Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-92452198-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; EXPTE 33.512-A; PHILIPS ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"PHILIPS ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **33.512-A**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si las Resoluciones 2527/2013, 2327/2013 y 2328/2013, recaídas en las actuaciones administrativas SIGEA 13681-50-2010/1, 13681-50-2010/2, 13681-50-2010/6, mediante las cuales se rechazan los recursos de impugnación deducidos contra los cargos 1428/11, 1429/11 y 618/12, respectivamente, y en consecuencia, se los confirma, resultan ajustadas a derecho.

II.- Fundamento del recurso de apelación: A fs. 12/21 se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones indicadas *ut supra.* Relata que la pretensión fiscal tiene su origen en una investigación de valor llevada adelante por la División Empresas Vinculadas, la que, después de analizar el Contrato de Transferencia de Tecnología suscripto entre KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V. y PHILIPS ARGENTINA S.A., resolvió la procedencia de un ajuste de la base imponible de todas las operaciones de importación realizadas durante los años 2006 a 2009. En primer término, solicita se declare la nulidad de las Resoluciones apeladas, toda vez que en las mismas no se resuelve sobre las cuestiones planteadas, las que entiende que son conducentes para dirimir el caso. Asimismo, se agravia porque no se hizo lugar a la prueba ofrecida en sede aduanera ni intervino la División Importaciones a los efectos de informar sobre los *"valores criterio"* vigentes respecto de la mercadería ubicada en las mismas P.A. Alega que no se agregó el expediente referido a la investigación de valor ni el ajuste 29 publicado en la Circular Interna 5/90 ni el Padrón de Ajuste de Valor aprobado por Resolución 34/06. Asimismo, sostiene que no se dan los requisitos para que proceda el ajuste de valor -léase: que la regalía abonada no esté incluida en el precio; que el pago de la misma sea condición de venta de las mercaderías y que esté relacionado con las mercaderías importadas.- Aduce que es inexistente la relación entre el pago del *canon* y la mercadería importada. Asimismo, hace referencia a los artículos 2 y 9 del contrato de servicios generales, que contempla una "remuneración" a favor de la casa matriz de PHILIPS ARGENTINA, en retribución por los servicios económicos que viene desarrollando en beneficio de todo el grupo PHILIPS en sus innumerables unidades de negocios distribuidas por el mundo. Hace referencia al cálculo establecido en el art. 9 para liquidar la "remuneración". Concluye que el contrato no está en directa relación con las mercaderías importadas sino con otros elementos intangibles

que implican el apoyo internacional que recibe cada una de las unidades de negocios en sus aspectos operativos financieros, de producción, contables, marketing, *know how*. Aduce que los tres rubros principales que dan lugar al pago de la "remuneración" se encuentran establecidos en el art. 2, no teniendo esas prestaciones relación alguna con la mercadería importada. En forma subsidiaria, explica que aún cuando hipotéticamente se sostuviera que la "retribución" pagada se encuentra relacionada con la mercadería importada, es imposible sostener que la totalidad de los pagos se encuentren directamente relacionados con ésta, como exige el Acuerdo para la procedencia del ajuste. Asimismo, se agravia de los rubros de IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias. En subsidio, solicita se determine la deuda tributaria en pesos argentinos conforme al tipo de cambio aplicable en cada destinación a la fecha de oficialización. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoquen las Resoluciones apeladas, con costas.

III.- Contestación del fisco: A fs. 34/44 se presenta el fisco y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. En primer término, realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Efectúa una breve reseña de los hechos. En cuanto al planteo de nulidad, aduce que el mismo no procede toda vez que se ha dado cumplimiento al procedimiento establecido en la legislación vigente. Aduce que la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual -OMPI- señala que la concesión de un derecho de licencia relativo a una patente o modelo protegido, un diseño industrial, una nueva variedad de plantas o una marca comercial es el el permiso dado por el titular del derecho -licenciante- para realizar ciertos actos correspondientes a ese derecho, y a los derechos de licencia como el pago realizado para obtener ese permiso; por lo que el primero requisito que debe cumplirse para hacer viable el ajuste de valor en aduana es que haya algún derecho de propiedad intelectual que obligue al comprador a pagar un *canon o derecho de licencia* que no esté incluido en el precio facturado. Alega que el segundo elemento indispensable es que el canon guarde relación con la mercadería importada y el tercer requisito es la condición de venta. Relata que de las actuaciones surge que la empresa KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V. de Holanda tiene por actividad principal la fabricación y comercialización de aparatos electrónicos y tiene una participación sobre el patrimonio y los votos del 90,38%. Alega que a los efectos de realizar su actividad industrial y comercial PHILIPS ARGENTINA S.A. debió suscribir un Contrato de Transferencia de Tecnología con su empresa controlante KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V., por el que se obliga a pagar una remuneración en retribución por los servicios recibidos. Concluye que el pago de los cánones por la reventa de las mercaderías importadas es parte integrante del valor de la mercadería importada y no fue incluido en el precio de importación declarado en los DI. Hace referencia a la Nota 1143/11. Concluye que la licencia tiene un valor intrínseco que repercute al momento de reventa en el país de importación y que obviamente guarda relación con la mercadería. Hace hincapié en que PHILIPS ARGENTINA S.A. no podría adquirir el producto que luego revende, sin incurrir en la obligación de abonar el canon. Respecto al agravio de las percepciones, aduce que la DGA tiene asignada como función la percepción, recaudación y fiscalización de los tributos que gravan la importación y la exportación, expresión inclusiva de los impuestos internos exigibles en el marco de operaciones de comercio exterior. Sostiene que la actora no demostró la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el fisco. En cuanto al planteo efectuado en forma subsidiaria, aduce que corresponde aplicar lo dispuesto en el art. 20 de la ley 23.905. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que a fs. 46 se tiene por contestado el traslado del recurso que le fuera conferido al fisco y se abre la causa a prueba. A fs. 61/65 y 96/103 lucen las contestaciones de oficio de la DGA. A fs. 144/145 la actora desiste en un 33,33% de la pretensión tributaria expresada en cada uno de los cargos, en los términos del art. 53 de la ley 27.260. Solicita se la tenga por desistida parcialmente del recurso de apelación. A fs. 147 se corre traslado de la presentación referida al fisco, el que es contestado a fs. 154/155. A fs. 156 se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia. A fs. 160 se tiene por desistida parcialmente a la firma del recurso de apelación interpuesto contra las Resoluciones 2527/13, 2327/13 y 2328/13. A fs. 178/186 luce la contestación de oficio de la DGA. A fs. 229/233 la actora plantea la inconstitucionalidad de la tasa de interés y reitera el planteo de inconstitucionalidad de los rubros de IVA Adicional y Ganancias. A fs. 231/234 luce la contestación de oficio de la DGA. A fs. 282 visto el estado de autos, se resuelve que no se justifica el libramiento de un nuevo oficio dirigido a la DGA. Con posterioridad, se certifica la prueba. Después, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a alegar. A fs. 291/297 y 298/303 lucen los alegatos. Después se ponen autos a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas 13681-50-10 se inician con la Nota 1143/11, de la que surge que: *"(...) de acuerdo con lo establecido por los artículos 1 y 8 aparatado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Leyes 23.311 y 24.425), el suscripto considera razonable que, en las importaciones de PHILIPS ARGENTINA S.A. provistos por vendedores vinculados, se haga repercutir las fracciones de los cánones devengados por Licencia sobre el valor de transacción de los productos licenciados importados, entendiendo que con este incremento se arribaría al valor en aduana de la mercadería importada que intervino en la generación de dichas regalías. Por tal motivo deberán ajustarse los valores FOB presentados a despacho por el importador PHILIPS ARGENTINA S.A. según el siguiente detalle: Para el caso de Productos Licenciados Terminados Importados AÑO 2006=4,29% s/FOB"*. A fs. 11 luce la liquidación del cargo 1429/11, del que se notifica la actora el 16-12-11 a fs. 13. A fs. 14/21 la recurrente impugna el cargo referido. A fs. 34 se tiene por presentada a la firma, por deducida la impugnación y se provee la prueba. A fs. 35/42 luce la Nota 43/13. A fs. 46/47 luce la Resolución 2327/13, mediante la cual se rechaza la impugnación interpuesta por la actora contra el cargo 1429/11, y en consecuencia, se lo confirma.

Que la actuación administrativa 13681-50-2010 se inicia con la Nota 523/12, de donde surge que se deben incrementar los valores FOB declarados según este detalle: *"(...) para el año 2007=4% s/ FOB de los productos para reventa; para el año 2008= 5% s/ FOB de los productos para reventa; para el año 2009=5% s/ FOB de los productos para reventa."* A fs. 2 luce la liquidación del cargo 618/12, del que se notifica la actora el 15-8-12. A fs. 23/33 la firma impugna el cargo referido. A fs. 45 se tiene por presentada a la firma, por deducida la impugnación y se provee la prueba. A fs. 46/56 se glosa la Nota 125/13. A fs. 58/63 luce copia del Dictamen 439/11 y a fs. 78/80 la Resolución 2328/2013, mediante la cual se rechaza la impugnación deducida contra el cargo 618/12, y en consecuencia, se lo confirma.

Que la actuación administrativa 13681-50-2010/1 se inicia con la Nota 1143/11 -referida *ut supra*-. A fs. 11 luce la liquidación del cargo 1428/11, el que le es notificado a la actora el 14-12-11 a fs. 13. A fs. 14/20 la firma impugna el cargo referido. Con posterioridad, se la tiene por presentada, por deducido el recurso de impugnación y se provee la prueba. A fs. 37/39 luce la Nota 44/13 y a fs. 43/44 la Resolución 2527/13, mediante la cual se rechaza la impugnación interpuesta contra el cargo 1428/11, por lo que se lo confirma.

VI.- Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de nulidad opuesto por la actora con fundamento en que en las Resoluciones apeladas no se tuvo en cuenta los agravios de la recurrente ni se hizo lugar a la prueba ofrecida en sede aduanera.

Que, el planteo referido no puede prosperar debido a la posibilidad en esta instancia tanto de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, como de exponer los agravios, sin restricción alguna.

Que es por ello que las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que resulta así de aplicación al caso la doctrina de la Corte Suprema 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).

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde analizar si los cargos 1428/11, 1429/11 y 618/12, formulados por el fisco en concepto de ajuste de valor en importación, han sido efectuados sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425.

Que la referida 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, en lo que aquí interesa, 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.*

VIII.- Que, de la lectura de las actuaciones administrativas surge que los cargos 1428/11 y 1429/11 se fundamentan en la Nota 1143/11, que dispone: "*(...) se procedió a practicar un estudio de valor en el marco del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Leyes 23.311 y 24.425) y las respectivas Resoluciones reglamentarias, habiendo tenido por finalidad específica establecer si las Regalías devengadas por el importador a lo largo del Ejercicio 2006, fueron adicionadas en forma suficiente a los valores FOB de aquellas importaciones documentadas provenientes de empresas pertenecientes al mismo grupo económico.*

Las conclusiones finales se basaron en el análisis de los documentos e información aportada por la firma y la información recopilada por los sistemas y herramientas informáticas provistas por el organismo." -el resaltado me pertenece-.

Que, el mismo análisis realiza el fisco en la Nota 523/12 para fundamentar el cargo 618/12.

Que, primero, resulta oportuno adelantar que en ninguna de las actuaciones administrativas luce agregada la documentación a la que el fisco alude como aportada por la firma, entre la que se encontraría el contrato suscripto entre KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V y PHILIPS ARGENTINA S.A., siendo la única documental que se glosa la acompañada por la actora al impugnar los cargos -léase: 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-.

Que, en lo que aquí interesa, el fisco concluye que: "*Sobre la base de los documentos e información analizada en el presente trabajo y de acuerdo con lo establecido por los artículos 1 y 8 apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Leyes 23.311 y 24.425), el suscripto considera razonable que, en las importaciones de PHILIPS ARGENTINA S.A. provistos por vendedores vinculados, se haga repercutir los cánones devengados por Licencia, sobre el valor de transacción de los productos licenciados importados entendiendo que con este incremento, se arribaría al valor en aduana de mercadería importada que intervino en la generación de dichas regalías.*

Por tal motivo deberán ajustarse los valores FOB presentados a despacho por el importador PHILIPS ARGENTINA S.A. según el siguiente detalle: Para el caso de Productos licenciados terminados importados: Año 2006=4,29% s/FOB (…)

a) para el año 2007=4% s/ FOB de los productos para reventa

b) para el año 2008=5% s/ FOB de los productos para reventa

c) para el año 2009= 5% s/ FOB de los productos para reventa"

Que, como ya se dijo, 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.

Que, en lo que 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;..."*.

Que, 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 los ajustes de valor practicados por el fisco se encuentran fundados 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.

IX.- Que, a los fines de dilucidar si se encuentran configuradas dichas circunstancias, se deben merituar los antecedentes del caso y la documentación que luce en las actuaciones administrativas y en esta instancia.

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- los referidos 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 el fisco 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 -ver Nota 523/12 y 1143/11-.

Que, en este sentido la Aduana agrega en su Estudio de Valor que *"... teniendo en cuenta 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 ...” -ver Nota 1143/11 y 523/12-

Que, de este modo, y en dichos términos, la Aduana justifica los cargos formulados porque entiende que se cumplen los requisitos establecidos en el Acuerdo para que proceda el ajuste de valor relacionado con el pago de cánones o derechos de licencia.

Que, el servicio aduanero, entonces, propuso así incrementar el valor FOB de las mercaderías importadas en un 4,29% para el año 2006, en un 4% para el año 2007, en un 5% para el año 2008 y en un 5% para el año 2009, como ya se dijo.

Que, 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. 56 de las actuaciones administrativas 13681-50-2010/6 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. ...”*.

Que, esta afirmación resulta extrema y la misma se aparta de las pautas de valoración contenidas en el Acuerdo.

Que, asimismo, 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).

Que, 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).*

Que, en el caso de autos, no solo no se glosa la documentación que supuestamente analizó el fisco para realizar los cargos sino que 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 los ajustes, 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.

Que, 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. ...".

Que, 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, sentado lo expuesto, en el caso particular de autos, se observa que 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 los referidos documentos obran agregados a las actuaciones acompañadas por la Aduana, resultando indispensables a los fines de determinar la pertinencia de los ajustes de valor practicados por el fisco 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 33.431-A *"GRUPO AGROS S.A. c/D.G.A. s/apelación", 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* 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 ...".

Que, en igual sentido se expidió esta *Sala "G" en la Causa 33.435-A: "GRUPO AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Sentencia de fecha 12/07/24*

X.- Que, conforme todo lo antes expuesto, corresponde rechazar los ajustes de valor efectuados por el fisco, y dejar sin efecto, en consecuencia, los cargos formulados.

XI.- Que, por la forma en que se resuelve, deviene inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

Que, por ello, **voto por:**

1.- Revocar las Resoluciones 2327/13, 2328/13 y 2527/13, recaídas en las actuaciones administrativas 13681-50-2010/2, 13681-50-2010/6 y 13681-50-2010/1, respectivamente; y en consecuencia revocar los cargos 1429/11, 618/12, 1428/11.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Segura.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Segura.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar las Resoluciones 2327/13, 2328/13 y 2527/13, recaídas en las actuaciones administrativas 13681-50-2010/2, 13681-50-2010/6 y 13681-50-2010/1, respectivamente; y en consecuencia revocar los cargos 1429/11, 618/12, 1428/11.

2.- Costas al fisco.

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

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

BARREIRA 20044300584

URUEÑA, MICAELA LIS CUIT 27-35122006-1

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.08.20 18:12:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.08.21 16:54:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.08.21 17:18:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.21 17:19:24 -03:00