República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-66681472-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA; 33433-A; GRUPO AGROS SA

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Horacio Joaquín Segura (en su carácter de Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, a fin de resolver en la **Causa N° 33.433-A: "GRUPO AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 523/2013 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en la Actuación N° 12312-326-2011, mediante la cual se resuelve no hacer lugar al procedimiento de impugnación impetrado por la firma GRUPO AGROS S.R.L., confirmándose por ende el cargo N° 17/2012 formulado por ajuste de valor, con relación al DI Nro. 11 042 IC05 003521G.

II.- Fundamentos de la apelación: Que a fs. 9/21 se presenta GRUPO AGROS S.R.L. mediante apoderado y con patrocinio letrado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. Realiza un pormenorizado relato de los hechos. Plantea, en primer lugar, la nulidad de lo actuado invocando la vulneración del instituto previsto en el art. 226 del C.A., el principio de legalidad previsto en el art 19 de la CN y el principio del debido proceso y de la defensa en juicio, así como también entiende que la resolución aduanera resulta arbitraria y no tiene motivación suficiente. Alude que el cargo impugnado se encuentra vinculado con la denuncia efectuada por la Aduana respecto del DI Nro 10 042 IC05 002902H que a la fecha de oficialización del DI Nro. 11 042 IC05 003521G que motivara la causa, no había sido resuelta, por lo cual fue documentado en forma supeditada conforme se autorizara por la Resol 336/2010 (AD PASO). Asegura que el precio concertado con el vendedor de la mercadería es el genuino valor de transacción y que no existe ningún elemento que permita suponer que la transacción se efectuó según el valor declarado por el exportador brasileño. Sostiene que el valor declarado en el despacho es el efectivamente girado al vendedor del exterior. Cita el art. 1 del Acuerdo de Valor del GATT y jurisprudencia. Cita el comentario 22.1 del Comité Técnico de Valoración. Asegura que la venta para su exportación al país de importación es la concertada entre Grupo Agros SA y Bayer Cropscience (Alemania) y no la concertada entre partes vinculadas. Cita jurisprudencia. Cita el art. 2.1 a) del Acuerdo. Considera que los antecedentes tomados por la Aduana para desestimar el valor declarado no pueden ser considerados como base de comparación a los fines de efectuar el ajuste dado que las mercaderías relacionadas con aquellos no han sido exportadas en el mismo momento ni en uno aproximado. Señala que la Aduana estaría utilizando valores arbitrarios o fictos, situación expresamente vedada en el Acuerdo. Sostiene que la desestimación del valor de transacción no ha sido debidamente fundamentada. Agrega que los despachos utilizados como antecedentes no fueron

agregados. Cita jurisprudencia. Arguye que el valor declarado por el exportador en Brasil, y considerado como válido por la Aduana, es superior al precio promedio de las ventas de dicho producto en el mercado local. Cita jurisprudencia relativa a la información extraída de sistemas informáticos. Subsidiariamente, solicita la reducción de los tributos reclamados y argumenta que resulta ilegítimo calcular los mismos sobre el valor declarado incluyendo el monto de las regalías devengadas al supuesto valor de salida de la mercadería desde Brasil cuando al formular el cargo realizó el ajuste liquidando los tributos sobre el valor de la mercadería el egreso de Brasil. Sostiene que lo expuesto implicaría una vulneración al principio de *"Reformatio in pejus"*. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se declare la improcedencia del cargo y de la resolución aduanera, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> Que a fs. 34/40 la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho y la documentación acompañada por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Rechaza el planteo de nulidad formulado por la recurrente. Hace referencia a lo actuado en sede administrativa. Alude al Acuerdo de Valor y al concepto del valor de transacción. Sostiene que la firma documentó las destinaciones de importación a un 45% promedio del valor de la mercadería declarada en Brasil y que se tuvo en cuenta la actividad económica declarada por aquélla según datos del Sistema Registral. Analiza la diversa documentación requerida y aportada por la firma en sede aduanera. Esgrime que tras haberse determinado respecto de otras operaciones de importación de la firma, ajustes de valor en base a los valores de exportación, el producto en cuestión (FINISH SC) comenzó a ser importado directamente por CIAGRO o GRUPO AGROS SRL utilizando la modalidad de tercer operador o vendedor y documentándose con diferencias entre el valor de exportación y el declarado para importación, a través de la Aduana de Paso de los Libres. Manifiesta que tras haberse detectado el pago de regalías, se determinó la repercusión de los cánones devengados sobre el valor FOB de las mercaderías importadas. Hace referencia al procedimiento llevado a cabo a fin de efectuar el ajuste por el concepto de cánones y derechos de licencia. Afirma que en el caso no hubiera existido adquisición de mercaderías de no mediar el respectivo contrato de licencia. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las **actuaciones administrativas Nro. 12312-326-2011** se inician con la carpeta del **DI Nro. 11 042 IC05 003521G**, por el que se documentó la importación de mercadería procedente y originaria de Brasil, oficializado el 03/03/2011. A fs. 2/21 lucen copias de la siguiente documentación: Informe N° 011/2012 (SE FVIM) de fecha 01/03/2012, planilla de regalías a favor de BAYER S.A., planilla de cálculo regalías 2010/2011, planillas por Liquidación Ajuste por Regalías y planillas por Liquidación Ajuste de Valor. A fs. 22/23 obra la liquidación practicada respecto del **DI Nro. 11 042 IC05 003521G** por la suma de **U$S 44.150,40.** A fs. 24 obra la denuncia de fecha 10/02/2012 formulada con motivo de *"Falta de declaración de regalías en el formulario hoja de Valor, según contrato de desinversión existente entre las firmas BAYER Y GRUPO AGROS SRL correspondiente a las operaciones 10042IC05006621J; 11042IC05000541F; 543H; 547L; 3513H; 3521G; 3527M; 4084L; 4110B y 4118J. Presunta Declaración Inexacta prevista y penada en el Art. 954 inc. a) de la ley 22.415, Informe 010/12 (SE FVIM), a la firma GRUPO AGROS SRL CUIT N° 30-61572654-7"*. A fs. 25/26 se glosa la Nota 30/12 SE FVIM y a fs. 27/28 luce el **cargo VI 17/2012** formulado por la suma de USD44.150,40, en el que se indica que *"LAS DIFERENCIAS SEÑALADAS SE DEBEN AL AJUSTE DE VALOR EN ADUANA DECLARADO EN LA DESTINACIÓN EN TRATO, DE CONFORMIDAD A LOS FUNDAMENTOS EXPUESTOS POR EL DETALLE DE LIQUIDACIÓN QUE SE ACOMPAÑA …"*, notificado el 25/04/2012. A fs. 30/35ref se encuentra la presentación de fecha 10/05/12 mediante la cual GRUPO AGROS SRL plantea la nulidad e impugna el **cargo VI 17/2012**. A fs. 43/44 luce la documentación acompañada por la firma junto a la impugnación, consistente en la Res. N° 336/2010 (AD PASO) recaída en la Actuación 12312-136-2010. A fs. 53, con fecha 08/06/2012 se tiene por deducido el procedimiento de impugnación, por agregada la prueba documental y se ponen los autos para resolver. A fs. 55/57 luce la **Resolución N° 523/2013 (AD PASO)** aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora en su recurso de apelación.

Que como fundamento de dicho planteo, la recurrente sostiene que tanto el cargo impugnado en sede aduanera como la resolución aduanera aquí apelada, que lo confirma, resultan nulos por cuanto vulneran el instituto de la supeditación

previsto en el art. 226 del C.A. y el derecho de defensa, al encontrarlos irrazonables, contradictorios, infundados y carentes de motivación. Asimismo, entiende que vulneran y resultan contrarios al Acuerdo del GATT por haberse efectuado el ajuste en virtud de antecedentes que no resultan idóneos y son infundados.

Que la representación fiscal rechaza el planteo de la recurrente invocando que el mismo ostenta una equivoca fundamentación.

Que la actora en su recurso sostiene que el servicio aduanero formuló el cargo en cuestión reclamando mediante el mismo una diferencia tributaria calculada sobre la base del valor de la mercadería declarado al egreso desde Brasil resultante del Sistema INDIRA y que no obstante, la resolución aduanera aquí apelada considera procedente el ajuste de valor por cuanto correspondería incluir en el valor en aduana de las mercaderías importadas, el valor de las regalías devengadas en la proporción correspondiente.

Que, en cuanto a lo atinente a la vulneración del instituto de la supeditación establecido en el art. 226 del C.A., resulta oportuno señalar brevemente -y en cuanto aquí interesa- que la firma solicitó supeditar el trámite del DI aquí cuestionado a lo que se resolviera respecto del **DI N° 10 042 IC05 2902H**, en tanto existir coincidencia entre la mercadería a documentar por ambos despachos.

Que, durante la tramitación de esta última destinación, el servicio aduanero detuvo el curso del mismo en tanto habría constatado mediante el sistema INDIRA, que la mercadería en él documentada habría sido exportada desde Brasil a un valor FOB diferente del declarado para la importación a nuestro país. Como consecuencia de ello, se inició un sumario en las Actuaciones N° 12312-136-2010.

Que, mediante resolución N° 336/2010 (AD PASO) de fecha 31/03/2010, dictada en las referidas Actuaciones N° 12312-136-2010, la Aduana de Paso de los Libres autorizó la declaración en forma supeditada, y en consecuencia, al documentar el **DI Nro. 11 042 IC05 003521G** se consignó en el casillero “documentos a presentar” la resolución que autorizó tal supeditación y se acompañó en el sobre del despacho una copia de la misma (ver fs. 1 de las act. adm. donde obra el sobre del despacho junto con la documentación complementaria del mismo).

Que, en cuanto ahora interesa, se agravia la recurrente, planteando la nulidad, por cuanto entiende que el **cargo VI N° 17/2012** fue formulado el 06/03/2012 cuando aún no había recaído resolución definitiva en el sumario iniciado en relación al **DI N° 10 042 IC05 2902 H (Actuaciones N° 12312-136-2010)**, respecto del cual se había supeditado la operación de autos.

No obstante, conforme surge de las actuaciones administrativas, ya en el Informe N° 11/2012 (SE FVIM) de fecha 01/03/2012, obrante a fs. 2/8 de las act. adm., se llevó a cabo el análisis documental de varias destinaciones, entre las que se encuentra la involucrada en autos (**DI Nro. 11 042 IC05 003521G**), y en las conclusiones se destacó que *“… el valor declarado en el país de exportación es mayor al documentado en Argentina.- …”* y que, en consecuencia, *“… se debe proceder a ajustar el valor documentado al valor de exportación incluyendo las regalías no declaradas …”*.

Que, asimismo, y a mayor abundamiento, cabe señalar que con fecha 04/03/2013, es decir con anterioridad a la fecha de interposición del recurso de apelación de autos (06/06/2013), recayó resolución definitiva en las Actuaciones N° 12312-136-2010 respecto del **DI Nro. 10 042 IC05 2902 H**, al cual se había supeditado la declaración del **DI Nro. 11 042 IC05 003521G** (ver respuesta a oficio obrante a fs. 60/71 de autos). De este modo, resulta evidente que la nulidad planteada en este punto carece de finalidad práctica y su declaración no procede, pues se trataría de la nulidad por la nulidad misma.

Que, sin perjuicio de ello, cabe señalar, que en sí 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.

Que por lo expuesto, 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, 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, en atención a que los fundamentos de la nulidad invocada 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, sentado lo expuesto, para resolver el fondo de la cuestión primeramente, debo volver a referirme al instituto de la supeditación. Como ya quedara sentado en el considerando que antecede (en el cual tratara el planteo de nulidad opuesto por la actora) la firma importadora supeditó el trámite del **DI Nro. 11 042 IC05 003521G** a las resultas de la denuncia recaída respecto del **DI Nro 10 042 IC05 002902 H**, y dicha supeditación fue oportunamente autorizada por el servicio aduanero.

Que el instituto de la supeditación se encuentra regulado en el art. 226 del C.A., en el cual se dispone que *"Si en sede aduanera hubiere en trámite alguna controversia, sumarial o no sumarial, originada en la declaración de los elementos necesarios para la clasificación arancelaria, valoración o aplicación de los tributos y prohibiciones referidos a una mercadería de importación, que fueren identificados aquellos que hubieren de ser objeto de declaración, el interesado podrá comprometer ésta última en forma supeditada a la del antecedente. El pronunciamiento final que recayere en sede aduanera se hará extensivo a la declaración supeditada, sin perjuicio de la eventual interposición de los recursos que, individualmente, pudieren corresponder contra la decisión"*.

Que dicho instituto evita –justamente- someterse a la apertura de nuevos sumarios infraccionales por cada declaración que se efectúe y contenga las mismas circunstancias fácticas que una controversia anterior que se encontrara aún en trámite. También se soslaya la profusión de causas y el consiguiente dispendio procesal. Pero, amén de ello, el énfasis radica en la seguridad jurídica para el importador, previa advertencia del hecho a la autoridad aduanera, que la declaración que se está supeditando a las resultas de una controversia, no será considerada inexacta a los fines infraccionales. Por lo tanto, la supeditación sortea para su beneficiario, por un lado, la infracción por declaración inexacta y, por el otro, el pago de la diferencia tributaria que se pueda originar a favor del Fisco hasta tanto no se resuelva el antecedente al cual se está supeditando. (Conf. Sentencia de la Sala G en fecha 18/07/2014, *"UNISEL ARGENTINA S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"* Expte. N° 27.668-A)

Que, sin embargo, y conforme surge de la prueba producida en autos (ver respuesta a oficio obrante a fs. 43/50 de autos), en el expediente SIGEA N° 12312-136-2010, donde tramitara el sumario iniciado en relación al DI N° 10 042 IC05 002902 H (al cual se había supeditado la declaración efectuada en el DI de autos), recayó resolución definitiva con fecha 04/03/2013, resolviendo condenar a la firma GRUPO AGROS S.R.L. al pago de una multa por haberse configurado la

infracción prevista y penada en el art. 954, apartado 1, incisos a) y c) del C.A., lo cual significa que ya cuando la firma actora interpuso recurso de apelación ante este Tribunal, la cuestión relativa a la supeditación había devenido abstracta.

VII.- Que en tales condiciones, corresponde decidir si se ajusta a derecho la resolución aquí apelada, por la cual se confirma el **cargo N° 17/2012**, formulado en relación al **DI Nro. 11 042 IC05 003521G**. Mediante dicho despacho, la firma GRUPO AGROS S.R.L. oficializó con fecha 03/03/2011 la importación para consumo de mercadería consistente en *"Los demás Los demás Reguladores del crecimiento de las plantas presentados de otro modo –Herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento de las plantas –Los demás INSECTICIDAS, RATICIDAS T DEMÁS ANTIRROEDORES, FUNGICIDAS, HERBICIDAS, INHIBIDORES DE GERMINACIÓN Y REGULADORES DEL CRECIMIENTO DE LAS PLANTAS, DESINFECTANTES Y PRODUCTOS SIMILARES, PRESENTADOS EN FORMAS O ENVASES PARA LA VENTA AL POR MENOR, O COMO PREPARACIONES O ARTÍCULOS TALES COMO CINTAS, MECHAS Y VELAS, AZUFRADAS, Y PAPELES MATAMOSCAS."*, declarada bajo la PA 3808.93.59.900F, por un valor FOB total de USD 168.431,70, un ajuste a deducir en divisa de USD 2.565,72 y un valor en aduana de USD 191.505,78 (ver carpeta del DI obrante en las act adm).

Que, en el caso de autos, lo que la Aduana cuestiona es: en primer lugar, la diferencia detectada entre el valor FOB documentado en la operación de importación registrada ante la Aduana argentina (**DI Nro. 11 042 IC05 003521G)** los valores de exportación de la mercadería desde Brasil y, en segundo lugar, que del contrato de desinversión aportado por la firma se establecía el pago de regalías por la venta neta del producto, situación que no fuera declarada en la Hoja de Valor; provocando tales situaciones una diferencia de tributos en favor de la aduana, lo cual reclama mediante la formulación del **cargo N° 17/2012**.

VIII.- Que corresponde analizar entonces si el ajuste de valor motivo de 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, incorpora 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 el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana para importación. 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. El artículo 1 ap. 1 de la Instrucción General, prevé que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los art. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden que se numeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 5 y 6.

Que de este modo, y sin perjuicio de que el valor de transacción constituye la primera base de valoración, considerado en conjunción con lo previsto en el artículo 8 –ajustes del precio pagado o por pagar- y recién cuando no pueda determinarse dicho valor en virtud del método previsto en el art. 1° se podrá recurrir a las otras bases de valoración previstas en forma sucesiva y excluyente en los artículos siguientes. Sin embargo, cabe aclarar, que ello no es óbice para que el Fisco pueda comprobar la veracidad de las declaraciones comprometidas, procediendo a investigar ante una duda legítima, los precios declarados.

Que, en ese orden de ideas, debe anticiparse que la sola declaración de un valor de importación distinto al declarado en el país de exportación no resulta por sí mismo un elemento suficiente para desestimar el valor declarado como valor de

transacción, aunque sí pueda constituir un indicio que habilite la potestad de la Aduana de investigar el valor declarado de conformidad con lo dispuesto en el art. 17 del Acuerdo.

IX.- Que del Informe técnico respectivo y de la resolución apelada surge que el servicio aduanero, tras analizar el contrato de desinversión (el cual no obra agregado en las actuaciones administrativas), detecta que el producto "FINISH SC" era suministrado por la firma BAYER S.A. ARGENTINA a CIAGRO S.R.L. (luego GRUPO AGROS S.R.L.) para su comercialización. Asimismo alude que cuenta con antecedentes de operaciones del mismo producto para el año 2009, cuyo importador era la firma BAYER S.A. ARG., siendo el exportador BAYER S.A. BRASIL y el tercer operador BAYER CORPSCIENCE AG., respecto de las cuales las áreas de valoración ya habían determinado ajustes de valor en base a los valores de exportación y que los mismos habrían sido abonados. Sin embargo, se establece tanto en el Informe como en la resolución aduanera que luego de la situación antes descripta, el producto "FINISH SC" comenzó a ser importado directamente por GRUPO AGROS S.R.L. utilizando la misma modalidad de tercer operador o vendedor, continuando con la documentación de operaciones que registraban diferencias entre el valor de exportación y el declarado para su importación. Concluyendo que *"… se debe proceder a ajustar el valor documentado al valor de exportación incluyendo las regalías no declaradas …"*.

Que, de este modo, la Aduana rechazó el valor de transacción de la mercadería en trato, tomando como real el precio documentado por la misma al ser exportada desde Brasil, y sin fundar la elección de método de valoración alguno en reemplazo del previsto en el artículo 1, incumpliéndose así el orden de prelación previsto en el Acuerdo. No consta en las actuaciones administrativas justificación alguna de dicho proceder.

Que, de esta manera, el servicio aduanero no ha seguido el procedimiento reglado para desestimar el valor de transacción y apartarse fundadamente del mismo. Asimismo, el hecho de que la Aduana se haya limitado a comprobar a través de datos obtenidos de un sistema informático (presumiblemente INDIRA, aunque no surge de las actuaciones administrativas constancia de consulta alguna al mismo) que la mercadería fue exportada desde Brasil por un valor superior al que fue importada en Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para concluir que el valor declarado por la firma resulta inexacto o que no es el precio real de la operación. Asimismo, tanto en el informe técnico como en la resolución aduanera, se aluden a antecedentes del año 2009 (que, por lo demás, no fueron agregados), cuando la operación de autos data del año 2011.

Que, en definitiva, el proceder de la Aduana se expone como abiertamente contradictorio e incompatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo, que podrían sintetizarse en la finalidad de un sistema "equitativo" de valoración con exclusión de valores arbitrarios o ficticios, es decir, alejados de la realidad del mercado de libre competencia.

Que, en consecuencia, debe rechazarse el ajuste efectuado en lo que respecta a la desestimación del valor FOB declarado por la firma importadora.

X.- Que, no obstante lo expuesto, resta analizar el ajuste efectuado por el servicio aduanero en virtud de lo dispuesto por el artículo 8 del Acuerdo de Valor. En primer lugar cabe señalar que en todo caso dicho ajuste habría correspondido efectuarlo de conformidad con el inciso c) del artículo 8, en cuanto prevé específicamente la cuestión de las regalías, y no el inciso d) como lo estipula el servicio aduanero en el Informe N° 11/2012.

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, establecida la norma aplicable del Acuerdo, 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**.

Sin embargo, no se han agregado los contratos que supuestamente vincularan a las firmas involucradas –BAYER (Brasil), BAYER CORPSCIENCE AG (Alemania) y/o GRUPO AGROS SA, anterior CIAGRO SRL- 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. Por otra parte, el servicio aduanero menciona, en el punto 7 del Informe Nº 11/12 (SE FVIM) -ver fs. 2/8 de las act. adm.- que *“La firma aporta las DDJJ y facturas en conceptos de regalías a favor de BAYER SA, para los períodos comprendidos desde 01/06/08 y 31/05/11, las que se encuentran pagadas según planilla adjunta"*, aunque no se observa que dichas DDJJ hayan sido agregadas.

Que ante la inexistencia de la documentación señalada, en el caso de autos no puede determinarse si existen cánones, derechos de licencia o regalías 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 ha sido condición de venta de la mercadería importada.

Que, ante la ausencia, tanto en las actuaciones administrativas como en la presente causa, de la documentación necesaria para dilucidar los fundamentos expuestos por la Aduana, no cabe sino concluir que el ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre la destinación de importación aquí involucrada resulta improcedente, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines.

Que, de este modo, corresponde revocar la resolución aduanera apelada y por ende el cargo formulado.

XI.- Que las costas corresponde imponerlas a la parte vencida.

XII.- Que en similar sentido me he expedido, con fecha 12 de julio de 2024, en la causa caratulada “Grupo Agros SA c/ DGA s/ recurso de apelación” Expte. Nro. 33.435-A (INLEG-2024-73292675-APN-VOCXXI#TFN), que ha quedado firme.

Que, por todo lo expuesto, VOTO por:

Revocar la **Resolución N° 523/2013 (AD PASO)** dictada en la **Actuación N° 12312-326-2011**, con costas al fisco.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos y antecedentes efectuado en los considerandos I a IV del voto del Dr. Segura.

II.- Que adhiero a lo resuelto en los considerandos V a IX del voto preopinante, con excepción de la solución adoptada en el considerando X, relativa al ajuste por regalías, respecto de la cual habré de disentir por las razones que seguidamente expongo.

Que, ante todo, corresponde precisar que la adhesión a la solución revocatoria propiciada respecto del ajuste fundado en la desestimación del valor FOB declarado no importa desconocer el valor del sistema INDIRA como fuente oficial de

información aduanera ni su aptitud para fundar investigaciones de valor o servir como elemento de contraste. Lo que aquí se advierte es que, en las concretas circunstancias de la causa, dicho tramo del ajuste no puede sostenerse únicamente sobre la base de una referencia genérica a esa información, sin que obren incorporadas las constancias necesarias para controlar la trazabilidad del dato, la identidad de la operación comparada y el método de valoración aplicado.

Distinta es, a mi juicio, la solución que corresponde adoptar respecto del ajuste por regalías no declaradas.

En este punto, cabe aclarar que dicho ajuste debe ser examinado a la luz del art. 8.1.c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, aprobado por la ley 24.425, y no del inciso d) de dicha norma, como fue indicado por el servicio aduanero en el Informe N° 011/2012.

Que el citado art. 8.1.c) dispone que, para determinar el valor en aduana conforme al art. 1 del Acuerdo, deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar 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 tales cánones o derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Que, en consecuencia, corresponde verificar si concurren en el caso tres extremos: que las regalías se encuentren relacionadas con las mercaderías importadas; que su pago constituya una condición de venta; y que su importe no se encuentre incluido en el precio pagado o por pagar por dichas mercaderías.

Que cabe señalar, asimismo, que el Expte. N° 33.434-A, caratulado “GRUPO AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”, sentenciado por esta Sala con fecha 23/02/2026 y actualmente a la vista del suscripto a los fines de la regulación de honorarios, contiene copia del contrato –acompañado por la propia parte actora- celebrado entre Bayer S.A. y CIAGRO S.R.L. —hoy GRUPO AGROS S.R.L.—, referido al producto FINISH SC, a la marca FINISH y al pago de regalías por licencia de uso del producto y de la marca, instrumento que corrobora el esquema contractual y comercial invocado por el servicio aduanero en estas actuaciones para sustentar el ajuste por regalías.

Que del contrato celebrado entre Bayer S.A. y CIAGRO S.R.L. surge que aquélla concedió a esta última derechos vinculados con el producto FINISH SC, con la marca FINISH y con la comercialización del producto en el territorio de la República Argentina.

En particular, en la cláusula I del referido contrato se define al “producto” como el herbicida elaborado a base de los principios activos allí indicados; se identifica la marca “FINISH” como registro marcario utilizado por Bayer S.A.; y se delimita el territorio de comercialización en la República Argentina. Tales previsiones permiten vincular claramente la mercadería, la marca y el mercado en el cual aquélla sería comercializada.

Que, a su vez, en la cláusula II se regulan la licencia y el suministro del producto, previéndose que Bayer S.A. licenciaría el producto terminado y, según el caso, proveería los principios activos para su formulación bajo las condiciones técnicas previstas en el contrato. Asimismo, se establece que CIAGRO S.R.L. debía someter a aprobación de Bayer S.A. la etiqueta y demás elementos vinculados con la comercialización del producto, lo que evidencia que la operación no se agotaba en una simple compraventa de mercadería indiferenciada.

Que, por su parte, en la cláusula III se contempla la licencia de la marca FINISH y en la cláusula IV se prevé la cesión o licencia de derechos vinculados con el producto registrado ante el SENASA, lo cual refuerza la conclusión de que la mercadería importada se encontraba inserta en un esquema jurídico-comercial específico, relativo a un producto identificado, registrado y comercializable bajo determinadas condiciones.

Que la cláusula VII resulta especialmente relevante, pues bajo el título “Regalías por licencia de uso del producto y marca” se establece que Bayer S.A. tendría derecho a percibir un porcentaje equivalente al cinco por ciento (5%) de las ventas netas anuales del producto realizadas directa o indirectamente por CIAGRO S.R.L., con obligación de liquidación anual y pago posterior a favor de Bayer S.A.

Que tales previsiones contractuales permiten concluir que el pago de regalías no constituía un concepto extraño, autónomo o meramente accesorio respecto de la mercadería importada, sino que se encontraba directamente vinculado con el esquema jurídico-comercial que permitía su comercialización en el mercado interno.

En efecto, la importación del producto, su identificación comercial, su comercialización en el territorio argentino y el pago de regalías a favor de Bayer S.A. aparecen conectados dentro de una misma estructura contractual. En ese marco, la regalía no se presenta como un pago desvinculado de la mercadería, sino como una contraprestación ligada al derecho de comercializar el producto dentro del esquema autorizado por Bayer S.A.

Que, por ello, entiendo reunidos los recaudos previstos por el art. 8.1.c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT. En primer lugar, la regalía guarda relación con la mercadería objeto de valoración, en tanto se vincula con el producto importado y comercializado bajo el marco contractual acordado con Bayer S.A. En segundo lugar, su pago aparece integrado al esquema de suministro, licencia y comercialización del producto, de modo que constituye una condición del negocio que permitió su venta en el territorio argentino. En tercer lugar, no surge que dicho importe hubiera estado incluido en el precio declarado.

Que, en tales condiciones, la improcedencia del ajuste fundado en la desestimación del valor FOB declarado no impide confirmar, en forma autónoma y parcial, el ajuste correspondiente a las regalías no declaradas. Ello es así porque la adición de regalías prevista en el art. 8.1.c) del Acuerdo no supone sustituir el valor de transacción por otro método de valoración, sino adicionar al precio realmente pagado o por pagar un concepto que, por su naturaleza y vinculación con la mercadería importada, integra el valor en aduana.

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la Resolución N° 523/13 (AD PASO), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12312-326-2011, en cuanto ajusta el valor en aduana declarado por la inclusión de regalías y confirma el Cargo N° 17/12 por la suma de dólares estadounidenses tres mil setecientos noventa y ocho con 90/100 (U$S 3.798,90), conforme liquidación obrante a fjs. 12 de las actuaciones administrativas, con más los intereses que correspondan.

Por todo lo anterior, VOTO POR:

1.- Rechazar el planteo de nulidad efectuado por la actora, sin costas.

2.- Revocar parcialmente la Resolución N° 523/13 (AD PASO), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12312-326-2011, en cuanto desestima el valor FOB declarado, con costas a la demandada.

3.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 523/13 (AD PASO), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12312-326-2011, en cuanto ajusta el valor en aduana declarado por la inclusión de regalías y confirma el Cargo N° 17/12 por la suma de dólares estadounidenses tres mil setecientos noventa y ocho con 90/100 (U$S 3.798,90), con más los intereses que correspondan, con costas a la actora.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al Voto del Dr. Juárez.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Rechazar el planteo de nulidad efectuado por la actora, sin costas.

2.- Revocar parcialmente la Resolución N° 523/13 (AD PASO), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12312-326-2011, en cuanto desestima el valor FOB declarado, con costas a la demandada.

3.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 523/13 (AD PASO), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12312-326-2011, en cuanto ajusta el valor en aduana declarado por la inclusión de regalías y confirma el Cargo N° 17/12 por la suma de dólares estadounidenses tres mil setecientos noventa y ocho con 90/100 (U$S 3.798,90), con más los intereses que correspondan, con costas a la actora.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-24592191-9 (Dr Cancellieri), a la representación fiscal en el CUIT 20-39167985-2 (Dr. Gonzalez) y a los Dres. Joaquin Rizzo y Bernardo Gabriel Cisterna en el domicilio constituido en la Av Corrientes Nro 345, Piso 3 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.07.06 20:19:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.07.07 10:49:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.07.07 12:33:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.07 12:34:14 -03:00