.- Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr.

Miguel N. Licht (Art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.04.14 15:06:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.04.14 15:24:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 15:24:35 -03:00