



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 37.064-A; PHILIPS ARGENTINA S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **“PHILIPS ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente N° **37.064-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 50/61 vta. la firma **PHILIPS ARGENTINA S.A.** (en adelante “PHILIPS”, “actora” o “recurrente”) se presenta, por apoderado, e interpone el correspondiente recurso de apelación contra las **Resoluciones n° 1325/2016 y 1511/2016**, dictadas por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 18 de marzo y el 4 de abril de 2016 respectivamente, mediante las cuales, en virtud de lo dispuesto por el Convenio relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante “Acuerdo de Valor”), se resuelve condenar a la actora: *i)* mediante la Resolución n° 1325/2016, al pago de un monto igual a **U\$S 381.703,14** en concepto de derechos de importación, tasa estadística, tasa de comprobación, tasa ley 24.196 DI USADOS RES 909/94 e IVA, y un importe igual a **\$ 134.469,65** en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias y; *ii)* conforme lo establecido por la Resolución n° 1511/2016, al pago de un monto igual a **U\$S 3.410.213,39** en concepto de derechos de importación, tasa estadística, derechos específicos e IVA, y un importe igual a **\$ 1.607.130,54** en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Luego de realizar una descripción sucinta de los antecedentes del caso, PHILIPS se expone sobre los fundamentos del recurso. En este sentido, comienza por estimar que las Resoluciones involucradas deben ser consideradas como nulas por apreciar que en los expedientes involucrados se observaron ciertas irregularidades. En efecto, en primer lugar destaca que el Administrador, al dictar sus correspondientes decisiones, se ocupa de doctrinas referidas a la distinción entre retenciones y percepciones y omite pronunciarse sobre la existencia de las condiciones emergentes del art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor. Menciona, en segundo lugar, que en ambos procedimientos administrativos no se proveyeron las medidas de prueba que podrían haberse realizado dentro de la misma aduana y, como resultado de ello, se habría frustrado la prueba pretendida por PHILIPS y restringido el derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la CN. En tercero y último lugar, advierte que el Administrador, luego de haberse dictado las Resoluciones mencionadas, dio nueva intervención a la División Empresas Vinculadas y, como consecuencia de ello, se obtuvo un segundo informe mediante el cual se ratificarían los ajustes practicados y se agregarían nuevos argumentos. Así, según la recurrente, se desequilibró la igualdad procesal entre las partes involucradas. Solicita la aplicación del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA” (sentencia del 1° de octubre de 2013). En lo que respecta al ajuste de valor, refiere en primer lugar a que, en el período involucrado (desde el 2007 y hasta el 2013), los conceptos previstos en el

contrato analizado que sirven de causa al pago de la regalías consistentes en determinados servicios serían claros ejemplos de aquellos que el propio Acuerdo de Valor estaría excluyendo del valor en aduana de la mercadería importada. En este sentido, agrega que resultó ilegal proceder a un incremento del valor de una mercadería importada porque la empresa pagaba regalías por recibir asesoramiento acerca del modo de llevar a cabo la contabilidad, las técnicas de captación de mercado, la manera en que deben negociarse los conflictos jurídicos, los criterios de no controversia según los montos en juego o las relaciones laborales con sus empleados, pues fueron servicios brindados en el país de importación, en un tiempo posterior al de la importación y sin relación alguna con la mercadería importada. Recuerda, a su vez, que para que el ajuste del valor en aduana de la mercadería importada pueda practicarse, resulta necesario que la regalía abonada no esté incluida en el precio y que se presenten en forma conjunta los siguientes requisitos: que el pago de la regalía sea condición de venta de las mercaderías, y que dicho pago esté relacionado con las mercaderías importadas. En cuanto al primer requisito (condición de venta), indica que no surgía del contrato bajo análisis elemento alguno que determine que el pago del canon condicionaba la venta de la mercadería objeto de valoración. Agrega que, aún cuando por vía de hipótesis, se considere que PHILIPS no habría recibido del grupo esta mercadería sin la firma del contrato que nos ocupa, ello no resultaba suficiente para considerar que se trata de una “condición de venta” que traía aparejada automáticamente la repercusión de la regalía en cada producto importado pues la condición de venta por sí sola no habilita dicha incidencia. Con relación al segundo requisito (relación entre el pago del canon y la mercadería importada), menciona que el contrato suscripto no se encontraba en directa relación con mercaderías, 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 y *know how*. Plantea la improcedencia de la liquidación tributaria tanto por anticipo y percepciones del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias, como así también la llevada a cabo en moneda extranjera. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 75/76 PHILIPS se presenta nuevamente con la finalidad de manifestar su voluntad de allanarse en 1/3 (33,33%) de la pretensión tributaria expresada en cada uno de los cargos formulados en las resoluciones correspondientes (Resoluciones n° 1325/2016 y 1511/2016), de conformidad con lo estipulado por el art. 53 de la ley 27.260, relacionada con la prestación indicada en el inc. b) del art. 2 del Contrato de Transferencia de Tecnología. Por tal motivo, la firma remarca su intención de desistir del recurso deducido a su respecto, y se compromete a abonar, antes del 31 de marzo de 2017, el 33,33% de cada uno de los cargos formulados, con más los intereses establecidos por el art. 55 de la ley 27.260. Luego de haberse corrido vista a la representación fiscal (a fs. 82 del expediente ante el TFN), esta manifiesta “[q]ue habiendo tomado conocimiento del desistimiento de la acción y del derecho de la parte contraria respecto del 33,33% de los tributos intimados por mi mandante, vengo a manifestar que mi parte nada tiene que cuestionar al respecto” (a fs. 83 vta. *ibid.*). A fs. 88/90 esta Sala del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 3 de agosto de 2017, resuelve tener por desistida parcialmente (33,33%) a la actora del recurso de apelación interpuesto en autos contra las Resoluciones DE PRLA n° 1325/2016 y 1511/2016, en los términos de lo dispuesto en los arts. 304 y 305 del CPPCCN y la ley 27.260 y normas complementarias, en relación a los tributos consignados en los formularios 408 N/M (U\$S 130.058,27 y U\$S 1.170.526,43), con costas.

III.- A fs. 97/108 la representación fiscal contesta, en esta oportunidad, el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. En lo que respecta a los planteos de nulidad, afirma, en primer término, que los dichos de la actora resultan improcedentes atento a que las Resoluciones oportunamente dictadas estuvieron debidamente fundadas y ajustadas a derecho. Agrega que, en todo procedimiento administrativo, existe una tendencia a impedir la declaración de nulidad por la nulidad misma. Subraya el hecho de que, mediante el examen de la tramitación del expediente administrativo, se cumplió cabalmente con todos y cada uno de los pasos necesarios para dictar las Resoluciones aduaneras atacadas. En cuanto al ajuste de valor efectuado por el servicio aduanero, menciona la imposibilidad de dejar de lado la necesidad de constatar tres requisitos para efectuar un ajuste por el concepto de cánones y derechos de licencia: a) que se encuentren relacionados con las mercaderías que se valoran; b) que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercaderías y; c) que su importe no se encuentre incluido en el precio pagado o por pagar por la mercaderías. En este sentido, aclara que todas

estas circunstancias quedaron fehacientemente probadas en los informes elaborados luego de haberse efectuado un meduloso análisis de la documental pertinente. Adicional, a su vez, que el pago de un derecho de licencia es siempre una “condición de venta” dado que, en caso de no realizarse pago alguno, la mercadería no hubiera sido vendida en absoluto, o no al precio acordado. En base a un examen de la jurisprudencia comparada, resalta los siguientes principios: *i)* para determinar si el pago de un canon es condición de venta de las mercancías importadas, no es posible limitarse a los términos del contrato de licencia; *ii)* Debe tenerse en cuenta la verdadera naturaleza de todos los contratos celebrados entre las distintas partes involucradas y; *iii)* cuando de ello surge que la importadora no puede vender las mercaderías importadas sin incurrir en la obligación de abonar el canon, debe concluirse que este se paga como condición de venta de aquellas. Añade que, tal como surge del trabajo de fiscalización, de los informes técnicos y de las cláusulas contractuales oportunamente citadas, se logró acreditar el “control sustancial” ejercido por el licenciante sobre la importación y compra de los insumos necesarios para la fabricación de mercaderías objeto de la licencia. Con respecto a las condiciones establecidas en el art. 8.1 *c)* del Convenio de Valor, concluye: *a)* que las regalías devengadas en virtud del “convenio de licenciamiento”, tienen relación directa con los productos licenciados importados “terminados”, que serían provistos por vendedores del mencionado grupo internacional, cuya reventa origina el devengamiento de regalías; *b)* que el pago de las regalías pactadas en el contrato, constituye una condición de venta de las mercaderías importadas provistas por los proveedores del exterior vinculados al grupo internacional PHILIPS, pues se trata de productos específicos con características, tecnología y marcas definidas por el licenciante/propietario que integra el grupo mencionado y; *c)* que, de la información extraída de la herramienta informática *Oracle Discoverer Plus*, se advierte que la empresa PHILIPS Argentina S.A. realizó el ajuste del 1,08% sobre FOB por incidencia de vinculación. Recalca que, cuando el servicio aduanero requirió, en el marco del estudio de valor, la desagregación del monto total de ventas de los productos importados para la reventa, y de los productos adquiridos en la plaza local que ofreciera para el año 2007-2009, hubo una total orfandad probatoria por parte de la recurrente. Cita jurisprudencia. Con respecto a los agravios vinculados con la liquidación del IVA y del impuesto a las ganancias, luego de hacer referencia a las facultades de la Aduana emergentes del art. 3° del Decreto 618/97, insiste en que, en autos, lejos de estar discutiendo la determinación del tributo, se llevó a cabo una recomposición de la base imponible. En este sentido, recuerda que las Resoluciones Generales DGI n° 3431/91 y 3543/92, y sus respectivas modificatorias, establecen un régimen que faculta a la Aduana como agente de percepción del impuesto al valor agregado (IVA Adicional) y del impuesto a las ganancias, y que comprende el juzgamiento administrativo de las controversias que puedan suscitarse con motivo de la determinación de la base imponible o alguna cuestión vinculada con la clasificación arancelaria. Rechaza, a su vez, el planteo relacionado con la improcedencia de los intereses. Resalta que no puede perderse de vista no solo la función a cargo de la Aduana consistente en resguardar la renta fiscal sino también el principio de indisponibilidad del crédito público, que indudablemente habrían guiado la interpretación y aplicación de las normas en debate. ”. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal y solicita que se rechaza la apelación interpuesta por la actora, con costas.

IV.- A fs. 129 se declara la causa de puro derecho, a fs. 135 se elevan los autos a consideración de la Sala “G” y a fs. 137 se pasan a sentencia.

V.- En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si las **Resoluciones n° 1325/2016 y 1511/2016**, dictadas por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 18 de marzo de 2016 y el 4 de abril de 2016 respectivamente, resultan ajustadas a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo estipulado por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, los ajustes efectuados sobre los valores declarados por la firma importadora entre los años 2007 y 2013, fueron efectivamente realizados de conformidad con el derecho vigente. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de las cuestiones de fondo involucradas en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa, y un examen del planteo preliminar presentado por la actora y vinculado con la nulidad de las resoluciones involucradas.

VI.- La presente *litis* encuentra su origen en dos Estudios de Valor elaborados oportunamente por la División Empresas Vinculadas (Nota n° 523/12 (DV EMVI) del 30 de mayo de 2012 [a fs. 3/19 del alcance n° 13681-50-2010/5] y Nota n°

617/15 (DV EMVI) del 9 de junio de 2015 [a fs. 4/21 del alcance n° 13681-50-2010/7]), mediante los cuales, en virtud de lo estipulado por el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor, se examina el valor declarado de una serie de operaciones de importación para consumo efectuadas por PHILIPS durante los años 2007 y 2013, y se concluye lo siguiente: se considera razonable que sobre las mencionadas operaciones “...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 uno de ellas correspondan”.

Para llegar a dicha conclusión, la División Empresas Vinculadas tuvo en cuenta los siguientes aspectos: *i*) durante el período en evaluación (de 2007 a 2013), PHILIPS declaró como actividad principal la venta al por mayor de equipos de sonido, radio y televisión, comunicaciones y sus componentes, repuestos y accesorios, y manifestó el haber realizado una serie de operaciones de importación de diversas mercaderías con la finalidad de llevar a cabo en la República Argentina las tareas mencionadas con anterioridad; *ii*) a su vez, la firma importadora admitió la existencia de vinculación, en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valor, con relación a las empresas del mismo grupo económico (*Philips France - División Philips Eclairage, Philips L.C.C. Acht – Eindhoven, Philips Lighting BV – Netherlands, Philips Caribbean – Panamá Inc., Philips do Brasil – Brasil, Philips Electronics Hong Kong Limited – Hong Kong, P.T. Philips Indonesia, Philips & Yaming Lighting Co. Ltd., Philips Austria GMBH, Philips Automotive Lighting Korea, Philips Business Communications, Philips Chilena S.A., Philips Colombiana de Comercialización, Philips Consumer LifeStyle B.V., Philips Electronics (Thailand) LTD, Philips Electronics Singapore P/L, Philips Electronics UK LTD, Philips Electrónica do Nordeste SA, Philips Lighting Poland S.A., Philips Medical Systems (Cleveland), Philips Medical Systems DMC GMBH, Philips Mexicana S.A. de C.V., Philips OY, Philips Polska SP. Z.O.O., Philips Ultrasound Inc. y PMSNA-Customer Service SPS Americas*); *iii*) a los efectos de poder vender localmente determinados productos vinculados con su actividad específica, PHILIPS suscribió un Contrato de Servicios Generales con una empresa del mismo grupo económico, KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS N.V. (en adelante “KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS”) con una vigencia que se inició el 1 de enero de 2007 y finalizó el 31 de diciembre de 2012; a su vez, mediante la suscripción del mencionado documento, la firma licenciataria (PHILIPS) se comprometió al pago de determinadas regalías a favor de la licenciante (KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS); *iv*) en virtud del art. 2 del Contrato de Servicios Generales, la licenciante se comprometió “...a: *a*) poner a disposición y permitir a la [licenciataria] el acceso al *know-how*, experiencia e información actuales respecto de asuntos técnicos, y suministrar asistencia y respaldo técnico en la medida en la que la [licenciante] tenga libre derecho a hacerlo (aspecto desarrollado mediante el art. 3 del mencionado contrato); *b*) “...otorga a la [licenciataria], por el plazo de vigencia y de conformidad con el objeto del presente contrato, una licencia no exclusiva, no transferible e indivisible para fabricar, utilizar y/o vender productos en el marco de todos los derechos de patentes presentes y futuros en el país, en virtud de los cuales [la licenciante] tiene o tendrá libre derecho a otorgar la mencionada licencia” (aspecto desarrollado mediante el art. 4 del mencionado contrato); *c*) poner a disposición de la [licenciataria] su *know-how*, experiencia e información actuales relativos a asuntos comerciales, contables, de auditoría, financieros, impositivos, sociales y legales, y respecto de todos los demás asuntos [con relación a] los cuales la [licenciante] oportunamente cuenta con *know-how* y experiencia disponibles, y asesorar y asistir a la [licenciataria] en la utilización y aplicación de dichos *know-how*, experiencia e información de la [licenciante]” (aspecto desarrollado mediante el art. 5 del mencionado contrato); *v*) de acuerdo con el art. 9 del Contrato de Servicios Generales, la licenciataria se comprometió a pagar a la licenciante, como contraprestación por los servicios otorgados, “...una remuneración mediante la adición de montos que se calculará de la siguiente manera: *a*) la parte de los costos del desarrollo de la empresa por producto o grupo de productos que corresponde al índice entre la producción de la [licenciataria] de dicho producto o grupo de productos y la producción por parte de la Sociedad Miembro de la Empresa del producto o grupo de productos en cuestión, determinada de conformidad con los principios contables de [la licenciante]; *b*) la parte de los costos de la empresa (diferenciado en grupo de costos, de corresponder) que corresponde al índice entre el volumen de venta local relevante y el [volumen mundial relevante de ventas]; *c*) un recargo del 10% sobre los montos calculados de conformidad con lo establecido en los puntos precedentes *a*) y *b*); *d*) menos los costos de desarrollo de la empresa y los costos de la empresa en los que la [licenciataria] haya incurrido realmente con un recargo del 10%”.

Sobre la base de los aspectos transcritos, la División Empresas Vinculadas afirmarí que: **1)** “los servicios enunciados en el art. 5 del Contrato de Servicios Generales no forman parte de la contraprestación prevista en el art. 9 toda vez que dichas prestaciones no son reconocidas como tecnología en el marco de la ley 22.426 y su decreto 580/81”; **2)** sin perjuicio de las leyendas detalladas en las facturas emitidas por la licenciante, las prestaciones que retribuye la licenciataria corresponderían a la licencia para la venta en el país de los productos con derechos de licencia; **3)** “[d]ebido a la características del Contrato de Servicios Generales descripto [con anterioridad], que está orientado en forma específica a la producción de productos, y teniendo en cuenta que [la licenciataria] no fabrica productos en la Argentina, se hace evidente que las regalías devengadas no tienen una asignación directa sobre las prestaciones que allí se detallan, sino que se trata de un contrato “modelo” de tipo regional que sólo retribuye los beneficios de utilizar las patentes comerciales del grupo económico”; **4)** “de acuerdo con las características bajo las cuales [la licenciataria] desarrolló la actividad comercial amparada por el contrato suscrito con [la licenciante], podríamos decir que se trató simplemente de un proceso de comercialización de productos licenciados importados para su reventa, provistos por empresas pertenecientes al mismo grupo económico, para ser vendidas en forma directa a los usuarios finales, con las marcas licenciadas incluidas”; **5)** “...teniendo en cuenta la realidad comercial que se [vincula con la relación contractual examinada], las condiciones necesarias a que se refiere el [Acuerdo de Valor] se verifican plenamente dado que respectivamente: *a)* las regalías devengadas en virtud del contrato [...] señalado, tiene 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, tecnología y marcas definidas por el licenciante/propietario que integran el grupo económico mencionado...”; **6)** consecuentemente, a los fines de poder estimar los porcentajes de ajuste correspondientes, el servicio aduanero consideró conveniente efectuar un prorrateo entre la regalía devengada en los períodos objeto de análisis y el monto FOB de importación de la mercadería de venta mediante la aplicación de la siguiente fórmula: $100 \times C/K = X$ (donde C=canon; K=monto FOB de la mercadería importada; X=fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB).

En respuesta a las notificaciones de los cargos oportunamente liquidados, PHILIPS presentó los correspondientes recursos de impugnación (a fs. 26/47 del alcance n° 13681-50-2010/5; y a fs. 24/31 vta. del alcance n° 13681-50-2010/7). En dicha ocasión, se manifestaron los siguientes argumentos: *i)* considerando que el Contrato de Servicios Generales comenzaba a tener vigencia a partir del 1° de enero de 2008, las operaciones de importación efectuadas durante el 2007 no debieron haber sido tenidas en cuenta por parte del servicio aduanero a los efectos de realizar el correspondiente ajuste; *ii)* los conceptos retribuidos mediante el pago de regalías son sumamente restringidos si se los compara con los incluidos en el Acuerdo General que se pretende aplicar; *iii)* no existe relación alguna entre los importes abonados en concepto de canon y las mercaderías oportunamente importadas; *iv)* el pago de los correspondientes cánones o derechos de licencia no se manifiestan como condición de venta de las mercaderías importadas; *v)* la fórmula elegida y empleada por el servicio aduanero para la determinación del ajuste correspondiente fue aplicada de manera incorrecta; *vi)* los importes involucrados en la liquidación tributaria finalmente notificada por el servicio aduanero no debieron haber sido manifestado en dólares estadounidenses. En lo que respecta a la prueba aportada, PHILIPS ofreció, entre otros conceptos, la totalidad de las constancias obrantes en el expediente SEGEA 13681-50-2010, en cuyo marco tramitaba la investigación de valor efectuada por la División Empresas Vinculadas y en las cuales se encuentran agregadas constancias documentales que constituyen prueba se suma importancia para la parte apelante, y adjuntó fotocopia de los comprobantes de pagos relacionados con la retribución oportunamente abonada al exterior “...en virtud de un acuerdo contractual distinto del aplicado por la aduana al presente para realizar los ajustes”.

Frente a las impugnaciones oportunamente manifestadas por la actora, la División Empresas Vinculadas, mediante las Notas n° 1045/13 (DV EMVI) del 7 de noviembre de 2013 y n° 325/16 (DV EMVI) del 7 de marzo de 2016 (a fs. 82/92 del alcance n° 13681-50-2010/5; y a fs. 40/50 del alcance n° 13681-50-2010/7), manifestó las siguientes conclusiones: *i)* “[h]a quedado demostrado en autos, que se trató de un proceso de comercialización de productos licenciados importados para su reventa provistos por empresas pertenecientes al mismo grupo económico, para ser vendidas a los usuarios finales,

con las marcas licenciadas incluidas”; ii) “[l]as regalías devengadas, en virtud de la plataforma contractual analizada, tienen relación directa, en el marco del Acuerdo de Valoración GATT/OMC (leyes 23.311 y 24.425), ya que los productos licenciados importados son provistos por vendedores del grupo [...] cuya reventa origina el devengamiento de regalías”; iii) “[l]a expresión “condición de venta” no tiene significado único y concreto que permite aplicarlo indistintamente a los diferentes casos de la actividad mercantil, no obstante lo cual, debe ser entendida como la imposibilidad de separar el pago del canon de la venta de las mercaderías importadas”; iv) [u]n canon es siempre “condición de venta” si, de no mediar pago alguno de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido o bien no se hubieran vendido al precio acordado. Es decir, la cuestión no se define simplemente de los términos contractuales sino que se [determina] analizando las alternativas que pueda tener el importador, por lo tanto, el tema de fondo es determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir el derecho de usar o comercializar la propiedad intelectual por la que paga el canon. La “condición de venta” debe buscarse en la interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho de usar o comercializar lo intangible”; v) “[l]a génesis de la fuente de las obligaciones analizadas en el estudio de valor cuyo cargo se impugnara es de fecha 01/01/1998, según lo receptan las propias facturas comerciales aportadas por el recurrente, mientras que la registración o formalización del instrumento jurídico (Contrato de Servicios Generales) por ante el INPI es del año 2007”; vi) “[l]a liquidación tributaria fue practicada al amparo de lo normado por la Resolución General AFIP n° 3271/2012, artículo 1, inc. c)”. En forma complementaria al examen llevado a cabo mediante la Nota n° 1045/13 (DV EMVI), el Jefe de la División Empresas Vinculadas, mediante la Nota n° 1048/13 (DV EMVI) del 7 de noviembre 2013 (a fs. 93 del alcance n° 13681-50-2010/5), adicionaría que “... en el supuesto *sub examine*, más allá del análisis efectuado al amparo del Acuerdo de Valoración del GATT (leyes 23.311 y 24.425), cabe destacar la aplicación del principio de la “realidad económica” que debe primar al momento de analizar en forma conglobante los hechos económicos con las estructuras formales que los amparan. El fundamento del principio estriba en atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras utilizadas por el importador. En otras palabras, si el contribuyente, por cualquier motivo, cubre o exterioriza sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas, el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta”.

A fs. 96/108 del alcance n° 13681-50-2010/5; y a fs. 59/71 del alcance n° 13681-50-2010/7, se encuentran insertos los siguientes dos documentos dictados oportunamente por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros: el Dictamen n° 439/11 (DVEDTA) del 7 de abril de 2011, en cuyo asunto se hace referencia al “Impuesto al Valor Agregado. Importación de mercaderías. Base imponible. Importación de servicios. Competencia de la Dirección General de Aduanas. NIKE ARGENTINA SA”, y el Documento SIGEA n° 13289-14996-2008 del 28 de septiembre de 2012, en cuyo asunto se detallan los mismos temas mencionados con anterioridad y se agrega “... Instrucción General (AFIP) n° 7/07. Consulta. Act. N° 355/2011 (DI ATEC)”. En ambos casos, se concluye, en términos generales y luego de haber efectuado un examen de la jurisprudencia pertinente, que la diferencia entre lo tributado (en el despacho de importación a consumo presentados por NIKE Argentina SA) y lo reclamado (mediante liquidación suplementaria de tributos) necesariamente debe incluir al IVA importación, la percepción de IVA y el Impuesto a las Ganancias, por cuanto estos, junto con los tributos aduaneros, son los que exige la legislación aduanera para autorizar el despacho a plaza de la mercadería.

Finalmente, el 18 de marzo y el 4 de abril de 2016, el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros dictó las Resoluciones n° 1325/2016 y 1511/2016 respectivamente (a fs. 116/118 vta. del alcance n° 13681-50-2010/5; y a fs. 77/79 vta. del alcance n° 13681-50-2010/7); instrumentos mediante los cuales, en virtud de lo dispuesto por el Acuerdo de Valor, se resuelve rechazar las impugnaciones presentadas oportunamente por la actora, confirmar los cargos correspondiente y, como resultado de ello, condenar a la actora: i) mediante la Resolución n° 1325/2016, al pago de un monto igual a U\$S 381.703,14 en concepto de derechos de importación, tasa estadística, tasa de comprobación, tasa ley 24.196 DI USADOS RES 909/94 e IVA, y un importe igual a \$ 134.469,65 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias y; ii) conforme lo establecido por la Resolución n° 1511/2016, al pago de un monto igual a U\$S 3.410.213,39 en concepto de derechos de importación, tasa estadística, derechos específicos e IVA, y un importe igual a \$ 1.607.130,54 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

VII.- Examinado de manera sucinta lo actuado en sede administrativa, corresponde a continuación analizar los argumentos presentados por PHILIPS con relación a la nulidad de las resoluciones impugnadas. En este sentido, la actora consideró, en un primer momento, que la validez de los mencionados actos administrativos podía ser objetada en razón de no haber estado adecuadamente motivados. En efecto, con relación a esta primera línea de argumentación, la firma importadora afirmó que la administración, al dictar las decisiones mencionadas, se habría ocupado sólo de doctrinas referidas a la distinción entre retenciones y percepciones y, por consiguiente, habría omitido pronunciarse con relación a la cuestión de fondo principal, es decir, a los hechos que habrían encuadrado en el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor. En segundo lugar, en lo que respecta al incumplimiento de ciertos aspectos vinculados con el procedimiento administrativo, la actora resaltó que, en ambos expedientes administrativos, el administrador no habría proveído las medidas de pruebas oportunamente ofrecidas y cuya producción dependía exclusivamente del servicio aduanero.

La representación fiscal, por su parte, consideró que correspondía solicitar el rechazo de las nulidades planteadas por la actora. Resaltó la necesidad de impedir la declaración de nulidad por la nulidad misma. Agregó, a su vez, que los actos en cuestión contenían todos los requisitos esenciales establecidos por la Ley de Procedimiento Administrativo y que, por consiguientes, aquellos debían ser considerados como válidos. Remarcó que, de lo actuado en sede administrativa, surgía el haberse cumplido con todas las etapas procesales para el procedimiento de impugnación, la parte habría tenido su derecho su defensa y el juez administrativo aduanero habría actuado dentro de las facultades que tiene por la normativa aduanera aplicable al caso en trato. Recordó, finalmente, que la nulidad del acto administrativo debe analizarse de modo restrictivo y, en principio, prefiriendo la subsistencia y validez del acto atacado, en tanto y en cuanto no se haya puesto en juego de modo sustancial – y no de manera meramente formal – el derecho de defensa de quien ataca el acto.

En lo que respecta a la primera causal de nulidad invocada por la apelante, corresponde examinar, en primer lugar, si el resultado del obrar administrativo, finalmente manifestado a través de las resoluciones dictadas por el Señor Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, cuentan con el grado de legitimidad y razonabilidad requerido por nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, de acuerdo por lo estipulado por el art. 7 inc. e) de la Ley 19.549, es considerado como requisito esencial de todo acto administrativo el hallarse motivado, es decir, que se exprese en el mismo acto, en forma concreta, las razones que indujeron a emitir el acto administrativo correspondiente; sustentándose, para ello, en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable. Si bien, según lo manifestado por el art. 12 de la Ley anteriormente mencionada, todo acto administrativo goza de una presunción de legitimidad, esta última posee un carácter *iuris tantum* y, por consiguiente, el acto en cuestión será considerado como válido en tanto y en cuanto no se presenten los elementos de prueba necesarios para poder constatar, entre otras cuestiones, alguna de las siguientes circunstancias: a) la ausencia absoluta de motivación (no se exponen las razones de orden probatorio ni los fundamentos jurídicos en los cuales sustenta su decisión); b) la motivación incompleta o deficiente (se omite analizar alguno de los aspectos señalados o los motivos aducidos son precarios); c) la motivación ambivalente o dialógica (las contradicciones que contiene la motivación impiden desentrañar su verdadero sentido o las razones expuestas en ella son contrarias a la determinación adoptada en la resolutive); y d) la motivación falsa (la motivación del fallo se aparta abiertamente de la verdad demostrada en el proceso).

El control de legitimidad y razonabilidad mencionado con anterioridad es aplicable tanto sobre los poderes reglados o de aplicación legal automática - como aquellos examinados en autos - como sobre las facultades o potestades de ejercicio discrecional. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante “CSJN”) ha tenido oportunidad de afirmar que “... frente al reconocimiento de que no existen actos reglados ni discrecionales cualitativamente diferenciados, sino únicamente actos en los que la discrecionalidad se encuentra cuantitativamente más acentuada que la regulación y a la inversa [...], al no poder hablarse hoy en día de dos categorías contradictorias y absolutas como si se tratara de dos sectores autónomos y opuestos sino más bien de una cuestión de grados, no cabe duda de que el control judicial de los actos denominados tradicionalmente discrecionales o de pura administración encuentran su ámbito de actuación en los elementos reglados de la decisión, entre los que cabe encuadrar, esencialmente, a la competencia, la forma, la causa y la finalidad del acto. La revisión judicial de aquellos aspectos normativamente reglados se traduce así en un típico control de legitimidad - imperativo para los órganos judiciales en sistemas judicialistas como el argentino -

ajeno a los motivos de oportunidad, mérito o conveniencia tenidos en mira a fin de dictar el acto (*Rivero, Jean, Droit administratif*, 12ª ed., Dalloz, París, 1987, pág. 98)” (Fallos: 315:1361). En otra oportunidad, nuestro más Alto Tribunal agregaría que “[...] la circunstancia de que la administración obrase en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna pudo constituir un justificativo de su conducta arbitraria como tampoco de la omisión de los recaudos que para el dictado de todo acto administrativo exige la Ley 19.549. Es precisamente la legitimidad – constituida por la legalidad y la razonabilidad – con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias, sin que ello implique la violación del principio de división de los poderes que consagra la Constitución Nacional (doctrina de Fallos: 307:639)” (Fallos: 320:2509).

En lo que respecta específicamente al requisito de motivación previsto en el art. 7º, inc. e) de la ley 19.549, la CSJN remarcaría que su identificación como recaudo de validez del acto administrativo no podría calificarse como un rigorismo formal, debido a que se trata de una exigencia que, por imperio legal, se establece como elemento condición para la real vigencia del principio de legalidad en la actuación de los órganos administrativos, presupuesto ineludible del estado de derecho y del sistema republicano de gobierno. En este sentido, continuaría afirmando que, antes que un mero formulismo, la mención expresa de las razones y antecedentes, fácticos y jurídicos, determinantes de la emisión del acto se ordena a garantizar una eficaz tutela de los derechos individuales, de modo que los particulares puedan acceder a un efectivo conocimiento de las motivaciones y fundamentos que indujeron a la administración al dictado de un acto que interfiere en su esfera jurídica (Fallos: 314:625).

En cuanto a la necesidad de no prescindir del requisito de motivación en aquellos actos administrativos que justamente implican el ejercicio de facultades discrecionales, la CSJN agregaría que es precisamente en este ámbito de la actividad administrativa donde la motivación se hace más necesaria, ya que el carácter discrecional de las facultades involucradas no puede constituir un justificativo de la conducta arbitraria, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia, contralor que se encuentra estrechamente vinculado con la exposición de las razones en cuyo mérito se adoptó el acto administrativo (Fallos: 306:129; 305:1495; 314:625). Finalmente, nuestro más alto tribunal terminaría resaltando que “... si bien es cierto que no existe forma rígida para el cumplimiento de esta exigencia, la cual debe adecuarse – en cuanto a la modalidad de su configuración – a la índole particular de cada acto administrativo, no cabe la admisión de fórmulas carentes de contenido, de expresiones de manifiesta generalidad, o en su caso, circunscribirla a la mención de citas legales – que contemplan solo una potestad genérica no justificada en los actos concretos -, pues tal interpretación equivaldría a prescindir de un recaudo esencial cuya observancia es determinante para la validez del acto” (Fallos: 314:625).

Volviendo a las actuaciones administrativas correspondientes al caso bajo examen, si bien las resoluciones impugnadas intentan fundamentar, mediante la mayoría de los considerandos detallados en forma previa a las partes dispositivas correspondientes, el cálculo, por parte de la Administración Aduanera, de ciertos tributos sobre las importaciones involucradas, como ser el IVA, percepciones del IVA y el impuesto a las ganancias, no dejó de hacer referencia, a su vez, a aquellos informes mediante los cuales se había analizado y determinado el ajuste de valor sobre la base de lo dispuesto por el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor. En efecto, mediante el primer considerando de las resoluciones involucradas, se indicaría que “...la determinación tributaria [era] consecuencia de un ajuste de valor efectuado en el marco del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 24.425) al importador PHILIPS ARGENTINA S.A. por operaciones de importación registradas en los años [2007-2013] [...], y relacionadas con el contrato de licencia n° 13420 celebrado con la firma Koninklijke Philips Electronics NV”, y “[q]ue este tipo de ajuste se relaciona con la propiedad intelectual plasmada en las mercaderías importadas”. Seguidamente, se manifestaría “[q]ue la base de la prestación fiscal tiene su fundamento en el estudio de valor llevado a cabo por la División Empresas Vinculadas, desarrollado en las actuaciones n° 13681-50-2010 y cuyas conclusiones fueron expresadas en [las Notas n° 532/12 (DV EMVI) y n° 617/15 (DV EMVI), agregadas respectivamente a fs. 3/19 y 4/21] y cuyo[s] contenido[s] se da[n] por reproducido[s] en su integridad en este considerando”. De esta manera, mediante las mencionadas referencias, se dan por incluidas en los fundamentos de las

resoluciones involucradas no solo las planillas y resúmenes de liquidación, sino también la descripción de los hechos y los argumentos de derecho oportunamente desarrollados en los dos Estudios de Valor involucrados. A partir de estas alusiones, el argumento según el cual la validez de las resoluciones impugnadas por falta de la correspondiente motivación se ve seriamente afectado y, como resultado de ello, se debe descartar la primera causal de nulidad invocada por la firma apelante.

En lo que respecta a la nulidad invocada con relación a los actos involucrados con la sustanciación del procedimiento administrativo, resulta necesario hacer mención a aquellas disposiciones sobre la materia, detalladas en el Código Aduanero. En este sentido, cabe citar lo establecido por el art. 1050 del C.A., cuyo texto determina que “[n]o se podrá declarar la nulidad de un acto de procedimiento si el mismo, no obstante su irregularidad, hubiere logrado la finalidad a que estaba destinado”. A su vez, mediante el art. 1051 del mismo plexo normativo, se estipula que “[l]a nulidad no podrá ser declarada cuando el acto hubiere sido consentido, aunque fuere tácitamente, por la parte interesada en la declaración”, para luego agregar que “[s]alvo disposición especial que fijare un plazo mayor, se entenderá que media consentimiento tácito cuando no se promoviere incidente de nulidad dentro de los cinco días subsiguientes al conocimiento del acto”. Finalmente, el art. 1052 del C.A. termina por afirmar que “[e]l incidente de nulidad tramitará en la forma prevista en los artículos 1043 y 1049”. Como bien se manifiesta en la Exposición de Motivos del C.A., las disposiciones transcritas receptan “...el principio de que “la nulidad por la nulidad misma no vale”, y relativizan la nulidad a través del eventual consentimiento del acto, lo que [impediría] su declaración”. De la misma manera, dicha Exposición recuerda que, en forma concordante con lo dispuesto por el art. 170 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, se considerará que media consentimiento tácito si no se promueve el incidente de nulidad dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se tomó conocimiento del acto.

A su vez, frente a circunstancias similares a las del *sub examine*, el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante “TFN”) se ha visto frente a la necesidad de recordar lo afirmado oportunamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante “CSJN”) con respecto a aquellas omisiones o defectos en las actuaciones administrativas que pudieran llegar a afectar la garantía de defensa en juicio, reconocida por el art. 18 de la CN (TFN, *Todo Hidráulica S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación*, expediente 15.433-A, sentencia del 31 de mayo de 2004, considerando V *in fine*; TFN, Sala “F”, *Anaeróbicos S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación*, expediente 24.616-A, sentencia del 28 de septiembre de 2010, considerando V). En este sentido, nuestro más Alto Tribunal sostendría que cuando la restricción de la defensa en juicio tuviera lugar en el procedimiento sustanciado en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no llegaría a producirse en tanto exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos: 205:549; 267:393). A su vez, la CSJN llegaría a afirmar, en una ocasión más reciente, que, en lo atinente al planteamiento de nulidad de las actuaciones, “...corresponde destacar que el defecto de procedimiento que motivó el planteo [...] por parte de la actora [...], ha quedado debidamente subsanado en las actuaciones que ponen en evidencia que ha tenido suficiente oportunidad de ser oído y de ejercitar las defensas que hacían a su derecho, por lo que no procede al presente invalidar lo actuado cuando ha desaparecido el vicio que provocó la lesión al derecho constitucional invocado, ya que tal criterio iría en contra del principio de trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal” (Fallos: 320:1611). Por su parte, la Corte Europea de Derechos Humanos manifestaría que la determinación de un procedimiento justo debería evaluarse sobre la base de un análisis del desarrollo del procedimiento en su conjunto (« [l]a Cour a pour tâche de rechercher si la procédure envisagée dans son ensemble a revêtu un caractère “équitable” au sens de l’article 6 par. 1 (art. 6-1) » (CEDH, *affaire Ankerl c. Suisse*, 23 octobre 1996, par. 38); “The Court’s sole task in connection with Article 6 of the Convention is to examine applications alleging that the domestic courts have failed to observe specific procedural safeguards laid down in that Article or that the conduct of the proceedings as a whole did not guarantee the applicant a fair hearing” (CEDH, *Case of Centro Europa 7 S.R.L. and Di Stefano v. Italy*, 7 June 2012, par. 197)). De esta manera, una falta de equidad podría, en algunos casos, corregirse en una fase ulterior de la misma instancia o, si no fuera así, por un órgano judicial superior (« ...[t]out préjudice ayant pu résulter de l’issue desdits recours a été effacé par le fait que la Cour administrative suprême a fourni au requérant une occasion réelle et sérieuse de soumettre ses propres observations sur le contenu des avis du chapitre épiscopal. Il échet de noter que l’intéressé mit chaque fois cette occasion à profit. Dans ces conditions, il ne peut

prétendre qu'il y ait eu méconnaissance du principe de l'« égalité des armes » inhérent à la notion de procès équitable » (CEDH, affaire Helle c. Finlande, 19 décembre 1997, par. 54); « [l]a Cour constate que la procédure suivie devant la commission de recours ne permit pas à Mme Schuler-Zgraggen d'avoir une vue complète et approfondie des données fournies à celle-ci. Elle estime pourtant que le Tribunal fédéral des assurances y remédia en invitant la commission à tenir tous les documents à la disposition de la requérante - laquelle put notamment réaliser des copies -, puis en communiquant le dossier au conseil de cette dernière [...]. Les instances litigieuses ayant donc revêtu un caractère équitable si on les considère dans leur ensemble, il n'y a pas eu violation de l'article 6 par. 1 (art. 6-1) sur ce point » (CEDH, affaire Schuler-Zgraggen c. Suisse, 24 juin 1993, par. 52)).

Al llevar a cabo un análisis de lo actuado en sede administrativa, se observa efectivamente que, mediante su escrito de impugnación presentado oportunamente, PHILIPS ofreció como prueba la totalidad de las constancias obrantes en el expediente SIGEA 13681-50-2010, el ajuste n° 29 publicado en la Circular Interna 5/90 y el Padrón de Ajuste de Valor aprobado por la Resolución 34/06, y la determinación de los “valores criterios” contemplados en la RG 2730 y complementarias por parte de la dependencia competente (a fs. 26/47 del alcance 13681-50-2010/5 y a fs. 24/31 vta. del alcance n° 13681-50-2010/7). Si bien el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros pasaría lo actuado a la División Empresas Vinculadas a los fines de incorporar la documentación mencionada con anterioridad (a fs. 81 del alcance 13681-50-2010/5), esta última no sería agregada al expediente administrativo. No obstante, a pesar de la falta de producción de la prueba correspondiente y de no haberse proveído para la presentación de los correspondientes alegatos, la firma importadora, luego de haber sido notificada de las resoluciones impugnadas, contó con la posibilidad de suplir la omisión por parte de la administración aduanera mediante el recurso de apelación interpuesto ante el presente Tribunal. En efecto, en dicha oportunidad, PHILIPS debió haber acompañado su escrito con los elementos de pruebas que se encontraban a su disposición y que podían llegar a suplir aquellos documentos no incorporados oportunamente por la Aduana en el expediente administrativo. En este sentido, vale resaltar que la firma apelante pudo haber adjuntado a su presentación, entre otros documentos, una copia de la traducción del contratado de transferencia de tecnología suscripto con KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONIC N.V.; elemento de prueba fundamental a los fines de determinar el alcance de la relación contractual y, así, encontrarse en mejores condiciones de verificar los requisitos estipulados por el Acuerdo de Valor. Sin embargo, esto último tampoco sucedió. De esta manera, en virtud de los argumentos de hecho y de derecho desarrollados con anterioridad, corresponde rechazar la segunda causal de nulidad invocada por la firma apelante.

VIII.- A los fines de determinar si los cargos finalmente confirmados por las Resoluciones n° 1325/2016 y 1511/2016 fueron estipulados de conformidad con el derecho aplicable, corresponde realizar un análisis del derecho vigente, identificar las condiciones estipuladas por aquel a los efectos de establecer si los cánones correspondientes fueron correctamente incluidos en la base imponible y determinar si, luego de haberse considerado que su cálculo resultó ajustado a derecho, la deuda tributaria fue correctamente establecida. No obstante, previa a iniciar el análisis de las cuestiones mencionadas con anterioridad, me parece oportuno recordar que los jueces no se encuentran obligados a tratar todos los argumentos presentados oportunamente por cada una de las partes, sino tan sólo aquellos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada; tampoco el magistrado se encuentra constreñido a ponderar todos los elementos y pruebas aportados en el juicio y basta tener en cuenta aquellos que sean conducentes para fundar las correspondientes conclusiones (Fallos: 253:461; 272: 226; 278:271; 291:390, entre muchos otros). Por otra parte, resulta pertinente recalcar que el procedimiento ante este Tribunal Fiscal se encuentra regido por el principio de la verdad jurídica objetiva. Consecuentemente, la búsqueda de la verdad material, el establecimiento de los hechos y de todas las circunstancias que rodean al caso resultan esenciales para evaluar sus circunstancias concretas y la legislación aplicable y, en base a todo ello, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

IX.- Sentado lo anterior, atañe afirmar que la presente *litis*, por tratarse de un ajuste de valor llevado a cabo sobre los importes oportunamente declarados y correspondientes a operaciones de importación, encuentra como marco legal exclusivo el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante “Acuerdo de Valor” o “Acuerdo”); instrumento internacional ratificado por la República Argentina y cuyas disposiciones entraron en vigor para nuestro país el 1° de enero de 1995. En términos generales, la

puesta en práctica del Acuerdo de Valor implicó un punto de inflexión en lo relativo al procedimiento de valoración a tener en cuenta por parte de la Aduana. En efecto, a diferencia de lo estipulado por las antiguas disposiciones del Código Aduanero, el plexo normativo emergente del Acuerdo se basa en el “valor de transacción” y, como resultado de ello, en virtud de lo estipulado por el art. 1° del citado instrumento, la primera base para la determinación del valor en aduana es “...el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación...”, en tanto y en cuanto el importe mencionado sea objeto de los ajustes expresamente mencionados en el art. 8 del Acuerdo y, a su vez, se encuentre rodeado de las circunstancias detalladas en el art. 1° del Acuerdo (“...a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías; b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2”).

Con respecto específicamente al ajuste detallado en el art. 8.1. c) del Acuerdo, la Aduana se encuentra habilitada a añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas “...[l]os 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 dicha mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar”. De esta manera, la disposición transcrita establece, a los fines de que resulte procedente un ajuste por cánones o derechos de licencia, los siguientes tres requisitos: **a)** su monto no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar; **b)** deben estar relacionados con las mercaderías importadas y; **c)** deben hacerse como condición de venta de dichas mercancías. Si bien el primero de los requisitos representa la aplicación particular de uno de los principios generales del Acuerdo según el cual los ajustes del art. 8 solo proceden cuando su monto no se encuentre comprendido en el precio realmente pagado o por pagar, en el caso de los dos siguientes, aunque merecen un análisis individualizado, la vinculación entre ellos impide generalmente que se deslinden. A su vez, a los fines de aplicar la presente disposición, corresponde tener en consideración el recaudo general aplicable en materia de ajuste y detallado a través del art. 8.3 del Acuerdo; en virtud de este “[l]as adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos y objetivos cuantificables”.

X.- Retomando los hechos y argumentos presentado en el *sub examine*, se observa una coincidencia entre las partes involucradas con relación al primer requisito. En efecto, tanto PHILIPS como el fisco consideraron que los montos en concepto de cánones abonados durante el período comprendido entre los años 2007 y 2013 no fueron incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. Las divergencias surgirían a partir del examen de las otras dos condiciones expresamente detalladas en el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor. En lo que respecta al segundo requisito según el cual los cánones o derechos de licencia deben estar relacionados con las mercaderías importadas, la firma importadora, mediante su escrito de apelación ante el presente Tribunal, manifestó que las razones tenidas en cuenta para el pago de los cánones o derechos de licencia abonados oportunamente no poseían punto de conexión alguno con respecto a las importaciones efectuadas. En efecto, resaltaría, en un primer momento, que la empresa matriz KONINKLOJKE PHILIPS habría obtenido, mediante un arduo trabajo de investigación y desarrollo donde se habrían invertido cuantiosos recursos, un activo tangible representado, principalmente, por la imagen del nombre “PHILIPS”, sinónimo de eficiencia y avance tecnológico, que redundaría en beneficio de aquellas empresas distribuidoras en el mundo entero que pertenecen a ese grupo empresario. Por este motivo, el grupo PHILIPS habría optado por distribuir los mencionados costos a través de un sistema global que no tiene en cuenta las exportaciones de productos terminados, sino los gastos y beneficios que genera la actividad. De hecho, en el cálculo previsto en el art. 9 del Contrato de Servicios Generales, para liquidar la “remuneración”, se hace referencia no solo a los créditos de la matriz por la inversión, esfuerzo y riegos asumidos, sino también a la deducción correspondiente a las inversiones y riesgos asumidos por cada una de las filiales o sucursales (como aquella ubicada en la República Argentina). Así, el citado contrato no estaría en directa relación con mercaderías,

sino con otros elementos intangibles que implicarían el apoyo internacional receptado por cada una de las unidades de negocios en sus aspectos operativos y financieros, de producción, contables, *marketing* y *know how*. La representación fiscal, por su parte, luego de hacer mención a las condiciones expresamente estipuladas por el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor, solo afirmaría que “[l]as regalías devengadas en virtud del “convenio de licenciamiento” tiene relación directa con los productos licenciados importados “terminados”, [que] son provistos por vendedores del mencionado grupo internacional, cuya reventa origina el devengamiento de regalías”.

Con miras a resolver si en el presente caso se observa el cumplimiento del requisito mencionado con anterioridad, vinculado con la necesidad de constatar una relación entre los cánones o derechos de licencia abonados oportunamente por la firma y la mercadería finalmente importada, resulta indispensable examinar, junto con la realidad económica que circunda la relación comercial involucrada en el presente caso, el alcance de las disposiciones que conforman el contrato mediante el cual se estipula la obligación de pago de los correspondientes cánones o derechos de licencia. En efecto, son las mismas disposiciones contractuales las que me van a permitir, en principio, determinar las razones por las cuales la licenciataria se encontraba obligada a abonar los correspondientes cánones a la firma licenciante y, como resultado de ello, poder identificar el grado de relación o vinculación existente entre el mencionado pago y la mercadería importada. En base a lo actuado tanto en sede administrativa como ante el presente Tribunal, se llega a constatar que la referida obligación posee como fundamento el Contrato de Servicios Generales celebrado oportunamente entre PHILIPS y KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS, cuya vigencia tuvo su inicio el 1° de enero de 2007 y finalizó el 31 de diciembre de 2012. No obstante, llegado a esta instancia de análisis, corresponde efectuar algunas observaciones con relación a los elementos de prueba disponibles. En efecto, al examinar lo actuado ante el presente Tribunal, se constata que la firma apelante ofreció como prueba la totalidad de las constancias obrantes en el expediente SIGEA 13681-50-2010, en cuyo marco tramitó la investigación de valor llevada a cabo por la División Empresas Vinculadas y en donde se encuentran agregadas las constancias documentales necesarias para el análisis de las disposiciones contractuales. Sin embargo, en la contestación del traslado pertinente, la representación del fisco sólo acompañaría, como prueba documental, los alcances SIGEA 13681-50-2010/5 y 7 del expediente administrativo. Asimismo, se solicitaría “...el rechazo sin más de la prueba ofrecida por la contraria [...] por improcedente e inoficiosa en los términos de lo dispuesto en el art. 1145 del C.A.”. Por otra parte, resulta pertinente resaltar que, a pesar de la importancia que posee el examen de las cláusulas contractuales para la resolución del presente caso y de encontrarse en una mejor posición para ofrecerla, la firma apelante tampoco tomó la iniciativa, frente a la negativa por parte de la administración aduanera, de agregar a lo actuado ante el presente Tribunal una constancia de aquel. De esta manera, ni en lo actuado en sede administrativa, ni en lo agregado en el expediente ante el TFN como elementos de prueba, se logra disponer de una copia del Contrato de Servicios Generales. Consecuentemente, y en virtud de lo mencionado precedentemente con relación a la vigencia del principio de la verdad jurídica objetiva en los procedimientos ante este Tribunal (ver *ut supra*, considerando VIII), me veo obligado a desentrañar la verdad material a partir de los argumentos de cada una de las partes involucradas y, para ser más específicos, de las cláusulas contractuales expresamente citadas.

Dicho lo anterior, considero relevante iniciar mi análisis a partir de la descripción de la relación contractual realizada y presentada por la División Empresas Vinculadas a través de los dos Estudios de Valor involucrados en el presente caso (Nota n° 523/12 (DV EMVI) del 30 de mayo de 2012 [a fs. 3/19 del alcance n° 13681-50-2010/5] y Nota n° 617/15 (DV EMVI) del 9 de junio de 2015 [a fs. 4/21 del alcance n° 13681-50-2010/7]). Mediante dichos documentos, se hace referencia a una primera disposición del contrato (artículo 2), mediante la cual se especifican los diferentes servicios puestos a disposición por parte de la licenciante (KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS), y el otorgamiento de la correspondiente licencia a favor de la licenciataria (PHILIPS) “...para fabricar, utilizar y/o vender productos” PHILIPS. A su vez, esta primera disposición se vería complementada por los artículos 3, 4 y 5 del Contrato, donde se brinda una descripción más detallada de los servicios y licencia mencionados en el citado art. 2. Así, en virtud de esta última disposición, la licenciante se comprometió “...a: a) poner a disposición y permitir a la [licenciataria] el acceso al *know-how*, experiencia e información actuales respecto de asuntos técnicos, y suministrar asistencia y respaldo técnico en la medida en la que la [licenciante] tenga libre derecho a hacerlo” (aspecto desarrollado mediante el art. 3 del mencionado contrato); b) “...otorga a la [licenciataria], por el plazo de vigencia y de conformidad con el objeto del presente contrato,

una licencia no exclusiva, no transferible e indivisible para fabricar, utilizar y/o vender productos en el marco de todos los derechos de patentes presentes y futuros en el país, en virtud de los cuales [la licenciante] tiene o tendrá libre derecho a otorgar la mencionada licencia” (aspecto desarrollado mediante el art. 4 del mencionado contrato); c) poner a disposición de la [licenciataria] su *know-how*, experiencia e información actuales relativos a asuntos comerciales, contables, de auditoría, financieros, impositivos, sociales y legales, y respecto de todos los demás asuntos [con relación a] los cuales la [licenciante] oportunamente cuenta con *know-how* y experiencia disponibles, y asesorar y asistir a la [licenciataria] en la utilización y aplicación de dichos *know-how*, experiencia e información de la [licenciante]” (aspecto desarrollado mediante el art. 5 del mencionado contrato). Finalmente, se menciona el art. 9 del Contrato, disposición mediante la cual las partes acuerdan que la licenciataria abone una “remuneración” a la licenciante como contraprestación de los servicios y licencia detallados en el art. 2. En efecto, de acuerdo con el art. 9 del Contrato, la licenciataria se comprometió a pagar a la licenciante “...una remuneración mediante la adición de montos que se calculará de la siguiente manera: a) la parte de los costos del desarrollo de la empresa por producto o grupo de productos que corresponde al índice entre la producción de la [licenciataria] de dicho producto o grupo de productos y la producción por parte de la Sociedad Miembro de la Empresa del producto o grupo de productos en cuestión, determinada de conformidad con los principios contables de [la licenciante]; b) la parte de los costos de la empresa (diferenciado en grupo de costos, de corresponder) que corresponde al índice entre el volumen de venta local relevante y el volumen de ventas mundial relevante; c) un recargo del 10% sobre los montos calculados de conformidad con lo establecido en los puntos precedentes a) y b); d) menos los costos de desarrollo de la empresa y los costos de la empresa en los que la [licenciataria] haya incurrido realmente con un recargo del 10%”. Como tuvimos oportunidad de observar con anterioridad (ver *ut supra*, considerandos I y VI), tanto en la impugnación presentada en sede administrativa como en el recurso de apelación incoado en la presente instancia, PHILIPS afirmaría que, en las transcripciones de las cláusulas contractuales, se observaban “omisiones llamativas”. Sin embargo, en ninguna de las dos oportunidades la firma importadora llegaría a explicar con claridad en qué consistían dichas supresiones.

De la interpretación de las cláusulas contractuales transcritas/descriptas en el párrafo anterior, se pueden subrayar las siguientes conclusiones: *i*) la firma licenciante (KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS) se obliga a otorgar una licencia a la firma licenciataria (PHILIPS) con el objetivo de producir y vender productos PHILIPS en la República Argentina (arts. 2, inc. b), y 4 del Contrato). Junto a esta primera prestación, la firma licenciante se obliga a suministrar a la firma licenciataria otros dos tipos de servicios. Por una parte, se pone a disposición de PHILIPS el *know how*, experiencia e información técnica, asistencia y respaldo necesario a los fines de fabricar los productos PHILIPS en la República Argentina (arts. 2, inc. a), y 3 del Contrato). Por otra parte, se ofrece a PHILIPS el *know how*, experiencia e información actuales relativos a asuntos comerciales, contables, de auditoría, financieros, impositivos, sociales y legales (arts. 2, inc. c), y 5 del Contrato); *ii*) como contraprestación a los servicios y derechos de licencia mencionados con anterioridad, la licenciataria se obliga a pagar a la licenciante una remuneración, cuya fórmula se encuentra detallada en el art. 9 del Contrato. Sin embargo, llegado a este punto, corresponde contrastar lo estipulado por las disposiciones contractuales con ciertas circunstancias de hecho de la actividad comercial de la firma importadora confirmadas por ambas partes tanto en las actuaciones administrativas como en las presentaciones oportunamente efectuadas ante el presente Tribunal. En efecto, tanto PHILIPS como la representación fiscal coinciden en los siguientes dos puntos: a) en primer lugar, PHILIPS llevó a cabo operaciones de importación con respecto a productos PHILIPS fabricados por firmas pertenecientes al mismo grupo económico. De esta manera, se logra constatar una vinculación, en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valor, entre las firmas importadora (licenciataria), exportadora y licenciante y; b) en segundo lugar, PHILIPS, firma licenciataria, en ningún momento se encontró a cargo de la fabricación de productos PHILIPS en la República Argentina; sólo se constata que la firma argentina llevó a cabo operaciones de importación con relación a productos PHILIPS finales con el principal objetivo de revenderlos en el mercado interno.

Por otra parte, en forma paralela a lo mencionado con anterioridad, resulta pertinente presentar algunas observaciones con relación a las facturas presentadas por la firma apelante. En efecto, en su recurso de apelación ante el presente Tribunal, PHILIPS adjuntó treinta y cuatro (34) facturas y tres (3) notas de crédito elaboradas durante los años 2010, 2011, 2012 y 2013 por KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS y dirigidas a PHILIP, con el objeto, en el caso de las facturas o

Invoices, de hacerse de los correspondientes importes en concepto de “remuneración”. En la parte correspondiente a la descripción de los ítems facturados, se detallaría la siguiente leyenda: “*With reference to the General Services Agreement contract n° [...] effective [...], we herewith debit your account for the provisional share of services in commercial, accounting, auditing, financial, fiscal, social and legal matters and in all other similar fields in which we have know-how and experience rendered during the period [...]*” (“Con referencia al contrato General de Servicios n° [...] vigente [...], debitamos de su cuenta la parte provisional de servicios en materia comercial, contable, de auditoría, financiera, fiscal, social y jurídica y en todos las demás cuestiones similares en el que contamos con el *know-how* y experiencia aportados durante el período” [traducción propia]). En primer lugar, cabe resaltar una divergencia entre dos de los conceptos detallados en la frase transcrita. En efecto, tanto el número de contrato como su fecha de celebración variarían dependiendo del año involucrado o del período facturado. Así, por ejemplo, en las facturas correspondientes al año 2011, se hará mención al contrato sin hacer referencia a su número, y se detallará como fecha de inicio de este el 1° de enero de 1998. En cambio, en aquellas facturas correspondientes al año 2012, se mencionará, como número de contrato, el n° 16931, y se especificará como fecha de inicio de la relación contractual el 1° de enero de 1988. Finalmente, en ciertas facturas correspondientes también al año 2012, aparecerá otro número de contrato (59753) y se mencionará como fecha de este el 9 de octubre de 2007. Por otra parte, PHILIPS tampoco aportaría elementos de prueba adicionales, por ejemplo a través de los estados contables de la compañía, mediante los cuales se acredite de manera clara y consistente la efectiva prestación, por parte de KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS, de alguno o varios de los servicios mencionados en las facturas examinadas con anterioridad. De esta manera, resulta particularmente difícil entender que los conceptos y montos facturados mediante los mencionados documentos correspondan efectivamente a los servicios prestados y derechos de licencia otorgados por KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS en virtud del Contrato de Servicios Generales, cuya vigencia supuestamente se iniciaba el 1° de enero de 2007. Por último, si a lo mencionado con anterioridad le sumamos que, en la frase transcrita, tampoco se hace referencia al pago de los correspondientes derechos de licencia incluidos dentro del concepto genérico de “remuneración”, a pesar de las actividades de reventa desarrolladas por PHILIPS en la República Argentina, no cabe otra conclusión que desechar este elemento de prueba por resultar principalmente impreciso y confuso.

De esta manera, bajo las circunstancias mencionadas en la presente causa, corresponde traer a colación el principio hermenéutico de la realidad económica, reconocido actualmente por el art. 2 de la ley 11.683, y, como resultado de ello, darle una mayor prioridad a la sustantividad del negocio por sobre los servicios puestos a disposición por la firma holandesa mediante las disposiciones contractuales. En efecto, en este sentido, resulta pertinente hacer referencia a las consideraciones efectuadas por la Corte Suprema de los Estados Unidos (en adelante “Corte Suprema”) en su sentencia del 7 de enero de 1935 vinculada con la causa *Gregory v. Helvering*. En dicha oportunidad, una contribuyente norteamericana, la Sra. *Gregory*, había intentado minimizar su deuda tributaria mediante una reorganización empresarial que implicaba transferir las acciones de una compañía a una nueva firma temporal para, al poco tiempo, liquidar esta última y vender así las acciones correspondientes en términos fiscales favorables. Frente a dichas circunstancias, la Corte Suprema terminaría por afirmar que “[e]n estas circunstancias, los hechos hablan por sí solos y sólo son susceptibles de una interpretación. Toda la operación, aunque realizada de acuerdo con los términos de la subdivisión (B), fue en realidad una forma elaborada y tortuosa de traspaso disfrazada de reorganización corporativa, y nada más. La regla que excluye el motivo de evasión fiscal no es pertinente en la presente situación, porque la transacción, a primera vista, queda fuera de la intención clara del estatuto. Sostener lo contrario sería exaltar el artificio por encima de la realidad y privar a la disposición legal en cuestión de todo propósito serio” (*Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935)) (“*In these circumstances, the facts speak for themselves, and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction, upon its face, lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose*” (*Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935))). Nuestro Más Alto Tribunal, por su parte, llegaría a afirmar que “[e]l principio de la “realidad económica” faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos y negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar “la

situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos” (art. 2° cit., *in fine*). Dicha facultad puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, “debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares” (Fallos: 340:1513)” (Fallos: 344:2175).

El análisis presentado con anterioridad con relación a las características que circundan las operaciones de importación efectuadas por PHILIPS durante el período comprendido entre los años 2007 y 2013, a los elementos de prueba presentados oportunamente por la mencionada firma, y al alcance del principio de la realidad económica, me lleva necesariamente a reconocer que lo acordado mediante el Contrato de Servicios Generales no coincide con las actividades involucradas en la relación comercial entre las partes involucradas. En efecto, si bien en el mencionado Contrato se especifican, junto con el otorgamiento de los derechos de licencia (arts. 2, inc. *b*), y 4 del Contrato), otras dos prestaciones vinculadas con el asesoramiento tanto para la fabricación de productos PHILIPS en la República Argentina (arts. 2, inc. *a*) , y 3 del Contrato), como para el desarrollo del negocio en general (arts. 2, inc. *c*), y 5 del Contrato), los hechos finalmente probados en el expediente nos muestran que PHILIPS se dedicaba, durante el período bajo análisis, a la importación de productos PHILIPS, fabricados por empresas extranjeras pertenecientes al mismo grupo económico, con el único objetivo de llevar a cabo su reventa en el mercado interno. De esta manera, al no desarrollarse la fabricación de productos PHILIPS en nuestro territorio (arts. 2, inc. *a*), y 3 del Contrato), y al no haberse podido constatar, a través de elementos de prueba convincentes, que la firma importadora efectivamente haya recibido servicios de asesoramiento por parte de la firma licenciante (arts. 2, inc. *c*), y 5 del Contrato), indefectiblemente debo concluir que los montos abonados en concepto de “remuneración” (art. 9 del Contrato) fueron llevados a cabo con el solo objetivo de retribuir, por parte de la licenciataria, los derechos de licencia o cánones correspondientes, como contraprestación a los derechos de efectuar las mencionadas operaciones de reventa de productos PHILIPS.

Concluido lo anterior, resulta particularmente difícil entender que en los autos bajo examen no se pueda constatar relación alguna entre los cánones o derechos de licencia y las mercaderías importadas. En efecto, si PHILIPS posee como principal actividad la reventa de los productos PHILIPS oportunamente importados y provistos por fabricantes del mismo grupo económico y, a su vez, abona un determinado importe a KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS (empresa también perteneciente al mismo grupo económico) en concepto de cánones o regalías por la posibilidad de comercializar productos PHILIPS en el territorio nacional, la relación entre el pago del canon correspondiente y la mercadería importada se torna evidente. Al sólo efecto de confirmar lo mencionado con anterioridad, resulta pertinente recordar lo estipulado por el art. 136.1 del Reglamento de Ejecución (UE) 2447/2015 de la Comisión Europea como manifestación de una interpretación auténtica del requisito bajo estudio, estipulado por un instrumento internacional. De acuerdo con dicha disposición “[l]os cánones y derechos de licencia están relacionados con las mercancías importadas, en particular, si los derechos transferidos en virtud del acuerdo de licencia o cánones se incorporan a las mercancías. El método de cálculo del importe de los cánones o derechos de licencia no es el factor decisivo”. Si tuviera que ejemplificar lo dispuesto por la mencionada disposición, se podría hacer referencia al caso donde una firma argentina A importa remeras elaboradas por una empresa extranjera B. A su vez, ambas compañías celebraron un contrato de licencia en virtud del cual la firma B le confiere la autorización correspondiente a la empresa A para que revenda la mercadería importada bajo una marca de la cual la primera es titular. En contraprestación a dicha licencia, la empresa A debe abonar a la firma B un canon igual al 2% calculado sobre el precio de venta de la prenda importada. En esta particular circunstancia, el pago del canon se encuentra relacionado con las mercaderías importadas y, por consiguiente, integra el valor de transacción. En el *sub examine*, la empresa encargada de la fabricación de la mercadería importada no coincide con aquella con la cual se firma el contrato de licencia. No obstante, ambas firmas, al igual que la empresa importadora, forman parte del mismo grupo económico y, por consiguiente, la relación mencionada no se desvirtúa.

XI.- Paso ahora a examinar si en los autos bajo análisis también se puede constatar el tercer y último requisito estipulado por el art. 8.1 *c*) del Acuerdo, relacionado con el hecho de que los pagos realizados en concepto de cánones o derechos de

licencia sean efectuados como condición de la venta de la mercadería finalmente importada por la firma licenciataria. Luego de identificar la norma aplicable, de especificar las condiciones necesarias para realizar el ajuste correspondiente, y de transcribir la opinión de algunos autores con relación al alcance del término “condición de venta”, PHILIPS resaltaría la imposibilidad de constatar en el contrato bajo análisis algún elemento que permita determinar que el pago del canon condiciona la venta de la mercaderías objeto de valoración. Resaltaría, a su vez, que en el supuesto de considerar que la firma importadora no estaría recibiendo del grupo esta mercadería frente a la ausencia del contrato que nos ocupa, ello no bastaría para considerar que se trata de una “condición de venta” que traiga aparejada automáticamente la repercusión de la regalía en cada producto importado, “...pues la condición de venta por sí sola no habilita dicha incidencia”. La representación fiscal, por su parte, remarcaría que el pago de las regalías pactadas en el contrato constituye una condición de venta de las mercaderías importadas provistas por los proveedores del exterior vinculados al grupo internacional PHILIPS, pues se trata de productos específicos con características, tecnología y marcas definidas por el licenciante/propietario que integra el mencionado grupo económico. En este mismo sentido, subrayaría que, conforme surge del Informe de la División Empresas Vinculadas, el sistema integral creado por KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS conduciría a sustentar que, en el presente caso, se trató de un proceso de comercialización de productos licenciados importados para su reventa provistos por empresas pertenecientes al mismo grupo económico, con la finalidad de ser vendidos a los usuarios finales con las marcas licenciadas incluidas.

Resulta pertinente destacar, en un primer momento, que la condición bajo examen recién se incorpora al plexo normativo vigente a partir de la entrada en vigor del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1979 (posteriormente reemplazado por el Acuerdo de Valor de 1994). En efecto, mediante el Convenio de Bruselas de 1950, sólo se establecía que “cuando las mercancías a valorar [...] c) se importen para ser objeto de un venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca, el precio normal se [determinaría] considerando que este precio comprende, para dichas mercancías, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo, o la marca de fábrica o de comercio” (art. III del *Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías* de 1950) . De esta manera, el solo hecho de que las mercaderías lucieran una marca o fueran fabricadas de conformidad con una patente bastaba para considerar que su valor en aduana debía comprender el valor de esa marca o de esa patente. Mediante el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor, junto a los requisitos relacionados con la no incorporación del canon o derecho correspondiente al precio realmente pagado o por pagar y a la verificación de la necesaria relación entre aquellos y la mercadería importada, se agregaría esta tercera y última condición consistente en constatar que el comprador deba pagar los mencionados conceptos (cánones o derechos) “...como condición de venta de dichas mercaderías”.

Llegado a esta instancia, corresponde determinar el alcance de la expresión “condición de venta” emergente del art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor, y especificar los elementos de prueba necesarios para constatar su existencia. Según lo estipulado por la el Diccionario de la *Real Academia Española*, se entiende por “condición”, entre otras definiciones, aquella “[s]ituación o circunstancia indispensable para la existencia de la otra”. De esta manera, el pago del canon o licencia pasaría a considerarse como “condición de venta” en aquellos casos donde las operaciones de importación de la correspondiente mercadería no se hubieran producido, si no se hubiese previamente concluido el acuerdo de licencia pertinente. La transmisión del tangible (mercadería importada) se entiende, de esta manera, supeditada a la existencia del intangible (pago del canon), se encuentre o no manifestado de manera expresa en alguno de los acuerdo concluidos (de licencia o de compra-venta). Esta última cuestión repercute indefectiblemente en los elementos de prueba a tener en cuenta a los fines de constatar o probar la existencia del requisito bajo examen. Precisamente, si la condición de venta no se manifiesta de manera expresa en alguna de las cláusulas contractuales, la identificación de ciertos indicios, a partir de un examen minucioso de la realidad económica de la operación y de las circunstancias particulares del caso, se torna indispensable.

Así lo supo entender, en su oportunidad, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante “la Cámara” o “la CNCAF”) en los autos “*Mattel Argentina SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”. En efecto, en dicha ocasión, *Mattel Argentina* había importado de *Mattel Europa* determinados contingentes de juguetes, muñecos,

autos de miniatura fabricados por esta última, con los dibujos, diseños y características de los personajes de ficción creados por *Disney Co.*, *Sony Warner Bros*, *MTV*, *Porsche* y otras marcas similares, cuyos derechos de propiedad intelectual se hallaban protegidos por los contratos de licencia celebrados entre cada una de estas últimas compañías y *Mattel Inc.*, ubicada en los Estados Unidos de América. En virtud de los mencionados contratos, la firma norteamericana, y sus compañías subsidiarias y filiales en todo el mundo, habían sido autorizadas para utilizar, fabricar, exportar e importar las mercaderías en cuestión, a cambio del pago de los cánones o derechos de licencia estipulados en cada uno de dichos instrumentos. Consecuentemente, con posterioridad a haber realizado las importaciones correspondientes, cuyo precio era pagado a *Mattel Europa*, *Mattel Argentina* remesaba a *Mattel Inc.* el importe de las regalías correspondientes para ser finalmente transferido a los diferentes titulares de los derechos de propiedad intelectual. En base a dicho contexto, la CNCAF afirmaría que “...debido a la estrecha interrelación que existe entre *Mattel Inc.*, es decir, la casa matriz constituida en los Estados Unidos de [América], y *Mattel Argentina*, es legítimo inferir que la compra e importación por esa última de las mercaderías amparadas por las licencias realizadas a *Mattel Europa* solamente puede ocurrir si el comprador e importador, es decir *Mattel Argentina*, está dispuesto a contribuir pagándole a *Mattel Inc.*, vinculada con *Mattel Europa*, el vendedor, la proporción y el porcentaje de las regalías necesario para dar cumplimiento a los compromisos asumidos por *Mattel Inc.* en los respectivos contratos de licencia. La falta de pago de tales regalías daría lugar a la terminación de los contratos de licencia y clausuraría la posibilidad legal de fabricar, encargar la fabricación, exportar desde el lugar de fabricación e importar desde el lugar de venta final, en detrimento inclusive de las compañías que conforman el grupo, inclusive del vendedor, *Mattel Europa*, que obtiene el beneficio indirecto de poder seguir fabricando, haciendo fabricar y exportar las mercaderías en cuestión. En tales condiciones resulta lógico presumir que, como condición “implícita” de la venta, el importador *Mattel Argentina* sólo puede comprar las mercaderías a *Mattel Europa* si se compromete a pagarle a *Mattel Inc.*, la casa matriz, el porcentaje de las regalías estipuladas en los contratos de licencia para el territorio o país respectivo [...]” (CNCAF, Sala V, “*Mattel Argentina SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, sentencia del 10 de julio de 2015).

Nuestro más Alto Tribunal, por su parte, en los autos “*Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/D.G.A.*”, se manifestaría en un sentido similar. En efecto, en dicha ocasión, *Ford Argentina S.C.A.* había documentado, en el año 1997, la importación para consumo de partes, piezas y accesorios para la fabricación de vehículos y camiones, adquiridos de empresas vinculadas. En este contexto, resulta importante mencionar que la firma importadora había suscripto con *Ford Motor Company*, ubicada en los Estados Unidos de América, un contrato de licencia en virtud del cual ésta le suministraría a la firma argentina asistencia y servicios técnicos en relación con el desarrollo, fabricación, uso, mantenimiento, funcionamiento y ensayo de productos, y la autorizaba a usar sus patentes, a cambio del pago de un “honorario” equivalente al dos por ciento (2%) del valor neto de venta de los productos que comercialice durante la vigencia del contrato. La discrepancia entre las partes residía en establecer si, a los fines de determinar el valor en aduana de la mercadería, correspondía añadir al precio pagado o por pagar por los bienes importados, la proporción del porcentaje del referido canon o licencia. Según lo manifestado oportunamente por la actora, no correspondía que la Aduana hiciera los ajustes pertinente debido a que los cánones y derechos de licencia en el caso no se encontraban relacionados con las mercaderías objeto de valoración y, a su vez, el pago del canon no se manifestaba como una condición de venta de las mercaderías (partes y piezas) finalmente importadas; esto último porque no existía cláusula contractual alguna que relacione el pago del canon con las mercaderías importadas. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su sentencia del 28 de mayo de 2013, manifestaría que la importadora “...no [habría] logrado desvirtuar la afirmación del organismo aduanero – recibida en las sentencias de las anteriores instancias – según la cual la concertación de la mencionada regalía que surge del contrato de licencia, constituye la condición de venta requerida por el mencionado art. 8º, apartado 1, inciso c), del Acuerdo para la procedencia del ajuste, en razón de que para producir un producto marca *Ford* se requiere la importación de partes y piezas que solo pueden ser previstos por empresas pertenecientes o vinculadas al Grupo *Ford* Internacional, pues de lo contrario no se obtendría el producto licenciado que da motivo al pago del canon” (CSJN, “*Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/D.G.A.*”, sentencia del 28 de mayo de 2013 [F. 28. XLVII. ROR]).

Retomando los hechos involucrados en el *sub examine*, corresponde, en primer lugar, hacer un *reconto* de las principales características de las relaciones comerciales involucradas en la presente *litis*, para luego verificar la existencia del tercer

requisito estipulado por el art. 8.1 c) del Convenio de Valor. En efecto, sobre la base del análisis realizado oportunamente (considerando X, *ut supra*) con relación a los elementos de prueba agregados por cada una de las partes involucradas en el presente expediente, resulta pertinente destacar los siguientes puntos: i) La firma "PHILIPS, en la República Argentina, obtiene, mediante un Contrato de Servicios Generales celebrado con la licenciante KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS, situada en los Países Bajos, la licencia correspondiente con el solo objetivo de vender, dentro de nuestro territorio, producto PHILIPS; ii) como contraprestación al otorgamiento de la mencionada licencia, PHILIPS se obliga al pago de una "remuneración" en concepto de cánones o regalías; iii) a los fines de poder concretar las operaciones de venta mencionadas, PHILIPS compra e importa, entre los años 2007 y 2013, productos PHILIPS elaborados por empresas extranjeras pertenecientes al mismo grupo económico; iv) Así, se logra contratar la existencia de una vinculación, en los términos del art. 15.4 del Convenio de Valor, entre la firma licenciante, la firma licenciataria y las empresas exportadoras de productos PHILIPS. Una vez destacadas las principales características de la relación comercial involucrada en el presente caso, no resulta difícil inferir que la licenciataria e importadora de productos PHILIPS fabricados por empresas del mismo grupo económico no hubiese llevado a cabo dichas operaciones de compra sin haberse, previamente, obligado al pago de cánones o regalías a KONINKLIJKE PHILIPS ELECTRONICS, firma titular de los derechos de licencia otorgados a la firma argentina y también perteneciente al mismo grupo. Consecuentemente, en virtud de lo expresado con anterioridad, cabe concluir que, en el presente caso, el pago de los cánones o regalías constituye una condición de venta implícita cuyo cumplimiento es exigido al importador.

XII.- Una vez resueltas las cuestiones de fondo vinculadas con la presente *litis*, resulta pertinente examinar a continuación los argumentos presentados por la apelante con relación a la liquidación tributaria efectuada en moneda extranjera. En efecto, según lo manifestado oportunamente, luego de recordar lo sostenido por la CSJN en los autos caratulados "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/DGA", de citar el art. 2º del Decreto 1301/11 del 31 de agosto de 2011, y de mencionar lo estipulado por los arts. 651 y 639 del C.A., PHILIPS afirmaría que "...resulta claro y evidente que los tributos requeridos deben liquidarse al tipo de cambio de la fecha de oficialización del despacho de importación de que se trata". Añadiría, a su vez, que "...en este caso, se trata de una determinación suplementaria correspondiente a despachos de importación realizados muchos años atrás. Por lo que la actualización por vía dólar implicará actualizar períodos en los cuales no había mora, ya que la cifra en moneda extranjera no está tomada al día de notificarse la nueva pretensión aduanera, sino que se toma la cifra en divisas retroactiva a la fecha de registro de la operación, yendo más lejos aún de lo que permitían las normas de actualización del Código Aduanero que se quisieron derogar con las leyes 23.928 y 25.561".

A los efectos de poder brindar una solución al presente planteo, corresponde hacer referencia a lo estipulado por el art. 20 de la ley 23.905. Según la mencionada disposición, "[l]os derechos de importación, los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses". Mediante su dictamen del 5 de julio de 2010 en los autos "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/DGA", cuyos fundamentos fueron finalmente compartidos en forma unánime por los Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la señora Procuradora Fiscal, Dra. Laura M. Monti, afirmaría que, en su opinión, "...tal disposición no fue dejada de lado por la ley 23.928 pues, a tenor de lo dispuesto en su art. 7º, esta sólo estaba dirigida hacia las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional – australes al momento de su sanción -, mientras que las obligaciones cuya suerte aquí se debate debían ser determinadas en dólares" (*subrayado de la autora*). Por otra parte, con la finalidad de determinar el alcance de lo estipulado por la citada disposición con respecto a la expresión "...los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones...", consideraría que el IVA es un tributo que grava las operaciones involucradas y, por consiguiente, admitiría que la obligación tributaria respectiva sea determinada en dólares junto con los aranceles aduaneros pertinentes. A su vez, con relación a las disposiciones del Código Aduanero oportunamente citadas por la recurrente (arts. 637, 638 y 639 del C.A.), constataría su no aplicación "...por la sencilla razón de que, al ser la ley 23.905 posterior al dictado del referido cuerpo legal, ha de estar a lo dispuesto en ella. Por el contrario, dejaría fuera de lo expresado por el art. 2º de la ley 23.905 las percepciones establecidas por la RG 3431 (FGI) (IVA Adicional) y la RG 3543 (DGI) (Impuesto a las Ganancias). En efecto, destacaría que la primera reglamentación estaría relacionada con un adelanto del IVA que debe tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno, mientras que, en el segundo caso, en cambio, constituiría una forma de

anticipar la futura – y eventual – gabela que nace en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas al impuesto a las ganancias. Por consiguientes, en lo que corresponde a estos dos últimos casos, concluiría que las pertinentes percepciones deben ser practicadas en pesos desde su origen. De esta manera, resulta pertinente confirmar la liquidación del servicio aduanero efectuada en dólares.

XIII.- Sentado lo que antecedente, corresponde analizar los argumentos presentados por PHILIPS con relación a los rubros IVA adicional y ganancias. En efecto, en su recurso de apelación, la apelante recordaría que, “...en noviembre de 2007, el Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, hizo llegar a la AFIP un reclamo contra la percepción del IVA establecido por la Resolución General N° 3431 y la percepción del Impuesto a las Ganancias dispuesta por la Resolución General DGI n° 2543. En él cuestionó que la aduana pudiera formular cargos suplementarios por estas percepciones, porque el requerimiento de importes “a cuenta” de esos tributos se extingue con la presentación de la declaración jurada posterior, por lo que solo podría dar lugar a un reclamo por intereses. Adherimos en su totalidad a este planteo y además ponemos de manifiesto que no es competencia de la Aduana fiscalizar a los contribuyentes respecto de la utilización dada a los bienes importados declarados como “bienes de uso” (lo que exime el pago de la percepción)”.

En que en lo que respecta a estas dos percepciones, nuevamente debe recordarse la doctrina de nuestro Más Alto Tribunal en los autos “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA Resol. 2590/06 (Expte. N° 604.155/01) s/ DGA (TF 22.343-A)” (sentencia del 26 de noviembre de 2019), donde terminaría por afirmar que “[...] a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según Ley 25.063) y en el art. 22 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”. De esta manera, la CSJN terminaría por concluir que “[...] cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”. En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes reclamados en concepto de IVA adicional y percepción del impuesto a las ganancias. Consecuentemente, sobre la base de lo mencionado con anterioridad, corresponde realizar las correspondientes modificaciones en la liquidación llevada a cabo por el servicio aduanero.

XIV.- Finalmente, con respecto al planteo vinculado con la morigeración de la tasa de interés aplicable en dólares, advierto que aquel podría hacerse sin declarar la inconstitucionalidad de la reglamentación aplicable y sin necesidad de violentar la norma procesal que limita las facultades jurisdiccionales de este organismo administrativo jurisdiccional. Como tuve oportunidad de afirmar en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/recurso de apelación”, EX-2020-15395348-APNSGASAD#TFN (sentencia del 18 de febrero del 2021), este tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de una norma, asimilándose, de esta manera, a los jueces de la Constitución Nacional, y sobrepasando, con juegos interpretativos, la máxima que impone el sometimiento de la administración a la Ley. No obstante ello, también advertí que ese obstáculo legal no encorsetaba la posibilidad de resolver el caso sometido a decisión mediante una justa ponderación de los principios aplicables y sin necesidad de declarar la inconstitucionalidad de norma alguna. En ese orden de ideas, hice hincapié en que la limitación legal tenía exclusiva relación con los casos que demandaban su solución mediante una subsunción de los hechos en las normas aplicables. A su vez, añadí que, ante los casos de ausencia de complejidad sustancial en donde el control de constitucionalidad debía ser directo, no podía prescindirse de resolver el caso sino mediante una declaración de inconstitucionalidad que me estaba prohibida realizar. En sentido contrario, advertí que no era menester la declaración de inconstitucionalidad si la resolución del caso demandaba recurrir a la ponderación de los valores, principios y normas con incidencia en la situación examinada.

Así fue que, el 30 de abril de 2020, en la sentencia dictada *in re* “C.J.C. c/ Estado Nacional - Ministerio de Defensa - Ejército s/ daños y perjuicios”, la Corte Suprema declararía inaplicable el régimen de ejecución de sentencias de condenas

monetarias contra el Estado Nacional, regulado mediante el art. 22 de la Ley 23.982, respecto del crédito de una persona mayor de 70 años de edad, discapacitada, y con serios problemas de salud. Así lo hizo el Alto Tribunal al determinar que la parte actora no se encontraba exceptuada normativamente del régimen general para la cancelación de créditos no consolidados en contra de un organismo del sector público, que implicaba una serie de trámites y plazos de espera para su percepción. De esta manera, el voto mayoritario consideraría a la situación planteada como un “caso no previsto” que, por razones de equidad, debía ser resuelto por aplicación de normas análogas. En cuanto aquí es de específico interés, debe hacerse notar que la mencionada mayoría (conformada por los Sres. Ministros Maqueda, Lorenzetti y Rosatti) evita expresa e intencionalmente declarar la inconstitucionalidad del art. 22 de la Ley 23.982, siquiera en cuanto a su aplicación al caso concreto. A todas luces es significativo que en este nuevo pronunciamiento el Alto Tribunal elija apartarse de la declaración de inconstitucionalidad y se incline directamente por la inaplicabilidad de la ley en el caso concreto. En ese marco interpretativo, debe considerarse que la CSJN no ha hecho otra cosa que prescindir de la norma aplicable cuando conduce ocasionalmente a un resultado injusto en su aplicación concreta a un caso específico, en función de sus particularidades, a veces imprevisibles para el propio legislador. En estos supuestos, corresponde prescindir de la letra de la norma, priorizar el espíritu del legislador y resolver el caso como este lo hubiera hecho de haberse representado las circunstancias del mismo, aun cuando esto implique dejar de lado el texto de la previsión normativa aplicable al caso.

En atención a la luz del estándar interpretativo comentado, corresponde hacer lugar al planteo de la actora y, en consecuencia, reducir la tasa de interés aplicada por la AFIP-DGA, teniendo en cuenta la tasa de interés correspondiente a las obligaciones en dólares prevista en la Resolución ME N° 21/91 -a título referencial-, que era del uno por ciento (1%) mensual y hasta el 1/08/19, fecha en la que por imperio de la Resolución N° 598/19 (B.O. 18/07/19), que derogó la Resolución N° 314/04, y sus modificatorias, entre las que se encuentra la Res. 50/19 del ex Ministerio de Economía y Producción, comenzó a regir la nueva tasa para intereses resarcitorios del 0,83% nominal mensual en aquellas obligaciones nominadas en dólares estadounidenses. Esta nueva tasa fue ratificada por la Resolución ME N° 559/2022 (B.O. 25/08/2022) y por la Resolución ME N° 3/2024 (B.O. 22/01/2024).

Por ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente las **Resoluciones n° 1325/2016 y 1511/2016**, dictadas por el Señor Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 18 de marzo y el 4 de abril de 2016 respectivamente. Consecuentemente, se solicita llevar a cabo una nueva liquidación sobre la base de lo constatado y estipulado en los considerandos II, XIII y XIV *ut supra*, del presente voto.

2) En virtud de los fundamentos detallados en los considerandos II, XIII y XIV *ut supra* del presente voto, revocar parcialmente las Resoluciones citadas en el punto anterior con relación: **a)** al desistimiento parcial (33,33%) por parte de la actora (considerando II *ut supra*); **b)** a los importes reclamados en concepto de IVA adicional y percepción del impuesto a las ganancias (considerando XIII *ut supra*) y; **c)** a la reducción de la tasa de interés aplicada por la DGA con relación a las obligaciones en dólares del apelante (considerando XIV *ut supra*).

3) Costas por su orden.

Los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura dijeron:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los considerandos I a III del voto del Dr. Licht, a cuyos términos nos remitimos por motivos de brevedad.

II.- 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 ha omitido ponderar argumentos esenciales para la decisión del caso y ha denegado prueba que su parte considera esencial.

Que el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente sería inadmisibile 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 ofrecer la totalidad de la prueba que hacía a su derecho. 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 impugnada, 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.

III.- Que, corresponde dilucidar ahora si el ajuste de valor practicado mediante la formulación de los cargos N° 1465/12, 131/15 y 132/15 cuya impugnación fuera rechazada por las resoluciones apeladas 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.

IV.- Que, el Estudio de Valor practicado en este caso en la instancia administrativa y que motivara, como se dijo, la formulación de los cargos aquí cuestionados, 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. ..."* (Actuación N° 13684-50-2010/5).

- si los cánones devengados por PHILIPS ARGENTINA S.A. *"... a lo largo de los Ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 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. ..."* (Actuación N° 13684-50-2010/7).

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 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° 13681-50-2010/5).

- *"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 2010= 3,93% s/FOB de los Productos para Reventa b) Para el año 2011= 2,53% s/FOB de los Productos para Reventa c) Para el año 2012= 7,96% s/FOB de los Productos para Reventa c) Para el año 2013= 5,90% s/FOB de los Productos para Reventa "* (ver Nota N° 617/15 (DV EMVI) que contiene el Estudio de Valor obrante a fs. 4/21 de las actuaciones N° 13681-50-2010/7).

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 concurren 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**.

V.- 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, en el expediente N° 13681-50-2010/5 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 en el expediente N° 13681-50-2010/7 el servicio aduanero propuso así incrementar el valor FOB de las mercaderías importadas en un 3,93% para el año 2010, 2,53% para el año 2011, 7,96% para el año 2012 y 5,90% para el año 2013.

Que, no obstante, se estima 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 la Actuación N° 13681-50-2010/5 y fs. 4/21 de la Actuación N° 13681-50-2010/7 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, los 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 formularon los cargos 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, consideramos 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 N° 33.435-A: “GRUPO AGROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”, Sentencia de fecha 12/07/24.

Que por último, cabe destacar que en el sentido al que se propicia se ha pronunciado recientemente esta Sala G en la causa de igual carátula que la presente EX-2019-110016580- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 14/04/2025.

VI.- Que, conforme todo lo antes expuesto, se rechaza el ajuste de valor efectuado por la Aduana y se dejan sin efecto los cargos formulados. Atento a la decisión a la que se arriba, deviene inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

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

Por ello, **VOTAMOS POR:**

1) Revocar, en cuanto resulta materia de recurso, las Resoluciones DE PRLA N° 1325/2016 y 1511/2016 dictadas en las Actuaciones SIGEA N° 13681-50-2010/5 y 13681-50-2010/7 y, en consecuencia, revocar los cargos N° 1465/12, 131/15 y 132/15.

2) Costas a la vencida.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar, en cuanto resulta materia de recurso, las Resoluciones DE PRLA N° 1325/2016 y 1511/2016 dictadas en las Actuaciones SIGEA N° 13681-50-2010/5 y 13681-50-2010/7 y, en consecuencia, revocar los cargos N° 1465/12, 131/15

y 132/15.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.