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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-15617677-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Febrero de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente n° 33784-A; "TETRA PAK S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados "TETRA PAK S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"**,** expediente n° 33784-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. A fs. 30-36 se presenta por apoderado la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación en los términos del art. 1132, ap. 2 del Código Aduanero (CA) contra la Resolución N° 1010/13 dictada el 29/07/13 por la Aduana de Paso de los Libres (AD PASO) en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13681-16-2010/10 mediante la cual se rechazó la impugnación y se confirmó el Cargo tributario N° 235/12, formulado en el expediente administrativo SIGEA N° 13681-16-2010 —re liquidado conforme Resolución N° 1363/13 (AD PASO)— por ajuste del valor FOB declarado, respecto de insumos y productos importados por la recurrente, durante los años 2007 y 2008. Ello en virtud de regalías devengadas, establecidas contractualmente en beneficio de la firma AB TETRA PAK. Sostiene que el ajuste de valor efectuado por la totalidad de la mercadería importada en el período en cuestión es improcedente dado que se realizó sin tener en cuenta las previsiones del contrato, lo cual implica apartarse de las normas previstas para la aplicación del Art. VII del Acuerdo de Valoración del GATT. Alega la falta de relación del canon con la mercadería importada y la inexistencia de condición de venta. Afirma que la obligación de pago de regalías tiene su origen en el uso de la tecnología aplicada al proceso productivo de ciertos productos (envases), pero no tiene relación alguna con la importación de los insumos para dicha fabricación. Efectúa una diferenciación entre la mercadería importada como materia prima que se somete a proceso productivo —genera regalías— y la importada destinada directamente a la reventa —no genera regalías—. Manifiesta que respecto de las primeras realizó el pago del cargo, pero respecto de las restantes, el mismo, no corresponde. Sostiene que las regalías en cuestión se calculan sobre el importe

resultante de las ventas netas de los productos obtenidos aplicando la tecnología licenciada, independientemente del origen de los insumos utilizados en la fabricación. Afirma que el contrato en cuestión excluye expresamente del pago de regalías a la mercadería que no participa del proceso productivo en el que se aplica la tecnología licenciada. Asimismo sostiene que al ser las regalías independientes del origen de los bienes que se importen y que varios de los proveedores no mantienen vinculación con la licenciante, mal podría inferirse un condicionamiento de venta de los productos importados. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas. Subsidiariamente solicita se determine la deuda tributaria en moneda pesos argentinos conforme a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en la causa "Volkswagen Argentina S.A. (TF 22179-A) c/ DGA".

II. A fs. 48-55 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Realiza un breve resumen de los antecedentes del caso. Niega genéricamente todas y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho y documentación no reconocidos expresamente. Realiza consideraciones en relación al informe técnico producido por la División de Empresas Vinculadas (DV EMVI) de la Aduana, el cual constituye el fundamento de la resolución apelada. Analiza los términos del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, incorporado a nuestro ordenamiento normativo mediante la sanción de la Ley 23.311. Sostiene que, conforme lo examinado en sede administrativa, el servicio aduanero contaba con elementos suficientes para apartarse del criterio de valoración previsto en el art. 1° del Acuerdo de Valoración del GATT. Asimismo afirma que se ha constatado que efectivamente se abonaron regalías en relación a las destinaciones en cuestión, las cuales se han considerado como condición de venta conforme lo establece el art. 8 ap. 1 inc. c) del Acuerdo de Valoración referido y no fueron incluidas en el valor de transacción declarado. Realiza consideraciones en relación a la potestad estatal de investigar y controlar todo aquello que ingresa y egresa del país. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas. Formula reserva del caso federal. Solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas.

III. La demandada acompañó las actuaciones administrativas SIGEA Nros. 13681-16-2010 y 13681-16-2010/10 en soporte papel, en un total de 82 fojas, las cuales se agregaron por cuerda.

A fs. 56 de autos se abrió la causa a prueba y se ordenó como medida para mejor proveer, conforme lo establecido en el art. 1143 del CA, intimación a la parte actora a que acompañe original o copia certificada del contrato de licencia celebrado con AB Tetra Pak.

A fs. 145 se declaró clausurado el período probatorio. A fs. 162 se pusieron los autos para alegar. A fs. 166-169 la actora presentó su alegato y a fs. 170 se dejó constancia de que la demandada no hizo uso del derecho conferido.

A fs. 171 se ordenó nueva medida para mejor proveer y se intimó a la actora a acompañar la traducción completa del contrato de licencia obrante a fs. 62-67, como así también la aceptación de los términos del mismo conforme lo establece en su último párrafo (ver fs. 67). Dicha medida fue cumplimentada según constancias de fs. 178-184.

A fs. 187, los quedaron en estado de dictar sentencia.

IV. Corresponde entonces determinar si la Resolución N° 1010/13 (AD PASO) es ajustada a derecho.

Tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el Cargo N° 235/12 contra la aquí recurrente, mediante el cual le reclamó el pago de un importe en concepto de diferencia de tributos. Ello como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las importaciones de mercaderías registradas durante los años 2007 y 2008 por la Aduana de Paso de los Libres, motivado en la existencia de regalías en concepto de transferencia de tecnología en beneficio de la firma Ab Tetra Pak con domicilio en Suecia. Dicho ajuste se basó en los términos del contrato suscripto entre la actora y la mencionada titular de la tecnología, patentes y "know how", el cual estableció las regalías en cuestión que, según lo expresado por el servicio aduanero, no se encontraban adicionadas a los valores FOB declarados respecto de los productos importados.

En efecto, la Aduana consideró que existían motivos para dudar de los valores declarados por la recurrente en los citados despachos, razón por la cual procedió a ajustarlos de conformidad con el art. 8, párrafo 1, c) del Acuerdo del GATT y efectuó un cálculo del porcentaje del total de las regalías devengadas que incorporó a los valores FOB de importación de las mercaderías en cuestión.

Todo ello en virtud del informe emitido mediante Nota N° 997/12 (DV EMVI), obrante a fs. 1-20 de las actuaciones administrativas vinculadas. En dicho informe se determinó que: *"Sobre la base de los documentos e información analizada en el presente trabajo y de acuerdo con lo establecido por los arts. 1° y 8° apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 23.311 y 24.425), quien suscribe, considera razonable que, en las importaciones de* ***TETRA PAK S.R.L. – CUIT N° 30-58912328-6*** *donde se documentaron mercaderías provistas por vendedores vinculados, 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."*

Seguidamente, en el mismo informe, se propone el porcentual de ajuste del valor FOB de las mercaderías importadas dentro del período en análisis, esto es: 6,40 % para el año 2007 y 6,20 % para el año 2008.

Asimismo, a fs. 8 de las actuaciones administrativas se procedió a practicar la liquidación de los tributos y a fs. 9-20 se agregaron las planillas con el detalle del ajuste realizado respecto de la mercadería importada, en cada destinación, en los períodos en cuestión.

Notificada la liquidación del ajuste de valor dispuesto, la importadora acreditó el pago parcial del cargo conforme detalle de destinaciones de importación obrante a fs. 27 de las actuaciones y acompañó comprobante de pago (fs. 29) de las liquidaciones manuales 12042LMAN025793X, 12042LMAN025794J, 12042LMAN025923D, 12042LMAN025932D y 12042LMAN025933E, obrantes a fs. 30, 31, 32, 33 y 34, respectivamente.

De igual manera, a fs. 35-40 de las actuaciones, la importadora inició el procedimiento de impugnación en los términos del art. 1053 y s.s. del CA por el saldo restante del cargo formulado.

Como consecuencia de ello, a fs. 66 se practicó nueva liquidación 12042LMAN027413W del cargo objeto de autos, descontando el importe abonado.

Posteriormente, a fs. 70-74 se dictó la resolución apelada en autos, respecto de la cual mediante Resolución N° 1363/13 (AD PASO) se aclaró que el importe correspondiente al cargo en cuestión es el de la liquidación referida precedentemente.

V. Corresponde a continuación analizar la procedencia del ajuste de valor efectuado por la Aduana en el cual invocó las disposiciones contenidas en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994 —del que nuestro país es parte—, que aprobó el sistema de valoración de las mercaderías importadas, debiéndose en primer lugar dilucidar si en autos se dan los requisitos exigidos por la normativa referida aplicable.

La cuestión radica en determinar la procedencia sustancial del ajuste del valor FOB documentado por la actora —respecto de las operaciones de importación correspondientes a los años 2007 y 2008— por incremento de dicho valor en virtud del importe porcentual, determinado por el servicio aduanero, por aplicación de las regalías resultantes del contrato de transferencia de tecnología suscripto con la firma AB Tetra Pak. En suma, si en el caso procede el ajuste por aplicación del art. 8º ap. 1 inc. c) del Acuerdo de Valor del GATT (leyes 23.311 y 24.425).

Ante todo, cabe señalar que la doctrina es conteste en que el ajuste por cánones y derechos de licencia *"... constituye uno de los temas más intrincados del Acuerdo de Valoración, ya que existen muy pocas precisiones sobre este asunto en el texto legal...."* (conf.: Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 211 y ss., con cita de Saul L. Sherman y Hinrich Glashoff, "Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code").

El art. 1º del referido Acuerdo de Valor establece que "*...el valor en aduanas de las mercaderías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías, (...), ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8º...."* y el artículo 8º —en lo que aquí interesa, en su ap. 1 inc. c)— establece que: "*... para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas...., los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar....*".

Conforme lo dispuesto por el referido artículo 8, ap. 1, inc. c) del Acuerdo de Valor del GATT, es preciso que concurran tres requisitos o elementos para efectuar un ajuste de valor por el concepto cánones y derechos de licencia: a) Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) Que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías; c) Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

Agrega la doctrina que *"Estos tres requisitos se deben cumplir simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada"* (conf.: Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

Atento a lo expuesto el servicio aduanero, en la revisión del valor FOB de la mercadería importada por la recurrente en los años 2007 y 2008, entendió que debía ser recompuesto en función de los cánones

relacionados con el contrato de licencia celebrado ya que habría existido condición de venta, directa o indirecta, con los proveedores del exterior.

Cabe destacar que no se encuentra controvertido en autos que el contrato de licencia en cuestión, cuya copia obra a fs. 62-67 y su traducción completa a fs. 178-181 vta. de autos, conjuntamente con su prórroga, con vigencia hasta el 31/07/09, cuya copia obra a fs. 82-83 y su traducción a fs. 84-85 de autos, otorgó a la licenciataria —aquí recurrente—, los derechos de uso de las patentes y solicitudes de patentes de titularidad de la licenciante, como así también de la tecnología fuera de las patentes y solicitudes de patentes. Todo ello aplicable en la fabricación de productos, independientemente del origen de los insumos utilizados.

Asimismo surge del referido contrato, en su cláusula 2, que: *"En consideración de la Tecnología transferida por el Cedente, TPSRL acuerda pagarle al Cedente una tarifa por regalía adicional equivalente al 5% sobre el importe resultante de las ventas netas de los paquetes producidos por TPSRL, independientemente del origen de los productos utilizados en la fabricación de los mismos…"* La misma cláusula en su último párrafo establece: *"No se aplicarán las regalías a los paquetes importados por TPSRL para su venta en el país o en el extranjero, puesto que se debe la regalía en consideración de la Tecnología transferida para posibilitarle a TPSRL producir paquetes y no relacionándose esto de ningún modo con la importación de los productos"*

Se colige de lo expresado y el análisis de los términos del contrato referido precedentemente que se trata de un convenio de licencia de uso de tecnologías, fórmulas, procesos y patentes para aplicar en la fabricación de envases para comestibles líquidos. Es decir que las regalías allí dispuestas no se relacionan con la compra de los insumos por parte de la actora, sino que se generan en la venta del producto final obtenido con la aplicación, a los insumos importados, del know how tecnológico licenciado.

Asimismo de lo expresado en el informe presentado por el perito contador Alejandro Alberto Trejo, obrante a fs. 138 y vta. de autos, como así también el informe pericial del perito consultor de la actora, contador Gonzalo Martín de Barros, obrante a fs. 128-129 —los cuales no han sido cuestionados por la demandada— se infiere que la actora realiza dos tipos de operaciones de importación: por un lado de productos terminados (envases) para su reventa a clientes locales, sin efectuar ninguna transformación; por otro importa insumos para la elaboración de productos en cuyo proceso de fabricación se aplican las tecnologías licenciadas. La venta, ya sea local o al extranjero de estos últimos, es la que genera la regalía contractual.

En efecto, el perito contador Trejo concluye en su informe que: *"…del análisis de la contabilidad surge que los montos facturados por ventas de mercadería de reventa no están incluidos en la base de cálculo de las regalías"*

Por otra parte, surge del contrato en cuestión que la regalía allí establecida, se abonará al finalizar cada trimestre de su vigencia, en base a la estimación que realizará la actora dentro de los treinta (30) días siguientes al cierre de cada trimestre. Es decir que dicha regalía se abonó conforme el resultante de las ventas del producto final por parte de la actora, sin tener relación alguna con la adquisición de los insumos necesarios para la fabricación.

Por último, resulta necesario destacar que del texto del contrato de marras se desprende que la regalía convenida en relación a la venta de los productos finales obtenidos, es *"independiente del origen de los productos utilizados en la fabricación de los mismos"* (cláusula 2, primer párrafo). Ello es reforzado por cuanto el último párrafo de la cláusula 2 establece que: *"No se aplicarán las regalías a los paquetes importados por TPSRL para su reventa en el país o en el extranjero…"* Es decir que, como ya lo expresaron los expertos en sus informes periciales, los productos comercializados por la actora, respecto de los cuales no se apliquen las tecnologías licenciadas, no generan regalía alguna.

Lo reseñado hasta aquí resulta suficiente para concluir que las regalías establecidas en virtud de la relación comercial entre la actora y la firma licenciante, que originan la obligación de pago de las mismas, no reúnen los requisitos establecidos por el art. 8, ap. 1, inc. c) del Acuerdo de Valor del GATT para ser consideradas como parte integrante del precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas a fin de determinar el valor en aduana.

Finalmente, de la relación entre cedente y cesionario, surge que las regalías establecidas se devengaron por la venta de los productos finales obtenidos de la aplicación de las tecnologías licenciadas a los productos previamente importados.

Todo ello en contraposición a lo expresado por la División de Empresas Vinculadas de la Aduana mediante informe obrante a fs. 2-7 de las actuaciones administrativas en el cual sostuvo que: *"…los productos importados son los que generan la obligación de pago de los Cánones objeto del contrato de licencia bajo estudio…"*

Ahora bien, la División Empresas Vinculadas consideró, para realizar el ajuste en cuestión, que: 1) las regalías devengadas en virtud del contrato tienen relación con los insumos importados provistos por empresas pertenecientes al Grupo Internacional ; 2) el pago de las regalías constituye condición de venta de las mercaderías importadas provistas por el vendedor, que a su vez resulta ser el licenciante y 3) no se advierte de la información aportada por la empresa que las regalías se encuentren incluidas en el precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas.

En este sentido, debe señalarse que la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en relación a los cánones o derechos de licencia, en su segundo párrafo establece lo siguiente: "*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*".

Asimismo, respecto del tercer párrafo del art. 8 en análisis, dicha Nota continúa: "*En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo l. (..). Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (...) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon...* ".

En este orden de ideas, en el caso en análisis, la cuantificación de la recomposición del valor propuesto por el Fisco al momento del ingreso de las mercaderías, resultaba imposible de establecer en los términos de la

nota interpretativa del tercer párrafo del art. 8 del Acuerdo de Valor, en función de que las regalías fueron pactadas sobre el precio de venta de los productos, libre de cargas bancarias, deducciones y cualquier impuesto argentino. Por lo tanto, no podía determinarse con datos objetivos y cuantificables el canon que correspondería al momento de importar las mercaderías en cuestión, dado que la cuantificación de las regalías acordadas dependía de un hecho futuro (ventas a futuro que se concretaran en el territorio o en el exterior) y por lo tanto, imposible de establecer con objetividad y precisión al momento de la importación.

Por otro lado, es necesario mencionar que si bien la actora ha reconocido que algunas de las firmas proveedoras de las mercaderías importadas se hallaban vinculadas con la firma licenciante en los términos del art. 15, ap. 2 del Acuerdo de Valor del GATT, las operaciones de importación no se encontraban sujetas al pago de regalías, sino su venta posterior y siempre que se hubiese aplicado, sobre las mercaderías importadas, la tecnología licenciada. Con lo cual se colige la falta de condicionamiento, para la concreción de su importación, al pago de regalías pactadas por las ventas a realizarse en el territorio o el extranjero.

Por último y respecto de lo afirmado por el servicio aduanero en relación al tercer requisito establecido por el art. 8, ap. 1 inc. c) del Acuerdo de Valor en cuanto a que considera que no surge de sus bases de datos ni de lo informado por la importadora, que los importes pagados en concepto de regalías se encontraban incluidos en el precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas, ello refuerza aún más lo expresado precedentemente, dado que, si hubieran estado incorporadas, no tendrían que cobrarse en forma separada conforme lo establecido en el contrato de licencia de marca.

Justamente ello es así, por cuanto las regalías establecidas en dicho contrato no forman parte del precio de importación, sino que derivan de un contrato separado que no está relacionado con la venta de las mercaderías para su exportación al país de importación, ni constituye una condición de su venta, no siendo necesario por este motivo ajustar el precio pagado por las mercaderías importadas.

Por lo tanto, no cabe sino concluir la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre las destinaciones de importación aquí involucradas, por no encontrarse acreditados los elementos y requisitos necesarios a tales fines.

Por ello corresponde revocar la resolución N° 1010/2013 de la Aduana de Paso de los Libres en cuanto confirma el Cargo N° 235/12 respecto del monto de tributos conforme Resolución N° 1363/13 (AD PASO).

VI. Respecto de las costas del proceso, en virtud de lo expuesto precedentemente, no advierto razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, por lo que estimo ajustado a derecho imponerlas a la demandada vencida.

VII. Atento a la forma en que aquí se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios de la recurrente.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 1010/13 dictada por la Aduana de Paso de los Libres en las actuaciones SIGEA N° 13681-16-2010/10 en cuanto confirma el Cargo N° 235/12 formulado a la firma

Tetra Pak S.R.L., respecto del monto de tributos expresado en la Resolución 1363/13 (AD PASO).

2. Costas a la demandada vencida.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

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

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 1010/13 dictada por la Aduana de Paso de los Libres en las actuaciones SIGEA N° 13681-16-2010/10 en cuanto confirma el Cargo N° 235/12 formulado a la firma Tetra Pak S.R.L., respecto del monto de tributos expresado en la Resolución 1363/13 (AD PASO).

2. Costas a la demandada vencida.

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

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, en los términos del art. 1162 del CA.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 14:35:15 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 18:19:39 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 18:19:40 -03:00