Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-18133598-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Febrero de 2023

Referencia: Expte. N° 39.933-A, BASF ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En la ciudad de Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Héctor Hugo Juárez (Vocal subrogante de la Vocalía de la 21ª Nominación), para resolver en los autos caratulados “**BASF ARGENTINA S.A. s/ recurso de apelación**”, expediente n° **39.933-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 16/25 la firma BASF ARGENTINA S.A. se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las resoluciones dictadas por el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros ("DE PRLA") en las actuaciones SIGEA n°12646-204-2006/7 por el Cargo 1612 - Resolución n°8488 del 9/11/18 y SIGEA n°12646-204-2006/8 por el Cargo 1423 - Resolución n°9325 del 28/11/18, notificadas ambas el 11/02/2019, en cuanto mantienen el ajuste de valor sobre algunas destinaciones de importación registradas en la Aduana de Ezeiza en los años 2009, 2010, 2011 y 2012 -Cargo 1612- y registradas en la Aduana de Buenos Aires en los años 2009, 2010, 2011 y 2012 -Cargo 1423-, formulados en el marco de una investigación de valor llevada a cabo por la División Empresas Vinculadas ("DV EVIN") respecto de materias primas y mercaderías importadas durante los períodos mencionados. Dichos cargos ascienden a la suma total de USD 2.993.421,24 en concepto de diferencia de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y por el importe de $ 4.152.824,16 correspondiente a la percepción del IVA y del Impuesto a las Ganancias, más los intereses del art. 794 CA.

II. Los agravios de la recurrente, en prieta síntesis, están centrados en poner en consideración la improcedencia de los Cargos 1423/08 y 1612/08, habida cuenta de que el servicio aduanero habría ajustado el valor FOB declarado, adicionándole un porcentaje en concepto de regalías supuestamente devengadas y pagadas, a pesar de no haber estado luego sometidas a alguno de los procesos de fabricación bajo contratos de transferencia de tecnología por ella suscriptos. La línea argumental adoptada por la importadora se sustentó en que, no existiendo datos objetivos y cuantificables con relación a las transacciones en trato, no se verificaría el requisito de pago directo o indirecto como “condición de venta” previsto en el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor del GATT. En apoyo de esa prédica, explica que se dedica principalmente a la venta de productos químicos –los que fabrica localmente en distintas plantas industriales ubicadas en el país– y a la comercialización de bienes importados. Así las cosas, hace hincapié en que importa un gran volumen de bienes tangibles, que comprende tanto productos para reventa como insumos para producción, siendo sus proveedores de materia prima empresas vinculadas e independientes –estas últimas, locales y del exterior–. Continuando con la explicación de su actividad comercial indica que, para la fabricación de algunos productos específicos, BASF ARGENTINA ha celebrado 6 contratos de transferencia de tecnología: uno con BASF Agktiengesellshaft (segmento del negocio: plásticos), 3 con BASF S.E. (segmentos de Plásticos Poliuretanos y de Dispersiones y soluciones) y 2 con Construction Research & Technology GmbH (segmento Construcción). Precisamente, dentro de ese marco, sostiene que sólo debe pagar regalías por la venta de productos fabricados bajo la tecnología cedida por los licenciantes y por la utilización de las marcas autorizadas exclusivamente para la venta de esos bienes manufacturados localmente. Sentadas las anteriores premisas, abona que esos productos representan sólo una parte de la totalidad de mercadería producida en el país, puesto que BASF ARGENTINA fabrica otro tipo de productos que no están alcanzados por licencia alguna. En ese sentido, hace notar que la comercialización de estos bienes no devenga regalías al tratarse de mercaderías revendidas en el mismo estado en el que son importadas, o adquiridas en el mercado local para su reventa, o importadas como materia prima para otros negocios ajenos a los mencionados contratos. Con base en lo dicho, concluye que **no existiría relación entre el activo intangible y los productos importados que no son utilizados en el proceso productivo realizado bajo tales Contratos**, por lo que no se verificaría la “condición de venta” prevista en el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor del GATT. En subsidio, se agravia de la

improcedencia del IVA 21% al considerar que implicaría una duplicación del impuesto por las licencias. Cita jurisprudencia. Se agravia de la aplicación, hasta el 28/02/19, de la tasa de interés del 3% mensual prevista en la Resolución n°314/04 del ex Ministerio de Economía y Producción, sobre la pretensión tributaria denominada en dólares estadounidenses, a la que considera nula por irrazonable. Opinión que hace extensiva a las dos tasas previstas en la Resolución n°50/2019: una del 4,5%, vigente durante marzo de 2019 y la otra, vigente desde el 01/04/19, equivalente a 1,2 veces la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a 180 días del BNA vigente el día 20 del mes inmediato anterior al inicio del referido período. Ofrece prueba. Hace reserva de Caso Federal. Solicita se revoquen las resoluciones n°8488/18 y 9325/18 por nulidad con fundamento en el art. 1° inc. f) y 7° inc. b) y e) de la LPA, y los cargos n°1423/14 y 1612/14.

III. A fs. 34/45 la representación fiscal defiende la justicia del acto administrativo recurrido. Sostiene que el acto administrativo fue dictado con rigurosa observancia de sus requisitos esenciales y, por consiguiente, no puede enrostrársele nulidad alguna. Dentro de ese contexto, defiende la procedencia del ajuste fiscal. Entrando de lleno a la cuestión planteada, pone de manifiesto que la explicación de los hechos brindada por la demandante omite considerar la realidad comercial del grupo económico del que forma parte y que tiene incidencia decisiva en el encuadre de las operaciones objetadas. Con esto en mente, pone a la luz que, si bien la responsable llevó a cabo la reventa en el mercado interno de mercaderías licenciadas adquiridas en el exterior y provistas por vendedores que podrían no encontrarse vinculados con el importador ni con el licenciante, no era menos cierto que debía suponerse que el vendedor condicionó la fabricación del productor licenciado al hecho que el importador cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos implicados. Considerando así el asunto, vislumbra la conjunción de los requisitos exigidos para justificar la procedencia del ajuste del art. 8° del Acuerdo del GATT, habida cuenta de que se habría verificado la existencia de un derecho de propiedad intelectual involucrado en la importación sujeta a valoración, cuyo uso o aprovechamiento obligaba al comprador a pagar un canon o derecho de licencia que no estaba incluido en el precio facturado y su relación con la mercadería importada; y hace hincapié que el pago del canon será siempre una condición de venta cuando sin ese pago los bienes no habrían sido vendidos, o por lo menos no se habrían vendido en el precio finalmente acordado. Ahondando todavía un poco más, trae a colación la opinión del Comité del Código Aduanero de la Comunidad Económica Europea, en cuya Conclusión n°24 sostiene que "*es posible controlar tales pagos [hechos a quien ejerce un control directo de la producción y la venta de las mercancías, o un control indirecto sobre el fabricante] como una condición de venta, aunque no constituyan una obligación del vendedor, sino del comprador respecto del Licenciatario*", diagnóstico que coincide, a su entender, con el caso de autos. Considera necesario indagar en el debido contenido económico del art. 8.1.c, lo que llevaría a incluir a “la marca” como condición de venta, junto a los cánones y derechos de licencias en él descriptos. Cita doctrina y jurisprudencia. Con relación al agravio referido a la tasa de interés aplicada, entiende se ajusta a la normativa vigente. Acompaña como prueba documental las actuaciones SIGEA n°12646-204-2006/7, 12646-204-2006/8 y 12646-204-2006/10. Hacer reserva de Caso Federal. Solicita se confirmen las resoluciones DPRLA 8488/2018 y 9325/2018 objeto de apelación, con costas.

IV. A fs.54 se elevan los autos a consideración de la Sala “G” y a fs. 55 se llaman a sentencia.

V. Sentado lo que antecede, en primer lugar, habré de desechar la nulidad planteada con fundamento en la transgresión de la ley aplicable. Al respecto encuentro que los agravios no tienen entidad suficiente para concitar una declaración de nulidad. Es que, en efecto, más allá de si la autoridad aduanera ha dado cumplimiento a las formas necesarias para proceder al dictado de las resoluciones recurridas, comienzo por advertir que se discute la validez de un acto administrativo cuyo contenido no puede ser dispuesto discrecionalmente por la autoridad competente. A causa de ello, asiste la posibilidad de remediar en esta sede cualquier irregularidad acaecida en el procedimiento administrativo. Ya tenemos aquí el contraste claro entre la posibilidad de subsanar un acto administrativo dictado en el ejercicio de facultades regladas y otro dictado en el ejercicio de facultades discrecionales. De aquí se desprende que la revisión judicial de actos eminentemente reglados permite subsanar los vicios de procedimiento en una etapa judicial posterior.

Tal opinión es coincidente con reiterada doctrina de nuestro Más Alto Tribunal (Fallos 205:549, 247:52, 267:393, entre otros) que sostiene que"…*cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un 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 subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho...*" [in re "Mirror Holding S.A”, 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

Dentro de este contexto, entiendo que corresponde desestimar el planteo de nulidad de la actora fundado en observaciones al debido proceso adjetivo.

Con relación a los agravios de falta de causa y motivación de los actos administrativos impugnados, tomando en consideración los fundamentos expuestos por la recurrente para sostenerlos, corresponde que sean resueltos junto con el fondo de la cuestión.

VI. Dicho esto, quisiera también dejar asentado desde un principio que no se encuentra controvertido en autos que BASF ARGENTINA forma parte del Grupo BASF, fundado en Alemania en 1865, grupo líder en la industria química; que BASF ARGENTINA se dedica principalmente a la venta de productos químicos que fabrica localmente en las distintas plantas industriales ubicadas en el país y a la comercialización de bienes importados; que importa un gran volumen de bienes tangibles, que

comprende tanto productos para reventa como insumos para producción (utilizados en sus plantas fabriles); que sus proveedores de materia prima son tanto empresas vinculadas como independientes, y estas últimas son tanto locales como del exterior; y que para la fabricación de algunos productos específicos, BASF ARGENTINA ha celebrado 6 contratos de transferencia de tecnología.

Tampoco es motivo de controversia que los insumos y la mercadería importados objetos del presente recurso de apelación, se revenden en el estado en que son adquiridos o se utilizan en procesos de fabricación que no involucran a los 6 contratos de transferencia de tecnología, siendo en ambos casos adquiridos por BASF ARGENTINA a empresas que pertenecen al mismo grupo económico.

Asimismo, surge explícito de ambos escritos –de apelación y de contestación del traslado del fisco– que, en un principio, la actora no había incluido en el valor en aduana de ninguna de las materias primas y mercaderías importadas, canon alguno por regalías devengadas y pagadas. Sin embargo, producida la investigación de valor, la apelante consiente parcialmente el ajuste y efectúa el correspondiente pago de las diferencias originadas en las transacciones con empresas vinculadas y referidas a los productos importados para ser afectados en los procesos de fabricación bajo tecnología cedida por los licenciantes y por la utilización de marcas autorizadas para la venta de tales bienes manufacturados localmente, manteniendo la impugnación respecto del resto de productos que, a su entender, no estarían alcanzados por licencia alguna. Más tarde, la propia AFIP, sin perjuicio de las argumentaciones de fondo que legitimarían la procedencia de la pretensión aduanera, excluye del ajuste efectuado a las mercaderías compradas a los exportadores que no formarían parte del grupo BASF y procede a la reliquidación de los cargos, tal como fueron apelados en autos.

Para una mayor claridad del asunto, se esquematiza la secuencia de depuración que afectan a los listados de DI incluidos en cada uno de los cargos involucrados en autos, a saber:

- **SIGEA n°12646-204-2006/7: refiere a transacciones oficializadas en la Aduana de Ezeiza en los años 2009, 2010, 2011 y 2012 y comprende a los Cargos 1611 y 1612; solamente el Cargo 1612 se encuentra incluido en la Resolución n°8488 recurrida.**

Cargo 1611			
PRODUCTOS TERMINADOS	**6 Despachos**		Proveedores Vinculados e Indep
DI+TE+IVA TG	USD	188	
PAGO PARCIAL	USD	188	Proveedores Vinculados (6 CTT)*
SALDO no participa en proceso productivo o p/ Reventa en el mismo estado	USD	-	Proveedores Independientes
EL FISCO SE ALLANA	USD	-	Proveedores Independientes
LIQUIDACIÓN FINAL	USD	-	

(*) CTT Contratos de Transferencia de Tecnología

Cargo 1612			
INSUMOS	**2301 Despachos**		Proveedores Vinculados e Indep
DI+TE+IVA TG	USD	159,213	
PAGO PARCIAL	USD	92,223	Proveedores Vinculados (6 CTT)*
SALDO no participa en proceso productivo o p/ Reventa en el mismo estado	USD	66,990	Proveedores Independientes y vinculados no relacionados con CTT
EL FISCO SE ALLANA	USD	23,349	Proveedores Independientes
Cantidad Despachos de Importación **LIQUIDACIÓN FINAL**	**1877 Despachos** USD	43,640	Proveed.Vinculad. No relac CTT

(*) CTT Contratos de Transferencia de Tecnología

- **SIGEA n°12646-204-2006/8: refiere a transacciones oficializadas en la Aduana de Buenos Aires en los años 2009, 2010, 2011 y 2012 y comprende a los Cargos 1422 y 1423; solamente el Cargo 1423 se encuentra incluido en la Resolución n°9325 recurrida.**

Cargo 1422			
PRODUCTOS TERMINADOS	**227 Despachos**		Proveedores Vinculados e Indep
DI+TE+IVA TG	USD	50,302	
PAGO PARCIAL	USD	35,558	Proveedores Vinculados (6 CTT)*
SALDO no participa en proceso productivo o p/ Reventa en el mismo estado	USD	14,744	Proveedores Independientes
EL FISCO SE ALLANA	USD	-	Proveedores Independientes
LIQUIDACIÓN FINAL	USD	-	

(*) CTT Contratos de Transferencia de Tecnología

Cargo 1423			
INSUMOS	**16526 Despachos**		Proveedores Vinculados e Indep
DI+TE+IVA TG	USD	3,907,573	
PAGO PARCIAL	USD	354,358	Proveedores Vinculados (6 CTT)*
SALDO no participa en proceso productivo o p/ Reventa en el mismo estado	USD	3,553,214	Proveedores Independientes y vinculados no relacionados con CTT
EL FISCO SE ALLANA	USD	603,433	Proveedores Independientes
Cantidad Despachos de Importación	**11223 Despachos**		Proveed.Vinculad. No relac CTT
LIQUIDACIÓN FINAL	USD	2,949,781	

(*) CTT Contratos de Transferencia de Tecnología

VII. En las condiciones indicadas, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe dilucidar acerca de la procedencia del ajuste de valor que agrega un canon por el uso de la marca de productos licenciados, adquiridos a fabricantes del exterior vinculados, y no utilizados posteriormente en un proceso productivo sujeto a los contratos de transferencia de tecnología suscriptos por BASF ARGENTINA S.A.

VIII. Aquí conviene detenerme un momento a poco de advertir que el caso traído a conocimiento de este Tribunal, con cuantiosa doctrina en las distintas instancias judiciales, llama mi atención frente a lo que percibo como evidente: la necesidad de volver a las fuentes mismas de la tributación. Estoy convencido de que antes de poner el foco en nuestro problema puntual es esencial iniciar el análisis desde la base fundacional misma de la potestad tributaria y del Derecho Tributario como rama del Derecho de donde se desprende el Derecho Aduanero, porque son las propias normas las que nos guíen con fluidez al entendimiento del caso, garantizando una perspectiva ajustada a derecho. Mi propuesta consiste, entonces, en aplicar un método de razonamiento deductivo, partiendo de una visión macro de la materia imponible para, a partir de ella, circunscribir la especificidad del asunto en trato. En mi opinión tal enfoque, original en su simplicidad, echará luz a una temática hoy de preocupación –si se considera la creciente relevancia de la economía digital en toda la economía, especialmente en el comercio exterior–, no sólo por su complejidad sino de cara al compromiso del juzgador de contribuir a reducir la incertidumbre jurídica que pudiera suscitarse frente al desafío jurídico que implica el dar tratamiento a una “nueva era de hechos económicos”.

Empezaré por decir que el meollo de la cuestión jurídica que se presenta es el relativo a la determinación del valor en aduana de insumos importados con marca del grupo económico, del que el fabricante y la actora forman parte. Permitidme adelantar que ambas contendientes hacen un planteo jurídico equivocado, a tono con la jurisprudencia que se viene produciendo, y que, entiendo, desatiende el sentido y alcance del hecho imponible debatido en autos.

IX. Dicho esto, y previo al análisis de la especie que concita nuestra atención, déjenme hacer una digresión recordando algunos conceptos fundamentales del derecho tributario que considero necesarios para clarificar la cuestión en trato.

Refresquemos el concepto básico de que el *derecho tributario* es la rama del derecho que regula una de las manifestaciones más típicas del poder de imperio del Estado, la potestad tributaria, que puede definirse como “la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial”. Esto importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino será el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. La potestad tributaria, además, considerada en un plano abstracto significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Lo primero, por cuanto es la condición de supremacía que detenta el Estado al momento de ejercer esa potestad tributaria la que lo inviste de la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. Lo segundo, porque ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales sino un “estado de sujeción” por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Una vez nacida la obligación tributaria, la posición de supremacía desaparece y el sujeto activo –fisco– y el sujeto pasivo –contribuyente– se ubican en una situación de igualdad frente a la ley, con derechos y obligaciones para ambas partes (cfr. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992 y 1977, pp.186-187 y 245).

Esa potestad tributaria, al derivar del poder de imperio, es ejercida entonces por el Estado soberano en tanto representante de la voluntad del “pueblo”, dueño originario del poder. Así, Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) en su libro “*Del contrato social*” expresa, respecto de la soberanía, sociedad política y fundamentación del poder: "Cada uno de nosotros pone en común su persona y todo su poder bajo la suprema dirección de la voluntad general, y recibimos en cuerpo a cada miembro como parte indivisible del todo". Y entiende que cada miembro del cuerpo político es vasallo –en tanto sumiso al Estado, por cuanto obedece las leyes votadas por él– y ciudadano –porque participa de la autoridad soberana–, y designa como "pueblo", al conjunto de miembros asociados. Además, refiere a la autoridad como “soberano” en su calidad activa y como "Estado" cuando es pasiva. La soberanía es, para Rousseau, inalienable, infalible, indivisible y absoluta (cfr. García Vizcaíno, C., *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Tomo I, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2014, pp.403-404).

Si se profundiza en el concepto, es posible concluir que en un Estado constitucional moderno, es soberana la Constitución "por ser suprema en su orden, habida cuenta de que en el orden divino la instancia suprema es Dios. Es soberana, además, por ser encarnación de la soberanía del pueblo, no pudiendo los gobernantes moverse fuera de la órbita que ella les traza. El pueblo tiene soberanía originaria, pero al darse una Constitución cambia de titular la soberanía, ya que plasma en ella toda su idiosincrasia, su conciencia, su sentir, su pensar, sus costumbres, su realidad social, la constitución real que le fue dada por Dios. Es por ello que la Constitución representa al pueblo mismo" (García Vizcaíno, C., *Los tributos frente al federalismo. Puntos de partida y recomendaciones para la reforma constitucional*, Depalma, Buenos Aires, 1975, p. 298).

Entonces, el poder de imperio del Estado que deriva de la Constitución, y por el cual puede obligar coactivamente a los sujetos a él, debe ser un poder normado dentro de los límites constitucionales. Es decir, tal potestad no es omnímoda sino que se halla limitada por preceptos constitucionales, entre lo que podemos mencionar el *principio de legalidad o reserva* –la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales– como límite formal respecto al sistema de producción de esa norma, y el *principio de capacidad contributiva* como límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria. Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución Nacional ampara (cfr. VILLEGAS, Héctor B., *Curso…, ob. cit.*, pp.187-188).

Por último, y dada la relevancia para el caso que nos ocupa, debo mencionar los caracteres del poder tributario, que para Giuliani Fonrouge son el de ser *abstracto* (no se lo debe confundir con el ejercicio concreto de ese poder); *permanente* (sólo puede extinguirse con el Estado mismo; la prescripción y la caducidad se refieren a los créditos del Estado en casos concretos, no al poder tributario estatal, que es abstracto); *irrenunciable* (sin poder tributario, el Estado no podría subsistir); e *indelegable* –salvo las excepciones previstas en la C.N. (v.gr., el art. 75, inc. 24)[1]–. La renuncia implica desprenderse de un derecho en forma absoluta, en tanto que la delegación importa transferirlo a un tercero de manera transitoria; no son delegables las atribuciones conferidas, pero sí se puede otorgar al Ejecutivo o a un cuerpo administrativo la facultad de reglar los pormenores y detalles para la ejecución de la ley (Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. I, 3ra edic., 6ta reimpresión, Depalma, Buenos Aires, 1986, pp. 276-278; vol. I 1997, pp. 335-336; t. I, 2004, pp. 268-269).

Para condensar lo dicho, **la potestad tributaria que ostenta el Estado argentino y que lo habilita a establecer tributos dentro de su competencia tributaria espacial es abstracta, permanente, irrenunciable e indelegable, y se halla limitada por preceptos constitucionales**.

X. Es conocido por todos que el ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas, etc.), y que ambas exigencias pueden –y suelen– estar regladas en normativas diferentes.

No obvia mencionar que el *derecho tributario material o sustantivo* es el que regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se trabará entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivo de los tributos creados. Y se halla complementado por las normas del *derecho tributario formal o administrativo*, que suministran las reglas para comprobar si corresponde que el fisco perciba de determinado sujeto una suma en concepto de tributo, y la forma "en que la acreencia se trasformará en un importe tributario líquido, que será el finalmente ingresante en el Tesoro público" (cfr. Villegas, Curso de finanzas. . ., ob. cit., p. 245).

Así, el *derecho tributario material* comprende el hecho imponible, las exenciones y los beneficios tributarios, la sujeción activa y pasiva de la obligación tributaria, los elementos cuantitativos para fijar la magnitud de la pretensión fiscal, los modos de extinción del vínculo jurídico que entraña la obligación tributaria, los privilegios y las garantías en materia tributaria, las obligaciones de pagar anticipos y otros ingresos a cuenta (retenciones, percepciones en la fuente), suplementos de impuestos, y accesorios (v.gr., intereses), y comprende también las normas que regulan la relación que es, en cierta medida, inversa de la relación jurídica tributaria, la repetición (cfr. García Vizcaíno, C., *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1996, pp.301-302).

De lo anterior, resulta aquí de utilidad profundizar en uno de elementos mencionados: el Hecho Imponible (HI), que "constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la media en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y desgravaciones o beneficios tributarios)" (García Vizcaíno, C., Tratado de Derecho Tributario – I Parte General, AbeledoPerrot, 6ta edic, Buenos Aires, 2014, p.557)

Destaca Villegas que el HI debe, necesariamente, contar con los siguientes aspectos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (*aspecto material u objetivo*); b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (*aspecto personal o subjetivo*); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la "realización" del hecho imponible (*aspecto temporal*); d) el lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la "realización" del hecho imponible (*aspecto espacial*) (VILLEGAS, Héctor B., *Curso…*, op. cit., 1997, pp.273/281; 2002 y 2005, p. 352).

El *elemento objetivo* se refiere a la concreta situación de hecho, el elemento de la realidad social que toma la norma para configurar cada tributo o a la situación en que debe encuadrarse. Se trata del hecho mismo revelador de capacidad económica que selecciona el legislador. Tiene que ver con la materia que se grava, y con la capacidad contributiva que se exterioriza al gravar.

El *elemento subjetivo* se refiere a la persona titular del hecho imponible, el sujeto que realiza el mismo o que se encuadra en la situación descripta por el legislador. Es el destinatario legal tributario, aquel para quién la norma tributaria fue pensada, cuya capacidad contributiva se tuvo en cuenta. Es el sujeto pasivo natural de la obligación tributaria, si bien no siempre es el sujeto obligado al pago.

El *aspecto espacial* se refiere a la precisa delimitación del ámbito geográfico dentro del que un determinado hecho imponible va a producir sus efectos.

El *elemento temporal* es el aspecto del presupuesto que fija el momento exacto en el que se considera realizado el referido hecho imponible, lo que permitirá establecer el nacimiento de la obligación tributaria, con todo lo que ello implica en punto a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo.

Por tanto, la correcta definición por parte del legislador de todos los aspectos integrantes del HI es, por un lado, lo que habilita que la potestad tributaria se pueda convertir en obligación imponible y, por el otro, lo que lleva certidumbre al contribuyente en tanto le permite anticipar si determinada actividad o hecho que realice caerá dentro de lo tributable o es un supuesto de no sujeción.

Para simplificar podríamos decir, entonces, que la primera –y principal– manifestación de la potestad tributaria del Estado es el establecimiento legislativo –por el principio constitucional de reserva de ley–, del HI del tributo, a través de la definición de sus cuatro elementos esenciales.

Llegado a este punto debo advertir que la posición antes enunciada, que comparto por los motivos que oportunamente enunciaré, es restrictiva respecto de la tesis más amplia que propugna *Dino Jarach*, quien comprende en la expresión "hecho imponible", además de los anteriores y entre otros aspectos, a la base de medición y la cantidad expresada en suma finita –*quantum* de la obligación– (cfr. JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1985, pp.382-383 y 386-397; AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2013, pp.369-370 y 371-384).

XI. Ahora bien, la *obligación tributaria* nace con la ocurrencia del *Hecho Imponible*. Esto, puesto que la ley tributaria liga a ciertos hechos realizados por determinadas personas la obligación de pagar un tributo al Estado. Por ello, se afirma que la obligación que establece el pago de un tributo es de carácter *ex lege*, debido a que todos los elementos de la obligación tributaria, los aspectos estructurantes del tributo tienen que estar establecidos por ley, al momento de definirse el HI.

Nacida la obligación tributaria, el tributo debe determinarse. Y por lógica consecuencia de lo que se vino exponiendo, ha de advertirse que **la determinación tiene efecto declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria**, la que viene previamente "constituida" a través de los cuatro elementos establecidos por ley al momento de definirse el HI. Es así, que puede haber determinación sin obligación tributaria (por ejemplo, por error del Fisco) y puede haber obligación tributaria sin determinación (evasión desconocida por el Fisco).

XII. Aquí, resulta de particular interés para la resolución del caso comprender la diferencia entre HI y cómo ha de calcularse la Obligación tributaria, tomando en cuenta que ambos incidirán en el importe que en última instancia deba ingresarse al Fisco, aunque desde estamentos diferentes.

Ya el Dr. Osvaldo Casas, en su icónico dictamen de la Procuración General de la Nación del caso CSJN "*Insúa, Juan Pedro s/recurso por retardo*", sentencia del 1/10/1987 sostenía que "la primera garantía formal establecida en la CN a favor de los derechos de los contribuyentes, y partida de nacimiento del DT [Derecho Tributario], es la que se expresa en el aforismo latino '*nullum tributum sine lege'*, también enunciada por el derecho público anglosajón en la fórmula '*no taxation without representation*'"; es decir, "no ha imposición sin representación". Afirmación que fundamenta, entre otros, recordando que "En nuestro derecho patrio alumbra el fundamental concepto, en el Acta del Cabildo Abierto del 25/5/1810, donde se incluyó: 'Y los señores, habiendo salido al balcón de estas Casas Capitulares, y oído al Pueblo ratificó por aclamación el contenido de dicho pronunciamiento o representación, después de haberse leído por mí en altos, e inteligibles voces acordaron...: Que no pueda imponer contribuciones ni gravámenes al Pueblo o sus vecinos, sin previa consulta y conformidad de este Excelentísimo Cabildo' (Silva, Carlos A.: "El Poder Legislativo en la Nación Argentina" - T. I - Imprenta del Congreso Nacional - Bs. As. - 1937 - pág. 7); para quedar consagrado definitivamente en la CN de 1853, en su art. 17, 3er. párr., conforme al cual: "Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4" (concordantemente con los arts. 4 y 67, inc. 1) y 2) que asignan al PLN la titularidad exclusiva de la potestad tributaria.

Esta doctrina fue receptada por la Corte, sentando la idea de que "El principio de la reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, **únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho de qué se considera imponible y qué constituirá la posterior causa de la obligación tributaria***" (Fallos - 294:152, consid. 18º; 303:245, cons. 6º y 303:245)*" –el resaltado me pertenece–.

Por ello, antes de continuar déjenme insistir en la idea de que sólo mediante ley[2] emanada del Congreso de la Nación puede establecerse un tributo de alcance federal, y que tal establecimiento debe venir dado por la definición de los cuatro elementos del HI: aspecto objetivo, subjetivo, espacial y temporal. Definido el HI, otros aspectos que hacen a la liquidación e ingreso del tributo no necesitan tener –ni suelen tener–rango de ley. [3]

XIII. Sentado lo anterior, corresponde remitirnos a la normativa del Código Aduanero en cuanto define el HI de trato.

En materia aduanera, el *Derecho Tributario Sustantivo* se encuentra contenido en la ley n°22.415 del Código Aduanero el que, desde un horizonte estrictamente dogmático dispone en el punto 1 del art. 10, que es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. Luego, en el apartado 2 señala que se consideran igualmente –siempre a los fines del CA– como si se tratare de mercadería: a) Las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios, b) Los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual y c) las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Esto es lo que lleva a la doctrina a afirmar que el tráfico internacional de los servicios, así como el concerniente a los derechos de propiedad intelectual, sólo estarán afectados por las barreras aduaneras cuando tales servicios o derechos hubieren sido incorporados a la mercadería objeto de dicho comercio internacional (Ricardo Xavier BASALDÚA en "Tributos al Comercio Exterior", Abeledo Perrot, Bs. As., 2011, p. 481 y sgtes).

En cuanto a los Derechos de importación, específicamente el Código dedica los artículos 635 a 640, 651 y 660 a 672, que complementa –según lo establecido por el art. 18 del decreto n°1026/1987– con las disposiciones de la ley 23.311 que aprueba el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y su Protocolo. Luego, mediante la ley N°24.425 del 23/12/1994, se aprueba el Acta Final del Acuerdo en que se incorporan los resultados de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las Decisiones, Declaraciones y Entendimientos Ministeriales, el Acuerdo de Marrakech por el que se establece la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT de 1994. Este último incorpora, además, la "Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado".

Tal compuesto legislativo encuentra explicación si se recuerda que "la **fuente de la obligación tributaria** está constituida por la ley salvo que las cuestiones estén reguladas por tratados internacionales, ya que estos tienen jerarquía superior a las leyes, a tenor del art. 75., inc. 22, CN. En rigor, los tratados limitan la potestad tributaria de los Estados…" (García Vizcaíno, C., *Derecho Tributario.…*, ob. cit., p. 556).

En concordancia con todo lo hasta aquí expuesto, nótese que la cita habla de obligación tributaria, no de hecho imponible. Igualmente, prosigamos e indaguemos que tipo de delegación de "competencias y jurisdicción" conlleva la adhesión argentina al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y comercio (GATT de 1947), en tanto Tratado Internacional Multilateral.

Ilustro lo dicho con algunos objetivos que pueden rescatarse de entre los considerandos del Acuerdo: "Reconociendo que sus relaciones comerciales y económicas deben tender al logro de niveles de vida más altos, a la consecución del pleno empleo y de un nivel elevado, cada vez mayor, del ingreso real y de la demanda efectiva, a la utilización completa de los recursos mundiales y al acrecentamiento de la producción y de los intercambios de productos,…[y] Deseosos de contribuir al logro de estos objetivos, mediante la celebración de acuerdos encaminados a obtener, a base de reciprocidad y de mutuas ventajas, la **reducción substancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales, así como la eliminación del trato discriminatorio en materia de comercio internacional**,…".

A esto se añade, en lo que aquí resulta de relevancia, que el artículo VII objeto del "Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT" en el marco del cual hemos de movernos en el presente caso, lleva el título "Valoración en aduana" y refiere únicamente a cómo las Partes han convenido medir el valor imponible de los tributos a la importación de naturaleza ad-valorem, y el procedimiento a seguir.

Lo anterior me lleva a concluir que **sólo el aspecto de la obligación tributaria relacionado con el procedimiento que ha de seguirse para calcular el valor imponible del quantum a pagar tiene su fuente en el Acuerdo; no hay delegación alguna de potestad tributaria que afecte el hecho imponible sino como ha de medirse la base de cálculo sobre la que se aplicará la tasa en los tributos ad-valorem; incluso los parámetros necesarios para tal cálculo, como ser la fecha de valoración, tipo de cambio, alícuota y demás, vienen definidos por el Código Aduanero.**

Por tanto, como anteriormente he dicho, y debo insistir sobre este punto, resulta de significativa importancia comprender que, si bien la fuente de la *Obligación tributaria* surge del conjunto de disposiciones enunciadas anteriormente, el *Hecho imponible* en tanto exteriorización de la potestad tributaria indelegable del Estado viene contenida, en completitud, en una ley emanada del Congreso de la Nación –o norma superior–; en este caso, la ley n°22415 del Código Aduanero (CA).

XIV. Volvamos entonces al "Derecho de Importación" tal como lo define el Código, para identificar los cuatro elementos esenciales del HI que deben estar allí definidos: objetivo, subjetivo, espacial y temporal.

El *elemento objeto* lo encontramos en los art. 635 y 636 en tanto establecen que "el derecho de importación grava la importación para consumo [esto es] cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado".

El *elemento sujeto* se regla en el Título II de la Sección IX (art. 777-819), y se definen en el Título III de la Sección I del CA. Específicamente el apartado 1 del art. 91 refiere a los importadores como a "las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos" y relacionados, siendo responsables solidarios de la obligación tributaria, los sujetos enunciados en los Título II "Auxiliares del comercio y del servicio aduanero" (artículos 36 a 90 CA).

El *elemento temporal* viene representado por el momento en que se produce la importación para consumo por tiempo indeterminado, condición que se adquiere en casos de introducción de mercadería en forma regular, con la autorización para circulación dentro de la zona secundaria –sea de carácter definitiva o suspensiva–. Tal autorización implica cumplir todos los pasos concernientes a la trazabilidad de la importación: arribo del medio de transporte (art.130), declaración de manifiesto de carga (art.135), descarga (art.191), depósito provisorio de importación (art.198), oficialización de despacho (art.217), verificación (art.241) y libramiento a plaza (art.231). Por tanto, el momento en que se perfecciona el hecho imponible en una importación regular es con el libramiento a plaza de la mercadería. Por otro lado, cuando la introducción de la mercadería al territorio aduanero se realiza en forma irregular, el artículo 638 establece, para cada caso, la fecha a la que corresponderá aplicar el tributo en cuestión.

El *elemento espacial* viene dado por el territorio aduanero, definido como la parte del "ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la Nación Argentina, así como también en los enclaves constituidos a su favor", "en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones" (artículos 1 a 8 del CA).

De todo ello surge con claridad que el HI "Derechos de Importación" se encuentra acabadamente definido en el Código Aduanero y, llegado el momento de su medición, cualquiera que sea el criterio que se adopte o procedimiento que se siga para determinar el valor en aduana –que como ya mencioné, surgirá de la letra del Acuerdo de Valoración del GATT–, debe corresponderse exactamente con esa definición. **El valor en aduana de la mercadería importada no debe ni rebasar ni incurrir en carencia respecto de lo que la ley define como Hecho Imponible; la correspondencia debe ser exacta –o lo más exacta posible–.**

XV. Respecto del perfeccionamiento del HI, la Alzada ha expresado que "el hecho imponible se perfecciona cuando el titular de la mercadería puede mantenerla por tiempo indefinido en el interior del territorio… que la forma regular de acceder a esta clase de importación es mediante el despacho para consumo (art. 233, Cód. Aduanero) cuyo procedimiento se inicia con el arribo de la mercadería y culmina con el acto de libramiento, siempre posterior al pago de los correspondientes tributos, y por el cual los bienes quedan en condiciones de ser retirados por el importador (art. 231, Cód. Aduanero)…Es decir, que la mera presentación de la solicitud de destinación no configura la importación para consumo, pues la misma puede ser denegada por la Aduana o desistida por el interesado. Por otra parte, que el importador registre una solicitud de importación no significa otra cosa que dar inicio al procedimiento administrativo adecuado a tal objeto, pero en modo alguno implica la automática disponibilidad de los bienes declarados. Por lo demás, tampoco se configura por el simple pago de los derechos de importación, toda vez que éste no habilita al importador para introducir los bienes por tiempo indeterminado, sino que recién se produce con el libramiento (art. 231 del Cód. Aduanero), porque es a partir de ese acto administrativo que la mercadería puede permanecer indefinidamente dentro del territorio aduanero" (CNCAF "Labinca Labinca SA (TF 7599-I) c/DGI", Sala V, sentencia del 02/12/1996).

En forma coincidente, reconocida doctrina ha opinado que "la importación para consumo en los casos regulares recién se produce con el acto del libramiento aduanero de la mercancía definido en el art. 231, porque es a partir de ese acto administrativo que la mercadería puede permanecer por tiempo indefinido dentro del territorio aduanero,

incorporándose entonces a la circulación económica interna, y es esa posibilidad la que caracteriza a la importación para consumo…", esto a pesar de que, "conforme lo dispone el art. 789, en principio, el pago de los tributos aduaneros deba efectuarse antes del libramiento de la mercadería. En efecto, ésta es una solución de mera técnica recaudatoria tendiente a asegurar el cobro de los tributos…", pago previo que "constituye, en rigor, un anticipo que está supeditado al hecho de que el libramiento –y con ello la importación para consumo, que es el hecho gravado– se produzca; y si, en definitiva ese hecho no llegara a producirse, el importe de este anticipo del contribuyente le tendría que ser devuelto, porque se transformaría en un pago sin causa" (Alsina, M. A., Basaldúa, R. X. y Cotter Moine, J. P.: «Código aduanero – comentarios, antecedentes, concordancias» – T. IV – Bs. As. – 1985 – págs. 168 y 169, con cita de Cotter Moine, J. P.: «Importación para consumo» – pág. 451; y Sortheix, J. J. A.: «La estructura del hecho gravado por los derechos de importación» – Rev. Derecho Aduanero – T. V-A – pág. 392).

Además, esta idea ha sido receptada y profundizada en un Informe de la Subdirección General Técnico Legal Aduanera dependiente de la DGA, en el que sostiene que "varía según el caso, pero siempre se tiene un elemento en común: la introducción de la mercadería por tiempo indeterminado al territorio aduanero, lo que es presumido *iuere et de iure* por el Código Aduanero. Ello ocurre, por ejemplo, respecto de mercaderías faltantes a la descarga, que no fuera justificado el faltante en la forma prevista (conf. art. 142, 151, 157 y 164 del C.A.), o aquellas que hubieran sido objeto de una destinación de importación temporaria, ante el vencimiento del plazo otorgado o el incumplimiento de la finalidad (conf. art. 274 del C.A.), entre otros supuestos. Lo mismo ocurre con la introducción clandestina, toda vez que, en ausencia de una solicitud de destinación (resultando ésta exigible), no puede presumirse una destinación suspensiva, toda vez que constituyen excepciones al régimen general y son otorgadas por el servicio"[4]. Con ello el servicio aduanero quiere significar que el perfeccionamiento como requisito para sostener el hecho gravado en la importación –ingreso por tiempo indeterminado– es diferente si se trata de un hecho regular o irregular. En el primero la mercadería es sometida a una destinación aduanera y se autoriza su ingreso a plaza; pero en el segundo, no se configura el libramiento a plaza, consecuencia de su detención y denuncia por parte del servicio aduanero, no obstante lo cual se trata de una importación en los términos del art. 9 CA y por consiguiente el legislador impone el tributo por considerarlo un hecho imponible de los denominados irregulares. Se advierte aquí que en ambos casos se da el presupuesto de su permanencia por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero: uno, por imperio de la autorización de libramiento a plaza por parte de quien tiene la potestad del control de tráfico internacional de mercaderías (DGA); y otro, por la no autorización de ingreso a partir de la denuncia de contrabando, pero con los efectos de permanecer en el territorio aduanero sea para su comiso, despacho de oficio, subasta, venta o donación, que la misma autoridad de control determina a partir de lo prescripto por la Ley –articulo 876 inc. a, 417 y cc. Ley 22.415, Ley 25.603–.

XVI. En síntesis, lo hasta aquí expuesto puede ser dicho de manera sucinta como que toda aquella importación para consumo por tiempo indeterminado de mercadería que verifique los cuatro elementos esenciales del hecho imponible "Derechos de Importación" –tal como los define el Código Aduanero– será objeto de imposición, quedando perfeccionado el mismo –para el caso de importaciones regulares como la de autos– desde el momento del libramiento a plaza del producto. Este momento, como dije, cobra singular relevancia en tanto es a partir de él que nace la obligación tributaria.

XVII. Ahora bien: debo volver a enfatizar lo esencial que resulta para resolver este pleito, poder diferenciar lo que es el sistema de liquidación e ingreso del tributo con la definición del hecho imponible –a través de sus 4 elementos–. En un hecho regular, la determinación del tributo (art. 637 y 639) se alinea con el momento imponible que establece el art. 636 del C.A., el cual no coincide con el hecho generador de la imposición que resultaría del libramiento a plaza –ingreso por tiempo indeterminado–. Pero esto es totalmente distinto en los hechos imponibles irregulares, donde sí es coincidente el hecho generador de la obligación con el momento imponible (art. 638 y 639 del CA), y a partir de su configuración o constatación se tornará exigible el tributo, sin perjuicio de haberse librado a plaza la mercadería: "Cuando la importación para consumo se produce de manera irregular, el momento en que quedan fijados los elementos para liquidar los derechos de importación será el que corresponda por aplicación del art. 638, que si coincidirá con el momento de la configuración del hecho gravado, ya que en estos casos, al ser irregulares, no habría pago previo y, por consiguiente, no habrá necesidad de fijar un momento cronológicamente anterior al de la configuración del hecho gravado para liquidar los tributos, porque estos recién se pagaran por exigencia del servicio aduanero, que tendrá lugar cuando se advierta la configuración del hecho" (Código Aduanero Comentado – Mario A. Alsina; Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa; Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín Tomo II, pág. 325, Editorial Abeledo Perrot).

De lo que llevo dicho se infiere que **el valor imponible de la mercadería importada –calculado conforme la letra del Acuerdo, con los parámetros del CA– necesario para la liquidación del tributo, no sólo debe corresponderse exactamente con el hecho imponible –definido en el CA– sino determinarse al momento indicado en los artículos 637 o 638 CA, según corresponda.**

XVIII. Retomando el análisis del caso concreto convocante que veníamos desarrollando en el Considerando VII e incorporando los conceptos de tributación expuestos, la delimitación de la jurisdicción de este Tribunal viene entonces dada por el deber de determinar si el ajuste de valor –que agrega un canon por el uso de la marca de productos licenciados y adquiridos a fabricantes vinculados del exterior, y no utilizados en un proceso productivo sujeto a los contratos de transferencia de tecnología suscriptos por BASF ARGENTINA S.A.– contribuye a la correcta medición del hecho imponible. Es decir, si el ajuste reduce la brecha que pudiera existir entre el **valor de transacción declarado** y el **hecho imponible definido** en el Código Aduanero, medido de acuerdo con las disposiciones del Acuerdo del GATT, pero a la fecha y con los parámetros que corresponda según el CA.

Esto, en consonancia con inveterada doctrina de la Corte Suprema de que “Es sabido que si el hecho imponible es un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley; el núcleo central es el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria en sus aspectos sustanciales, de acuerdo a los distintos momentos y criterios de vinculación. Por cierto, el gravamen no se aplica en abstracto sino sobre actos y operaciones realizados en ejercicio de cualquier actividad de las que la ley enuncia como hecho generador del impuesto, es decir, las acciones o actos materiales que traducen tal ejercicio” (CSJN “Central Puerto S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 6/05/2021).

Así, para avanzar en el análisis del fondo y con foco en el nudo de la controversia recién definida, debemos profundizar en los tres elementos en juego: el hecho imponible verificado, el valor de transacción declarado y el ajuste propuesto. El primero, según se desprende de todo lo hasta aquí expuesto, remite al cotejo de las transacciones en crisis con el concepto de HI del CA; sin embargo, para el tratamiento del valor declarado y el ajuste propuesto, hemos de remitirnos a las disposiciones de valoración del Acuerdo del GATT. Es decir, el primero tiene que ver con un tema la definición de HI, lo segundo, con un tema de liquidación e ingreso.

XIX. Al llegar aquí, surge impostergable referirme a los intangibles, en tanto tema central en controversia. Corresponde, entonces, identificar cuáles son y el tratamiento que reciben en el CA, con miras a determinar si quedan comprendidas o no en el HI verificado en autos.

Con relación a los derechos de propiedad intelectual, la doctrina ha definido *canon*, *derecho de licencia* o *regalía* como toda suma de dinero pagada por la adquisición o licencia al uso de tales derechos, siendo variada y extensa la clase de derechos relacionados con el comercio de mercaderías que las partes pueden ceder o licenciar. Así, la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), entiende que los mismos pueden diferenciarse en dos categorías principales: los *derechos de propiedad industrial* (invenciones –patentes–, marcas registradas, diseños industriales y denominaciones de origen) y los *derechos de autor*, que abarcan trabajos literarios (novelas, poemas, obras de teatro, etc.) y artísticos (filmes, trabajos musicales, dibujos, pinturas, fotografías, esculturas y diseños de arquitectura). El *derecho de autor* reconoce en cabeza del creador de dichas obras intelectuales una pluralidad de facultades exclusivas, pudiéndose diferenciar –entre aquellas de carácter económico– el derecho de reproducción, el de comunicación pública de la obra en forma no material a espectadores o auditores, y el de transformación (confr. LASCANO, Juan C., “El valor en aduana de las mercaderías importadas”, Editorial Buyatti, 2007, pp. 216-220).

En Argentina se ha seguido tales lineamientos; se reconoce la *Propiedad Intelectual* y la *Propiedad Industrial* y, dentro de ésta última, se distingue entre *Marcas*, *Patentes*, y *Modelos y diseños*. Específicamente, el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI)[5] define **marca** como “*un signo distintivo mediante el cual los productores, comerciantes o proveedores de productos o servicios diferencian sus productos o servicios en el mercado*”, y les reconoce como principal función el de “*permitir a los consumidores identificar el producto o el servicio de una persona o empresa, a fin de distinguirlo de los de la competencia*”; esto es, la marca permite que un producto pueda destacarse en el mercado. Explica que al permitir diferenciar unas empresas de otras y los productos o servicios de los de la competencia, las marcas desempeñan un papel primordial en las estrategias de desarrollo y comercialización, ya que **ayudan a proyectar la imagen y la reputación de los productos o servicios de la empresa ante los consumidores**. Por ello, sostiene que el registro de una marca le garantiza al titular la propiedad de la misma; lo habilita a ejercer todas las defensas necesarias para impedir que terceros, sin autorización, comercialicen productos o servicios idénticos con la misma marca o utilizando una denominación tan similar que pueda crear confusión; y lo protege contra imitaciones parciales; **pudiendo el titular autorizar su uso por terceros mediante contratos de licencia**, tanto exclusivas como no exclusivas. Por otro lado, indica el INPI que una **patente de invención** puede ser un objeto, un procedimiento, un aparato para fabricar el objeto, un compuesto químico, un microorganismo, etcétera. En todos los casos, debe cumplir con los tres requisitos de patentabilidad: novedad, actividad inventiva y aplicación industrial. En este contexto se considera invención a cualquier solución técnica novedosa aplicada a un problema existente; se inicia cuando el problema es detectado y se propone una resolución específica utilizando elementos conocidos que, combinados de una manera especial, dan origen a un nuevo objeto desconocido hasta el momento en el ámbito técnico. Por último, los **modelos industriales** (aspectos tridimensionales) y los **diseños industriales** (aspectos bidimensionales) son nuevas formas incorporadas o aplicadas a un producto industrial o artesanal que le dan características estéticas o decorativas. Para ser registrados, deben ser nuevos y, por ello, comprobarse que no se hayan publicado otros iguales y verificar que no sean copias ni imitaciones.

De hecho, este Tribunal ha entendido que “constituye un canon, derecho de licencia o regalía todo pago realizado por la utilización de derechos de propiedad intelectual relacionados con la mercadería importada, o por la licencia al uso de tales derechos” (TFN “FORD ARGENTINA S.A. s/Rec. de apelación”, Sala E, sentencia del 21/10/2008). Y la Cámara de Apelaciones ha considerado que “Un canon, derecho de licencia o regalía, es toda suma de dinero pagada por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual relacionados con las mercaderías importadas, o por la licencia de uso de esos derechos; siendo variada y extensa la clase de derechos relacionados con el comercio de mercaderías que las partes pueden ceder o licenciar” (CNCAF “World Sport SA c/DGA s/ recurso Directo de Organismo Externo”, Sala IV, sentencia del 15/09/2015).

La variedad de denominaciones que pueden quedar comprendidos dentro del género “Propiedad Intelectual” y de la especie “Propiedad Industrial” me lleva a opinar que la utilización de esta terminología no debería obstaculizar el correcto tratamiento tributario, sino más bien ha de estarse al concepto detrás del nombre. Dicho esto, concluimos que, si bien las denominaciones varían, en nuestra legislación el concepto de Derechos de Propiedad Intelectual refiere a las marcas, patentes y diseños, y el pago por la

adquisición o uso de tales derechos se denominan canon, derecho de licencia o regalía.

XX. Así las cosas, a efectos de determinar el tratamiento que reciben los Derechos de Propiedad Intelectual en el CA, hemos de remitirnos al ya mencionado art. 10 CA que, además de las mercaderías del apartado 1, en su apartado 2 dispone que serán consideradas *como si* se tratare de mercadería, entre otros, a los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.

Resulta aquí sumamente esclarecedor del asunto, traer a colación la clasificación que cierta doctrina efectúa del mundo intangible. Así, distingue: "a) el aspecto intangible de la mercadería importada (marca, patente, *know how*, derechos de autor, etc…), b) los aspectos intangibles suministrados para ser aplicados: b.1) en el proceso productivo que se lleve a cabo en el país de importación luego de importada la mercadería (por ej. *know how*) y/o; b.2) suministrados para ser aplicados al producto resultante del proceso productivo para el cual, en el país de importación, se han utilizado mercaderías importadas que poseen determinada tecnología" (Rizzi, Juan Pablo, "*Los requisitos de procedencia de un ajuste de valor de mercadería importada en los términos del art. 8.1c) del Acuerdo de valor en Aduana. Distinción entre la Condición de Venta de las mercaderías importadas y la condición para permitir la fabricación de otro producto- Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de 28/05/2013, en autos 'Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/DGA'*", Revista de Estudios Aduaneros - Sección Notas a Fallos, n°22, pp. 239-249).

De lo dicho se rescata que, desde el punto de vista del comercio exterior, un activo intangible puede ser introducido al país formando parte de un activo tangible –opción a), si es producto final y b.2), si es insumo– o por sí mismo como un derecho a ser utilizado en el país en algún proceso productivo o aplicado a un producto final –opción b.1) y b.2)–. En el primer caso, se estaría frente a la importación para consumo de forma indefinida de una mercadería –que incluye el intangible–, esto es, apartado 1 del art. 10; en el segundo caso, se trata de la importación de una propiedad intelectual cuyo tratamiento es, para el CA, *como si fuera* una mercadería, considerada en el inciso b) del apartado 2 del art. 10. En ambos casos, si bien se trata de HI diferentes, su ingreso a territorio aduanero está alcanzado por el tributo Derecho de Importación del art. 635, en tanto consistan en importaciones para consumo.

Adviértase que la importación de intangibles suministrados para ser aplicados al producto resultante del proceso productivo –por ejemplo, marca– para el cual, en el país de importación, se han utilizado mercaderías importadas que poseen determinada tecnología (opción b.2) se ubica tanto en la importación de mercadería como de intangible. Por consiguiente, debe considerarse como "importación de mercadería", por cuanto el insumo que ingresa al país en un despacho de importación para consumo, lleva consigo una propiedad industrial representada por la tecnología con la que fue construido y que le agrega valor comercial. Por cierto, la circunstancia de que este intangible sea explícito o implícito, lógicamente no obsta a su existencia. Está a la vista que el insumo que ostenta tal o cual tecnología es diferente de otro que no la tiene; y que, precisamente, su presencia incidirá en su valor comercial. De allí que, en caso de importarse, va de suyo que lo harán las dos partes que componen el todo del insumo: el aspecto material y el inmaterial.

Pero también debe considerarse como "importación de intangible", porque el valor comercial del producto final se verá incrementado por el valor comercial del intangible importado a esos efectos. No nos olvidemos que, para el Código Aduanero, un derecho de propiedad intelectual se trata *como si* fuere una mercadería; ello así, puede importarse como si lo fuera, y entiendo erróneo suponer que, en este caso, necesita de un tangible "portador". De todo lo que resulta que ese intangible, que habrá de aplicarse al producto final, es diferente de la tecnología ínsita en cada una de las partes que componen el todo, en tanto puede existir la una sin la otra, o coexistir ambas.

En esa inteligencia del asunto, cabe referir que tampoco puede hablarse de duplicación de intangibles. Para confirmar esto, basta imaginarnos que se importan partes con cierta tecnología para fabricar un auto. Si al auto no se lo fabricara con cierta tecnología (intangible "*know how*") y/o no se le agregara una "marca" (intangible "marca"), por muchas piezas fabricadas con esa marca que lo compongan, el producto final "auto" jamás tendrá un valor comercial igual a otro con igual tecnología de fabricación ("*know how*") pero sin "marca". Y lo mismo sucede a la inversa: un auto fabricado con cierta tecnología ("*know how*") y/o que lleve una "marca" pero compuesto por piezas de calidad inferior no tendrá igual valor comercial si tales partes componentes hubieran sido fabricadas con cierta tecnología que le garantice calidad, durabilidad, reposición, rendimiento, etc. En pocas palabras, el todo es más que la suma de las partes.

Puntualmente resulta de interés resaltar que, en el caso de los intangibles incorporados al producto (opción a) o insumo (opción b.2), en consonancia con la definición de "derecho de importación" de los art. 635 y 636, quedan comprendidos en el alcance del tributo **en la medida que esos derechos de propiedad intelectual hubieren sido incorporados a la mercadería objeto del comercio internacional**. ¿Cuándo? Al momento de perfeccionarse el hecho imponible; esto es, a la fecha del libramiento a plaza para el caso de importaciones regulares.

Nótese que distinto es el caso de los contratos de transferencia de tecnología a que alude la quejosa en su escrito de impugnación respecto de los insumos afectados a los mismos –y cuyo ajuste de valor fuera reconocido por ella–, en tanto tales contratos implican la cesión del derecho de uso del licenciante al licenciatario (la actora) de cierta tecnología en los procesos productivos que realiza en el país (opción b.1.). Como dije, el derecho de propiedad intelectual, en tanto intangible, es considerado por el CA *como si* se tratare de mercadería y recibe igual tratamiento, por lo que su importación se encuentra alcanzada por el tributo en cuestión. El sentido de la importación de tal

intangible es el de ser utilizado en procesos de fabricación a llevarse a cabo en territorio nacional. Pero para que quede claro, aquí se habla del objeto imponible definido en el inciso b) del apartado 2 del art. 10: **importación de un tipo de intangible** denominados “derechos propiedad intelectual” que, según surge de los mismos contratos, se valúan (es decir, es un tema de valoración) como porcentaje de la mercadería importada; pero tal circunstancia no cambia el hecho de estar importando un derecho de propiedad intelectual (este es el objeto del HI).

El cabal entendimiento de lo antes expuesto aclara la visión del litigio y conduce el estudio del caso.

XXI. Específicamente en autos, del análisis conjunto de la Nota n°974/14 (DV EMVI) del 5/9/2014 (fs. 1/32 de SIGEA n°12646-204-2006/8) y Nota n°520/18 (DV EVIN) del 4/7/2018 (fs. 132/143) respecto del Cargo 1423 (Resolución n°9325 del 28/11/18), y de las notas n°974/14 (DV EMVI) del 5/9/2014 (fs.1/17 SIGEA n°12646-204-2006/7) y n°519/18 (DV EVIN) del 4/7/2018 (fs. 107/118) por el Cargo 1612 (Resolución n°8488 del 9/11/18), se desprende que el fundamento de los ajustes radica en la necesidad de incrementar el valor imponible por el concepto “marca”, al tratarse de insumos licenciados adquiridos a fabricantes del mismo grupo económico, aunque no utilizados en ninguno de los procesos de producción dentro del país sujetos a alguno de los 6 convenios de transferencia de tecnología suscriptos por BASF ARGENTINA.

Tomando en cuenta que la propiedad industrial en trato es la marca, y como mencioné anteriormente según surge de la interpretación que entiendo debe darse al juego armónico de los artículos 10, 635 y 636 del CA, **puedo afirmar que ese intangible se encuentra comprendido en el Hecho Imponible verificado en autos**, al encontrarse agregado a la mercadería que ingresa al territorio aduanero –por tiempo indeterminado– al momento de perfeccionarse el HI.

Y no tuerce mi entendimiento el hecho de que los insumos en crisis no sean luego utilizados en los procesos de producción sujetos a alguno de los 6 contratos de transferencia de tecnología suscriptos por BASF ARGENTINA, por cuanto la tecnología que representa el intangible ya se encuentra agregado, inseparable, al objeto de importación, y son ambos, en su completitud integral los que constituyen el producto que se importa: bien material + bien inmaterial. No se trata de importar un intangible, sino de importar una mercadería que tiene incorporado un intangible.

Refuerza esta comprensión del asunto mencionar la legislación que desde hace ya bastante tiempo viene aplicando la Unión Europea, en el marco de la reglamentación al Código Aduanero Comunitario, y referido a cómo debe interpretarse el alcance del concepto de “intangibles” en general y de “marca” en particular. Me refiero al Reglamento (CEE) 2454/93 (hoy superado por el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/481 de la Comisión, de 1 de abril de 2016), en cuyo art. 157, apartado 1, disponía:

“A los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código, se entenderá por cánones y derechos de licencia, especialmente, el pago por la utilización de derechos referentes a:

- la fabricación de la mercancía importada (sobre todo, patentes, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación), o

- la venta para su exportación de la mercancía importada (en especial, marcas de fábrica o comerciales, modelos registrados), o

- la utilización o la reventa de la mercancía importada (especialmente, derechos de autor, procedimientos de fabricación incorporados a la mercancía importada de forma inseparable)”.

En lo que aquí resulta de relevancia, incluye en el concepto a todos los pagos por el uso de derechos referentes a la utilización o la reventa de la mercancía importada que conlleve procedimientos de fabricación incorporados de forma inseparable a dicha mercadería. Siendo tal característica, esto es **la inseparabilidad del tangible con el intangible**, el factor determinante. Característica esta que se verifica en autos, al tratarse de una marca.

XXII. Habiendo concluido que el HI Derecho de Importación comprende a un intangible “marca” que viene unido de forma inseparable al activo tangible, debemos indagar si en nuestro caso concreto, es decir, si los insumos importados por BASF ARGENTINA tenían, efectivamente, una marca. Es decir, si los HI verificados en autos y sobre los que hemos de resolver, tratan realmente de productos con marca.

En ese contexto, si se analizan las destinaciones de importación incluidas en la reliquidación que efectúa el Fisco y objeto de controversia, resultado de depurar el listado inicial (Cargo 1423: fs. 31/32, alrededor de 16.500 destinaciones; Cargo 1612: fs. 16/17, aproximadamente 2.300 destinaciones) de las operaciones cuyo ajuste ha sido reconocido y pagado por la actora (Cargo 1423: fs. 73/74; Cargo 1612: fs. 68/77), y de restar las transacciones con empresas no vinculadas, se observa los siguiente:

- Cargo 1423: comprende alrededor de 11.200 despachos de importación, de los cuales poco más de 11.100 corresponden a proveedores declarados por la recurrente cuya **razón social incluye la palabra “BASF”** (99%); y el 1% restante son importaciones que fueron adquiridas a empresas incluidas en el listado de filiales de BASF emitido por la División Empresas Vinculadas de la AFIP (fs. 129 SIGEA n°12646-204-2006/8). Aquí debe destacarse que, según consta en el Anexo (CD) de

fs. 74 presentado por la quejosa, el fundamento para el no reconocimiento del ajuste es “*No corresponde pagar por tratarse de un proveedor no vinculado con BASF* ”.

- Cargo 1612: incluye poco menos de 1900 despachos de importación, de los cuales alrededor de 1860 fueron comprados a proveedores declarados cuya razón social incluye la palabra “BASF” (99%); el 1% restante trata de transacciones con filiales de BASF, según el listado que la División Empresas Vinculadas de la AFIP adjunta a fs. 104 (SIGEA n°12646-204-2006/7).

En ese estado de cosas, está a la vista que los porcentajes de 99%, en ambos Cargos, habilitan a concluir, con un razonable grado de certeza, que el universo de despachos de importación cuyo ajuste de valor fue impugnado y objeto de autos, corresponden a insumos adquiridos a empresas del mismo grupo económico cuya denominación social incluye el nombre “BASF”, por lo que resulta ajustado a la realidad inducir que tales productos llevan la tecnología “BASF” y, por ende, la marca “BASF” de su fabricante. Y justamente, es la circunstancia de inseparabilidad la que agrega valor comercial al producto, llevando certeza al consumidor acerca del proceso productivo involucrado en su fabricación.

Es que, en efecto, a lo largo de los 4 años bajo estudio, los insumos importados por la actora han sido fabricados por más de treinta empresas diferentes, radicadas en distintos lugares del mundo y que comparten la característica de incluir en su denominación social el nombre “BASF”. Desde esa perspectiva resulta inequívoco que los insumos están fabricados con propiedad intelectual BASF y licenciados al comprador argentino; quien al adquirirlos importa, necesariamente, el producto más el intangible (marca BASF), garantía de la tecnología de fabricación del tangible.

Refuerza esta hipótesis un análisis por el absurdo: resulta contrario a toda lógica suponer que BASF Argentina lleva a cabo –en 4 años– más de 14.000 compras a más de 30 proveedores BASF de todo el mundo, de insumos por ellos fabricados, y suponer que todos ellos no tienen en su real valor comercial implícito la tecnología BASF que asegura a quien lo está adquiriendo –BASF ARGENTINA– cierta calidad/prestigio/garantía que conlleva saber, justamente, que fue fabricado por el grupo económico BASF. Y es ese agregado de valor el que responde a la denominación “marca”.

Por todo lo expresado, debe dársele la razón a la representación fiscal cuando afirma, en relación a la no vinculación sostenida por la actora, que lo dicho no refleja la realidad comercial del grupo económico ya que, según la declaración de los despachos de importación antes analizados, las empresas proveedoras de los productos llevan en su denominación la palabra “BASF” de lo que resulta, con razonable grado de certeza, que formarían parte de un mismo grupo económico con BASF ARGENTINA S.A. Y, no redunda resaltar que esta conclusión no fue socavada por la recurrente con prueba lo suficientemente contundente como para despejar toda duda.

Resumiendo, para que los insumos importados puedan ser acreedores de un cierto intangible, no precisan ser sometidos en territorio nacional a proceso industrial alguno, en tanto tal circunstancia involucraría otro tipo de hecho imponible. En cambio, el hecho generador que nos ocupa remite a la importación de mercadería para consumo por tiempo indeterminado; y todo aquello que forme parte del producto que ingresa por la aduana formará parte del valor imponible. No se discute, así, ni el proceso al que fue sometido en el exterior –cuya consecuencia sí incide en el valor gravado del bien importado– ni el que pudiera afectarlo estando nacionalizado; interesa únicamente el estado del producto al momento de perfeccionarse el HI, es decir, al momento del libramiento a plaza –en importaciones regulares–.

En definitiva, se concluye que todas las transacciones que realizó BASF ARGENTINA y por las cuales importó insumos con marca BASF, debe incluir en el valor imponible el real valor del producto, entendiéndose por tal el agregado del valor tangible y del intangible.

XXIII. Sentado lo anterior, la problemática se circunscribe a una cuestión de liquidación e ingreso del tributo.

Una pequeña digresión. En el considerando X mencioné que no compartía el concepto amplio de HI que propugna el Dr. *Dino Jarach*, quien incluye, entre otros aspectos, la base de medición del tributo y los parámetros. Llegado a esta instancia de desarrollo del voto, entiendo que resulta claro el motivo: el código aduanero define en completitud el hecho imponible en trato; las demás variables que inciden en la determinación del quantum, en lo que a este caso se refiere, vienen dadas por otro ordenamiento –el Acuerdo del GATT–.

Continuando, en el Considerando XIII referí que, en materia aduanera, si bien el HI se encuentra definido en la ley 22.415 del Código Aduanero, la determinación del Valor en Aduana – base de cálculo de los derechos ad-valorem– de las mercaderías que se importan se rige por las disposiciones del "Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT", que consagra los principios generales y métodos. Tal cuerpo normativo estatuye un criterio básico de determinación que es el "valor de transacción", el cual consiste en el precio realmente pagado o por pagar (art. 1°), mientras que, a su vez, en los arts. 2°) a 7°) se establecen los criterios auxiliares que deben utilizarse en el orden dispuesto en dicho articulado.

De utilizarse el valor de transacción (VT) de las mercancías importadas como método de valoración, el art. 1° del Acuerdo debe conjugarse con el art. 8° del mismo de donde se desprende 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 mercaderías

importadas, entre otros conceptos, **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 la Nota Interpretativa al Artículo 8° agrega 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**" –los destacados me pertenecen–.

Por la relevancia al caso, importa dejar asentado que la expresión *entre otras cosas*, conduce a interpretar que tales supuestos son sólo enunciativos –no taxativos–, y que los cánones o los derechos de licencia podrían pagarse por cualquier otra modalidad que asuma la propiedad intelectual, en tanto se verifiquen los requisitos.

Obsérvese aquí la dispar utilización que se hace de la denominación de intangibles mencionada. Por ello, abrevo que esta terminología no debería obstaculizar la procedencia de los ajustes correspondientes siempre que el pago responda a la incorporación del factor propiedad intelectual mencionado en la nota interpretativa al precitado art. 8° u otro equiparable.

XXIV. Dicho esto, se impone hacer notar la circunstancia de que no está en discusión si corresponde o no que el valor imponible de los insumos importados aquí puestos en crisis deba incluir el concepto de regalías, cánones, derechos de licencia, patentes, marcas, derechos de autor, o cualquier otro tipo de intangible asimilable que quede comprendido en la definición de HI del Código Aduanero. Idea ésta que, entiendo, ha quedado acabadamente expuesta y fundada en lo que se lleva hasta aquí escrito.

Es que, en efecto, una cosa es el HI que es el que –en última instancia– define si corresponde o no ser incluido tal o cual concepto, y otra muy distinta cómo el legislador decida medir ese HI. En resumidas cuentas, la metodología de medición no deja de ser un esfuerzo legislativo de aproximación al HI y, en la comprobación de tal correspondencia o la falta de ella radica la controversia que este Tribunal está llamado a resolver. Comprender esta diferencia resulta crucial para el entendimiento del problema y la facilitación de una solución.

Y para que quede claro: en el Considerando anterior he mencionado que el Acuerdo requiere, para que proceda el agregado al valor de transacción de los conceptos de cánones y derechos de licencia, que éstos deben verificar 3 condiciones: 1) que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, 2) que estén relacionados con las mercaderías importadas, y 3) que sea condición de venta de dichas mercaderías. Esta triple condición es lo que en la jerga internacional se denomina una previsión "puerto seguro" (*safe harbour*) entendida como aquella que habilita el legislador, en este caso para que, por un lado, el importador sea relevado legal y rápidamente de la obligación de sumar al VT un monto por los intangibles, en caso de no verificase la triple condición; y, por el otro, a que el fisco vea facilitada su tarea, legal y eficientemente, para agregar dicho concepto al VT declarado en caso que la triple condición se verifique.

XXV. Baste lo anterior para comprender que el Acuerdo del GATT se circunscribe a facilitar la dimensión de un hecho del pasado. Mediante la enunciación de determinados requisitos hace plausible esa retrospección en un grado de aproximación a la verdad estandarizado. Es que, en efecto, no es lo mismo invertir en demasía para adoptar una decisión de recuperación fáctica que hacerlo bajo parámetros establecidos. Va de suyo que la primera reconstrucción está más aproximada a la verdad que la segunda. Aquella "distancia" con el ideal regulativo ha sido intelectualizada en la doctrina procesal moderna bajo la necesidad de disminuir o minimizar los riesgos de error.

Por ello es que, mientras más se disminuyan los riesgos de error, más cercano a la verdad se estará, pero también aumentarán los costos procedimentales. Justamente, determinados procedimientos como el descrito procuran que el operador jurídico encargado de reconstruir los hechos pueda hacerlo eficientemente, aproximándose así en mayor grado a la verdad, minimizando con ello aquellos riesgos de error. La oposición entre un sistema que defiende la libre recepción y valoración probatoria como el óptimo para la reconstrucción de hechos y un sistema regulado donde las condiciones epistémicas son disciplinadas es el principal punto de desacuerdo en esta materia.

En ese estado de situación, si contemplamos la posibilidad de riesgos de error en toda decisión reconstructiva de hechos pasados y tomamos razón de la imposibilidad de eliminarlos resulta evidente observar que esos errores producen consecuencias en una de las pretensiones en contradicción procesal. Efectivamente, cuando se yerra, o se da por probado un hecho inexistente o se rechaza uno que efectivamente acaeció, el sistema jurídico termina prefiriendo que el riesgo de error de la reconstrucción fáctica se localice en uno o en otro de aquellos intereses.

En ese sentido, la triple condición establecida no se dirige directamente a reducir los riesgos de error en los juicios –aunque pueden tener consecuencias epistemológicas respecto de aquellos– sino que distribuyen esos riesgos entre las partes. Desde esa perspectiva, el Acuerdo termina por imponer una prueba meramente convincente para acreditar los hechos controvertidos, por lo que parece alineado con el estándar de prueba típico en los asuntos civiles, cuál es el de la 'prueba preponderante (PP)' (*preponderance of the evidence*), sin demandar una prueba clara y convincente.

En definitiva, el Acuerdo del GATT se circunscribe a mantener un delicado equilibrio entre las prerrogativas exorbitantes de las autoridades fiscales y las garantías individuales del debido proceso, por lo que **facilita un estándar probatorio para la incorporación de un intangible** sin que de su letra pueda darse una interpretación válida distinta, mucho menos una que implique la modificación del *Hecho imponible* –en exceso o en defecto– respecto de cómo lo define el Código Aduanero.

XXVI. Expuesta la interpretación normativa que propicio con el nivel de detalle que el caso amerita, corresponde analizar si en autos, respecto de los productos licenciados importados por BASF ARGENTINA y sujetos a controversia, se verifican las 3 condiciones *safe harbour* para la incorporación de un importe en concepto de marca al valor de transacción declarado: 1) no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, 2) que los cánones y derechos de licencia estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y 3) que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente los mencionados cánones y derechos como condición de venta de dichas mercancías.

XXVII. Con relación a la condición de que el canon o regalía no esté incluido en el precio pagado o por pagar, no caben mayores reflexiones desde que es la propia actora quien sostiene y defiende la procedencia de la no inclusión de un intangible "marca" en el precio declarado; exclusión que, además, es objeto de controversia en autos.

XXVIII. Respecto de la condición de que los cánones y derechos de licencia estén relacionados con las mercancías objeto de valoración, en el Comentario 25.1 el Comité Técnico de Valoración en Aduana del Acuerdo sostiene: "...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan **cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabriquen utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia**. Por ejemplo, el hecho de que las mercaderías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con las mercaderías..." –el destacado me pertenece–.

La contundencia de la letra del Comentario 25.1 y la claridad de su aplicación directa al caso en trato, no exigen mayor explicación.

Esta interpretación del Comité Técnico de Valoración del GATT, fue adoptada por la UE a través del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24/11/2015 –del Reglamento (UE) n°952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión[6], del 24/11/2015–, en cuyo art. 136 (respecto del Artículo 71, apartado 1, letra c, del Código) se establece que:

"1. Los 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.

2. Cuando el método de cálculo del importe de cánones o derechos de licencia se base en el precio de las mercancías importadas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el pago de dichos cánones o derechos de licencia está relacionado con la mercancía que se valora.

3. Si los cánones o derechos de licencia se relacionan en parte con las mercancías objeto de valoración y en parte con otros componentes o elementos constitutivos incorporados a las mercancías después de su importación o con prestaciones o servicios posteriores a la importación, se efectuará un ajuste adecuado…".

En el mismo sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en los Contencioso-Administrativo Federal ha sostenido que "El factor más importante a considerar para determinar si el canon, derecho o regalía guarda relación con las mercaderías importadas y no con cuestiones ajenas a su provisión, es **si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible**; que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona" (CNCAF "*World Sport SA c/DGA s/ recurso Directo de Organismo Externo*", Sala IV, sentencia del 15/09/2015; en igual sentido de la misma Sala "*Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/DGA s/Apelación*", sentencia del 25/11/2010).

Como ya lo hice notar, la propiedad intelectual de esta litis ("marca") se encuentra incorporada a la mercancía importada por cuanto traduce el proceso de fabricación a que ha sido sometido y que implica el uso de cierta tecnología BASF (la marca). Y dada la inescindibilidad de la dupla tangible-intangible, BASF ARGENTINA no habría podido adquirir al insumo sin comprar la tecnología utilizada en su fabricación por la licenciante. Así queda comprobado que, en autos, el canon o derechos de licencia por el intangible "marca" está relacionado con las mercancías objeto de valoración.

XXIX. En cuanto al requisito de que el pago del canon o licencia constituya "condición de venta" de las mercaderías, el antes mencionado Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24/11/2015 –reglamentario del Código Aduanero de la Unión[7]–, en su art. 136 (respecto del artículo 71, apartado 1, letra c, del Código)

establece que:

"…4. Los cánones y derechos de licencia se considerarán abonados como condición de la venta de las mercancías importadas si se cumple alguno de los siguientes requisitos: a) el vendedor, o una persona vinculada al vendedor, requiere del comprador que efectúe dicho pago; b) el comprador realiza el pago para satisfacer una obligación del vendedor, conforme a las obligaciones contractuales; **c) las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante**…" –el destacado me pertenece–.

Esta lectura europea que se hace del requisito "condición de venta" también ha sido seguida por la jurisprudencia argentina, manifestando que condición de venta "…refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor no venda al comprador las mercaderías para su exportación sin que se pague un canon o derecho de licencia, o que el comprador no pueda adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga cánones y derechos de licencia –confr. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, Dic. 10, 1996–" (CNCAF "*Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 22829-A) c/DGA s/Apelación*", Sala IV, sentencia 25/11/2010; en igual sentido de la misma Sala "*World Sport SA c/DGA s/ recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 15/09/2015).

Sin embargo, Lascano advierte que "la realidad del comercio internacional evidencia que, en general, los contratos de venta o licencia de derechos se celebran por separado de los contratos de venta… [y que] por lo general, el pago de los derechos de patente al vendedor, o a un tercero, constituye siempre una condición de venta de las mercaderías, porque de otro modo las mercaderías no podrían haberse fabricado. Sea que el fabricante sea el titular de la patente, o que cuente con una licencia otorgada por un tercero que tiene registrada la patente, las mercaderías no podrían ser fabricadas sin el pago de las regalías exigidas por el fabricante" (Lascano, Julio C., "*El valor en aduana de las mercaderías importadas*", Edit. Buyatti, 2007, p. 237 y 250).

Lo antes expuesto impide una generalización de la regla de "condición de venta" y fuerza un análisis caso por caso, a la luz del contrato de venta, del de licencia y de distintas cuestiones de hecho –relativas al fabricante, a su eventual control, al titular de la licencia, al comisionista interviniente, a la especificidad de los productos, etc.– (cfr. Zolezzi, Daniel, "*Las marcas, las patentes y el valor en aduana (En instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la jurisprudencia)*", El Derecho – Diario, Tomo 252, p. 533, 18/04/2013). Además, agrega el autor, una cláusula escrita hace clara la existencia de una condición de venta, pero esta puede probarse de otras maneras. Sobre todo, teniendo en cuenta que la Convención de las Naciones Unidas sobre Compraventa Internacional de Mercaderías dispensa a ese convenio de la formalidad de obrar por escrito: "El contrato de compraventa no tendrá que celebrarse ni probarse por escrito ni estará sujeto a ningún otro requisito de forma. Podrá probarse por cualquier medio, incluso por testigos (art. 11)" (Zolezzi, Daniel, "*Cánones y derechos de licencia: su incidencia en el valor en aduana (y un fallo que acierta y otro que no)*", El Derecho – Diario, Tomo 285, 4/11/2019).

Esto me lleva a considerar la circunstancia de que, si bien en autos no obran los contratos de licencia que autorizan a los más de 30 fabricantes BASF a producir los insumos que importa la empresa argentina, no significa que tales contratos no existan o hayan existido al tiempo de fabricarse los productos en cuestión, toda vez que resulta irrazonable suponer que dichos fabricantes, a lo largo de 4 años, hubieren podido producir bienes con tecnología BASF, y marca BASF, sin que medie una retribución al propietario de dicha tecnología (canon o derecho de licencia) para poder hacer uso de la misma. Aquí estamos hablando de más de 30 empresas BASF distribuidas en el mundo, conformando un grupo económico con casa matriz BASF en Alemania, respecto de operaciones de 4 años con BASF ARGENTINA; suponer lo contrario va en contra del concepto mismo de grupo económico.

Un agregado de valor es la idea que plantea *Rizzi* cuando afirma que la condición de venta de la mercadería importada es "el elemento que califica el tipo de relación que esta norma exige, pues la relación entre canon o regalía y mercadería importada debe ser tal que, la mercadería se vende porque el comprador paga (o pagará) dicho canon o regalía. Por ello, entendemos que los requisitos de procedencia mencionados **forman parte de la causa de la transacción o venta de la mercadería**, lo que necesariamente ocurrirá antes o de manera concomitante con el registro de la importación" (Rizzi, Juan Pablo, "*Los requisitos…*", Ob. Cit., pp. 239-249) –el destacado me pertenece–. En este sentido, suponer que BASF ARGENTINA compraría alguno de los insumos en controversia si no fuera fabricado con tecnología BASF y ostentara marca BASF, lleva a un escenario alejado de toda realidad en tanto la actora adquiere numerosos productos a proveedores nacionales y extranjeros, vinculados y no vinculados, pero los insumos en trato los adquiere a fabricantes BASF del extranjero. Tal circunstancia se convierte, así, en una clara demostración de que BASF ARGENTINA importa esos insumos porque tienen marca BASF y, por ende, se comprueba la existencia de la condición de venta requerida por la norma.

Por último, es necesario observar que no se trata tampoco de una "condición para la fabricación" en contraposición a "condición de venta" de las mercaderías importadas. Aquí, hemos de remitirnos a la Opinión Consultiva 4.9 del Comité Técnico, donde establece lo que debe entenderse por "condición para la fabricación" diciendo que es "...el canon [que] se paga por el derecho de fabricar los preparados patentados que tienen incorporado el producto importado y, en definitiva, por el derecho de utilizar la marca para dichos preparados…Por lo tanto, la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración. El pago del canon no constituye una condición de la venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados patentados en el país de importación. Por

consiguiente, no procede añadir ese pago al precio realmente pagado o por pagar...". Sin embargo, en autos, BASF ARGENTINA no interviene en ninguna decisión referida a la fabricación del insumo; tal actividad le es totalmente ajena por cuanto pertenece a la órbita de decisión de sus proveedores, quienes habrán de pagar como "condición de fabricación" un derecho para poder producir los insumos que BASF ARGENTINA adquiere. En este punto resulta claro que la actora adquiere insumos de proveedores del grupo económico BASF, fabricados con tecnología BASF. La condición de fabricación impacta en el proveedor que fabrica el insumo no en el comprador que lo adquiere –BASF ARGENTINA–, para quien será "condición de venta". Y el hecho de que el exportador pueda trasladar esa *condición de fabricación* al precio de transacción que incidirá en el importador argentino, no obsta a que para el fabricante/exportador sea una *condición de fabricación* y para el comprador/importador una *condición de venta*.

Sin embargo, a pesar de todo lo expuesto no puedo dejar de considerar el hecho de que no obra en autos documento alguno del que, explícitamente, se desprenda una exigencia a BASF ARGENTINA de pago de un canon o licencia referido a la mercadería en crisis.

XXX. Lo dicho nos conduce a la idea de la existencia, en esta controversia, de una condición de venta implícita.

La condición de venta implícita o concepción amplia de "condición de venta" se origina con la publicación de la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración en Aduanas del GATT y lleva ya varios años.

Haciendo eco en la doctrina nacional, hay quienes han fundamentado tal visión ampliada de la condición diciendo que "el Acuerdo dice 'condición de venta' [por lo que] si sus redactores hubieran querido decir otra cosa, tal como 'cláusula o estipulación plasmada en el contrato de venta', lo hubieran dicho así" (cfr. Zolezzi, Daniel, "Valor en Aduana", 2a ed., La Ley, 2008, Cap. VIII). Y apoya tal convicción en la opinión del juez Barber cuando dice: "*The expression '...as a condition of the sale of goods...' is necessarily wider than 'as a condition of the contract of sale of the godos*" –traducción: La expresión "como condición de venta de las mercancías..." es necesariamente más amplia que "como una condición del contrato de venta de las mercancías"– (Autoridad Aduanera de Apelación de Nueva Zelanda, Caso "Colgate", 17-1-2001).

En este sentido, coincidiendo con Rizzi, entiendo que este requisito de procedencia del ajuste puede acreditarse mediante *indicios* que lleven a la convicción de su existencia en la voluntad de las partes contratantes al tiempo de la realización de la transacción (Rizzi, Juan Pablo, "Los requisitos…", Ob. Cit., pp. 239-249).

Un ejemplo claro puede encontrarse en reconocida jurisprudencia del Máximo Tribunal que haciendo uso de indicios fundamenta su opinión diciendo: "constituye una 'condición de venta implícita' para importar partes, piezas y accesorios provistos por vendedores del exterior integrantes del Grupo Económico Internacional Ford, dado que para fabricar productos marca 'Ford' resulta imprescindible un convenio, entre Ford Motor Company de EE.UU. y Ford Argentina SA, por el que se licencia entre otras cosas la fabricación de productos marca 'Ford' y resulta necesario importar partes, piezas y accesorios que tienen una tecnología definida por el licenciante y que solo pueden ser provistos por vendedores pertenecientes al Grupo Ford Internacional". Y agrega que "tal conclusión, resulta abonada por la circunstancia de que la actora no ha demostrado que hubiese podido obtener los productos finales, objeto de las licencias, adquiriendo las partes y accesorios de terceros proveedores, independientes de Ford Motor Company de Estados Unidos de América" (CSJN "FORD ARGENTINA S.A. s/rec. de apelación, sentencia del 28/5/2013). Resulta transparente la analogía con el caso de autos.

También la Alzada realiza un valioso aporte en este sentido al interpretar el texto del artículo 8° apartado 1° inciso c) del Acuerdo, diciendo que "no se introducen distinciones o reservas en cuanto a si el beneficiario del importe pagado por el comprador en concepto de regalías es el titular de los derechos de propiedad intelectual, el licenciatario, u otra compañía legalmente autorizada para percibirlos; su alcance no está limitado al supuesto en que el vendedor sea el mismo sujeto 'otorgante de la licencia' porque la letra de la norma no excluye la posibilidad de que las regalías pagadas por el comprador sean percibidas por un tercero en virtud de una autorización del titular de aquellos derechos" (CNCAF "*Mattel Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Sala V, sentencia del 10/07/2015, del voto del Dr. Alemany al que adhiere el Dr. Gallegos Fedriani - mayoría). Situación ésta que, entiendo, responde a la estructura del negocio involucrado en autos.

Ahora bien, creo apropiado señalar que, así como entiendo que la condición de venta puede hallarse implícita en la relación entre los contratos de licencia y de venta, no pienso que siempre que se pague un canon ha de existir tal condición ni que la falta de prueba de que tal canon existió implique la no existencia de la condición. En efecto, será el cuidadoso análisis de los antecedentes del caso el que permitirá dar con la solución adecuada.

En este punto cabe preguntarnos: ¿Qué ocurre cuando, justamente, lo que se busca dilucidar es el valor real de la transacción? ¿Cuándo lo que se persigue es despejar la duda de si el precio declarado es el realmente pagado o por pagar, representativo del valor comercial real de la mercadería importada? ¿Cuándo se intenta descartar la alternativa de que, por ejemplo, el insumo se haya importado declarando únicamente el precio del tangible –para reducir la carga tributaria de importación– y dejar para "cargar" el valor del intangible en etapas posteriores? ¿Qué alternativas se enfrentan en caso de subfacturación por exclusión del intangible?

Al respecto, la Cámara de Apelaciones ha sostenido que "La materia reglada en el artículo 8°, apartado 1°, inciso c), del Acuerdo sobre Valoración Aduanera se refiere a la determinación del valor en aduana, es decir, el **valor real de la mercadería que ingresa al territorio aduanero, desde la perspectiva del precio real que paga el**

comprador como contraprestación y de las causas por las que lo paga; no se refiere al destinatario final de las regalías" (CNCAF "Mattel Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo", Sala V, sentencia del 10/07/2015, del voto del Dr. Alemany al que adhiere el Dr. Gallegos Fedriani - mayoría) –el destacado me pertenece–.

En línea con lo anterior, surge ineludible buscar el real valor de transacción que se corresponda con el hecho imponible arriba definido, con prescindencia de las formas jurídicas.

En este punto, no puede dejar de considerarse la circunstancia de autos de que la totalidad de las operaciones de importación objeto de la presente controversia, refieren a transacciones realizadas por BASF ARGENTINA con otras empresas BASF, pertenecientes al mismo grupo económico. Al respecto ha dicho el Tribunal Supremo de España en "*Warner Music Spain S.A*", sentencia del 17/11/06, que "…debe añadirse igualmente la circunstancia esencial, de que, tanto Record como Warner Music son filiales –alemana la primera, española segunda– de la empresa americana WEA Internacional Inc., razón por la que las ventas de la primera a la segunda no pueden desligarse de las obligaciones asumidas entre la matriz y la sociedad española".

En términos más sencillos y para que cualquiera lo pueda entender, si el importador le hubiera comprado la mercadería a su vinculada, hubiera pagado el impuesto calculado con la regalía. Sin embargo, pretende evitar esa carga interponiendo a un tercero. Así planteada la cuestión, adelanto que una cosa es encuadrar y realizar los negocios jurídicos en términos que beneficien a las partes para disminuir sus cargas tributarias estando a las duras y las maduras que se derivan de asumir formas atípicas o no recurrentes y, otra muy distinta, es actuar en abuso de las formas jurídicas para disminuir deliberadamente las cargas tributarias en contraposición a todo principio de justicias tributaria. Esto segundo no puede encontrarse permitido a poco que se repare que el sistema jurídico es un orden perfecto y que ninguna opción contraria a la distribución proporcionada de las cargas públicas puede tener cabida o ser legitimada.

A mayor abundamiento, también la UE incorporó la concepción amplia de condición de venta, y lo hizo a través de la Conclusión n°24 del Comité del Código Aduanero de la Unión Europea (Sección de Valoración en Aduana), en la que se sostiene ciertas circunstancias pueden indicar "que el licenciatario ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación". Y enumera, entre ellas, las siguientes: a) Elementos concernientes a los productos: el producto fabricado es específico del licenciatario (por lo que se refiere a su concepción y a la marca comercial); el producto tiene las características e incorpora las tecnologías definidas por el licenciatario. b) Elementos concernientes al fabricante: el licenciatario selecciona al fabricante y se lo impone al comprador; existe un contrato directo de fabricación entre el licenciatario y el vendedor. c) Elementos concernientes al control real por el licenciatario: el licenciatario ejerce un control real directo o indirecto de la fabricación (por lo que se refiere a los centros o los métodos de producción); el licenciatario ejerce un control real directo o indirecto de la consignación y el transporte de los productos hasta el comprador. El documento concluye que: "**cada uno de estos elementos no constituye en sí una condición de la venta, pero la combinación de varios de ellos puede indicar que el pago de los cánones es una condición de la venta**, incluso cuando no exista una vinculación en el sentido del art. 143 de las disposiciones de aplicación del cód. aduanero" –el resaltado me pertenece–.

Al respecto, si analizamos el caso de autos según estos parámetros, es posible decantar en que estamos en presencia de insumos producidos por un fabricante/exportador que los vende al comprador/importador argentino, con la certeza de haber sido fabricados con cierta tecnología materializada en una marca que representa al grupo económico de ambas y cuya casa matriz tiene domicilio en Alemania; así, cada uno de estos elementos no constituye en sí una condición de la venta, pero la combinación de todos ellos indica que el pago de los cánones es una condición de la venta.

Todo lo hasta aquí expuesto me lleva a concluir que estamos frente a una condición implícita de venta, en tanto los insumos importados por BASF ARGENTINA no podrían nunca haberse adquiridos sin mediar compensación por el uso de la marca BASF que la tecnología de fabricación de una empresa del mismo grupo económico le asegura. Esto, porque surge insoslayable la existencia de concertación de un canon a favor de la casa matriz del grupo BASF por adquirir insumos BASF, con independencia de quien resulte ser el vendedor, porque para fabricar productos marca "BASF" resulta ineludible la contratación de una licencia entre el que tiene la propiedad de la marca (la Casa Matriz BASF de Alemania) y las empresas que fabrican productos BASF y que luego trasladan a los compradores; en este caso, BASF ARGENTINA SA, quienes indirectamente terminan pagando el valor del intangible. En su estructura de negocio, la actora necesita importar los insumos que tienen una tecnología definida por el licenciante y que solo pueden ser provistos por vendedores pertenecientes al Grupo BASF, quienes para producirlo debieron acordar, con el dueño, una retribución por el uso de tal tecnología y marca. Y la existencia de un tercero fabricante no atenúa la veracidad de tal condición implícita en tanto ese tercero también forma parte del Grupo económico y es a través de él que se materializa la condición implícita como conducto facilitador del mismo.

XXXI. Tal como anticipamos, a los requisitos previstos en el art. 8, ap.1, inc. c), del Acuerdo de Valor del GATT, se añaden los preceptuados en la Nota Interpretativa al párrafo 3 del mismo artículo, que exige que se cuente con datos "objetivos" y "cuantificables" de los incrementos que deban realizarse.

Si bien el Acuerdo no define que entiende por "objetivos" y "cuantificables" *Rizzi* opina que, teniendo presente que nos encontramos en el marco de la Noción Positiva de

Valor, estos datos son términos numéricos realmente acordados por el vendedor y el comprador al tiempo de la transacción que sirve de base a la importación, y que la razón de ser de este requisito radica en la necesidad de que se pueda arribar al monto exacto del ajuste que pudiere corresponder, de conformidad a la realidad de la transacción celebrada por el vendedor y el comprador (Rizzi, Juan Pablo, "*Los requisitos…*", Ob. Cit., pp. 239-249).

Como lo veo, la significación detrás de la condición de datos objetivos y cuantificables es que el valor comercial del intangible pueda ser determinado con razonable grado de certidumbre y precisión y con ello, alejar la posibilidad de un manejo discrecional y antojadizo del fisco. Sin embargo, entiendo que esto no equivale a afirmar que lo que la norma persiga sea condicionar la existencia de absoluta certeza en la medición para que el ajuste proceda, especialmente en los casos en que debe ser determinado de oficio sin la debida colaboración del importador. Ello considerando que es este último quien está en mejores condiciones de proveer el valor exacto y el hecho de no ponerlo a disposición de la aduana en el momento oportuno o con el detalle necesario no podría aterrizar en el "no ajuste".

Tal convicción tiene fundamento en que no sólo sería contrario al objetivo perseguido por la normativa de valoración sino en que, como vimos, el *hecho imponible* en trato instruye a incluir el intangible y, por tanto, no incluirlo significaría eximirlo –lo que es prerrogativa del legislador argentino y debe interpretarse siempre de manera restringida–, lo que sería contrario a derecho. Además, entender lo contrario implicaría confluir en una interpretación que pone en pugna las distintas normativas aplicables al caso y no darle la exégesis armónica que inveterada doctrina de la Corte Suprema enseña.

A mayor abundamiento ha de considerarse la inconsistencia que significaría reconocer una condición de venta implícita como la existente en autos y condicionar el ajuste a la circunstancia de que el importador explícitamente informe cuánto pagó realmente por la licencia.

Y es en este contexto interpretativo que entiendo debe procederse frente al requisito de datos objetivos y cuantificables.

XXXII. Ante ello, el hecho de que la importadora haya debido pagar regalías para la fabricación o utilización de insumos marca BASF sometidos luego a procesos de fabricación en el marco de alguno de los 6 CTT y no haya declarado haber pagado canon alguno por los insumos de igual marca pero no sometidos a tales procesos sino en otros o vendidos en el mismo estado de importación, a pesar de que en ambos casos tanto los primeros insumos como los segundos ostentan la misma marca y fueron adquiridos a empresas del mismo grupo económico al que pertenece la actora, es prueba necesaria y suficiente para comprender la similitud de ambos negocios y la procedencia de aplicar los parámetros que surgen de los 6 CTT suscriptos y declarados por la actora para la cuantificación de los insumos BASF cuyos contratos de licencias de marca permanecen opacos al fisco.

Ello así, del análisis de los 6 CTT firmados por BASF ARGENTINA según luce en el Estudio de Valor Nota n°974/14 (DV EMVI), incluido a fs. 1/11 de SIGEA 12646-204-2006/7 y fs. 1/11 de SIGEA n°12646-204-2006/8, surge lo siguiente:

1) Segmento Plásticos: Contrato de Transferencia de Tecnología (Certificado INPI 71/2010, Registro 13.306). Licencia de Marcas y Know How. Licenciante: Basf Agktiengesellshaft (Alemania). Vigencia: desde 12/4/2009 al 12/4/2011. Derechos de Propiedad Intelectual (DPI): "Contra el pago de un derecho de Licencia, Basf Agktiengesellshaft le concede al Licenciatario un derecho no exclusivo y no transferible para que el Licenciatario pueda aplicar las mejoras de Basf Agktiengesellshaft para la fabricación de los productos principales en sus establecimientos de producción en la República Argentina y para la **venta de estos productos principales en la República Argentina**. El derecho y la licencia que se conceden incluyen el derecho de Basf Argentina S.A. para conceder sublicencias de mejoras de la Licenciataria a sociedades subsidiarias de Basf". Regalías: "**Derecho de Licencia del 2% del Precio de Venta Neto de todos los productos principales que fueran fabricados por la Licenciataria y utilizados para uso propio o que fueran vendidos durante la vigencia de este contrato**".

2) Segmento Plásticos Poliuretanos y Dispersiones y Soluciones: Contrato de Transferencia de Tecnología (Certificado INPI 162/2012, Registro 14.502). Tiene parte de Asistencia Técnica y Parte de Licencia de Tecnología. Licenciante Basf SE (Alemania). Vigencia: desde 1/6/2011 al 1/6/2016. Intercambio de Información y Asistencia Técnica. Derechos de Propiedad Intelectual (DPI): "El Licenciante acuerda otorgar al Licenciatario el derecho no exclusivo e intransferible, como también la licencia de uso de las mejoras del Licenciante para la fabricación de los productos principales y **para la venta, uso y/o autorización de uso a sus clientes** con respecto a los productos principales fabricados en la planta objeto del contrato y para el uso y/o autorización de su uso a sus clientes". Regalías: "**2% sobre el Precio de Venta Neto de todos los productos principales fabricados durante la vigencia del presente Contrato, y que el Licenciatario hubiera vendido usado en forma interna".**

3) Segmento Plásticos Poliuretanos y Dispersiones y Soluciones: Contrato de Transferencia de Tecnología. Licenciante Basf SE (Alemania). Vigencia: desde 1/1/2011 al 31/12/2021. Entrega de Información Técnica. Derechos de Propiedad Intelectual (DPI): "Basf SE conviene otorgar al Licenciatario el derecho no exclusivo e intransferible para la fabricación, conforme a su información técnica, de los productos del Contrato, como también **para el uso y/o venta de los mismos**. El Licenciatario tendrá el derecho de uso de las marcas comerciales de Basf SE y el derecho no exclusivo e intransferible para el uso de mejoras relacionadas con la fabricación de los productos". Regalías: " **3% de las Ventas Netas a terceros y/o sobre el equivalente de ventas netas de los productos objeto del contrato fabricados y vendidos a terceros y/o que el Licenciatario utilizase en forma interna, con más el monto derivado de los tributos indirectos (tales como el IVA, a las operaciones comerciales), si correspondiera"**

.

4) Segmento Plásticos Poliuretanos y Dispersiones y Soluciones: Contrato de Transferencia de Tecnología (Certificado INPI 60/2012, Registro 14.400). Licenciante Basf SE (Alemania). Vigencia: desde 1/1/2011 al 31/12/2015. Entrega de Información Técnica. Derechos de Propiedad Intelectual (DPI): "Basf SE conviene otorgar al Licenciatario el derecho no exclusivo e intransferible para la fabricación, conforme a su información técnica, de los productos del Contrato, como también para el uso y/o venta de los mismos". Regalías: "**3% de las Ventas Netas a terceros y/o sobre el equivalente de ventas netas de los productos objeto del contrato fabricados y vendidos a terceros y/o que el Licenciatario utilizase en forma interna, con más el monto derivado de los tributos indirectos (tales como el IVA, a las operaciones comerciales), si correspondiera"**.

5) Segmento Químicos para la Construcción: Contrato de Transferencia de Tecnología (Certificado INPI 625/2012, Registro 14.964). Licenciante Construction Research & Technology GMBH. Vigencia: desde 1/1/2012 al 31/12/2016. Derechos de Propiedad Intelectual (DPI): "Se refiere a todas las solicitudes y patentes de invención, sus solicitudes, invenciones y derechos de autor, todas las **marcas comerciales**, dominios, marcas de servicios, nombres comerciales, presentaciones de etiquetas, logos y sus respectivas solicitudes, respecto de los productos alcanzados". Licencia sobre los DPI y Tecnología: "El Licenciante otorga al Licenciatario una licencia no exclusiva, intransferible y **sujeta al pago de regalías** por el uso de los DPI y de tecnología dentro del territorio. Asimismo, dicha licencia incluirá el uso de marcas, cuando se relacione con la publicidad, promoción, **venta y comercialización de los productos**…". Regalías: "**4% de las Ventas Netas de todos los Productos del Licenciante"**.

6) Segmento Químicos para la Construcción: Contrato de Transferencia de Tecnología (Certificado INPI 140/2009, Registro 12.311). Licenciante Construction Research & Technology GMBH. Vigencia: desde 11/8/2008 al 31/12/2011. Derechos de Propiedad Intelectual (DPI): "Se refiere a todas las solicitudes y patentes de invención, sus solicitudes, invenciones y derechos de autor, todas las **marcas comerciales**, dominios, marcas de servicios, nombres comerciales, presentaciones de etiquetas, logos y sus respectivas solicitudes, respecto de los productos alcanzados". Conocimientos Técnicos (Know How): "Todos y cada uno de los resultados de investigación y desarrollo, técnicas, registros, o experimentos, comercialización información y bibliografía en materia de ingeniería científica y técnica, fórmulas y demás tecnología, relacionados con los productos". Licencia sobre los DPI y Know How: "El Licenciante otorga al Licenciatario una licencia no exclusiva, no transferible, que devenga derechos de licencia para utilizar la propiedad intelectual y los conocimientos técnicos y utilizar las marcas en relación con la publicidad, promoción, **venta y comercialización de los productos** …". Regalías: "**4% de las Ventas Netas de todos los Productos del Licenciante"**.

De la lectura de la transcripción de los 6 contratos antes descriptos es posible observar que todos incluyen regalías por la venta de los productos fabricados con insumos importados, y que abarcan 3 segmentos de negocios: Plásticos, Plásticos Poliuretanos y Dispersiones y Soluciones, y Químicos para la Construcción. Además, del análisis de las posiciones arancelarias incluidas en los universos de insumos objeto de controversia surge que pertenecen a los mismos segmentos de negocios que los mencionados CTT, todo lo cual me lleva a confirmar mi opinión acercad de la razonabilidad de aplicar los datos que surgen de la ejecución de tales Contratos para determinar el incremento de valor en aduana a aplicar a las importaciones en crisis.

Por todo lo antes expuesto, entiendo que corresponde añadir al precio pagado o por pagar por los bienes importados, la proporción del porcentaje del referido canon o licencia que, según los cálculos efectuados por el organismo aduanero, se tradujo en un incremento del 2,70% para las importaciones del año 2009; de 2,70% para las de 2010; de 2,58% para el año 2011; y de 2,22% para las importaciones de insumos del año 2012 (fs. 1/10 de SIGEA n°12646-204-2006/7 y 1/10 de SIGEA n°12646-204-2006/8).

XXXIII. En este punto del desarrollo ha llegado el momento de volver presuroso al cuestionamiento realizado en el Considerando XXVI respecto de si, sobre los productos importados por BASF ARGENTINA y sujetos a controversia, se verifican las 3 condiciones del estándar probatorio para la incorporación de un importe en concepto de marca al valor de transacción declarado. Al respecto, según se determinó en los Considerandos XXVII, XXVIII y XXX, debo decir que se cumple la triple condición además del requisito de contar con datos objetivos y cuantificables (Considerando XXXII).

Lo antes expuesto nos lleva a inclinarnos por la procedencia de los ajustes de valor –que agrega un canon por el uso de la marca de productos licenciados y adquiridos a fabricantes vinculados del exterior, y no utilizados en un proceso productivo sujeto a los contratos de transferencia de tecnología suscriptos por BASF ARGENTINA S.A.– apelados en autos, en tanto contribuyen a la correcta medición del HI según se define en el Código Aduanero.

Esto, por cuanto coincidimos con la afirmación de la División Empresas Vinculadas de la DGA que, mediante las Notas N°519/18 (fs.107/118 de SIGEA n°12646-204-2006/8) y Nota N°520/18 (fs. 132/143 de SIGEA n°12646-204-2006/7) destaca la importancia de considerar el valor del activo marcario con base en que, dado que el sustrato de la propiedad intelectual sólo se adquiere una vez y por cierta medida de tiempo inhibe al resto de uso, fabricación o circulación, sin autorización de su titular, durante el plazo de protección de la propiedad intelectual este derecho grava la circulación de la mercancía sobre la cual recae. Siendo la exclusión de terceros el principal efecto de los derechos de propiedad intelectual, pretender que del contrato de comercialización y/o distribución se desprenda "clara e inequívocamente ", como así lo

entiende la actora, que el comprador se encuentra obligado a adquirir las mercancías conjuntamente con la obligación del pago de canon o derecho de licencia, sería desconocer los preceptos básicos del alcance de la propiedad intelectual e ignorar cuantiosa doctrina y jurisprudencia que, como se vio, lo contradicen. Para el caso, entonces, existe un correlato lógico entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas por BASF ARGENTINA S.A. procediendo los ajustes efectuados, a tenor de lo normado por el Artículo 8.1.c del Acuerdo, no habiendo conseguido la apelante desvirtuar la afirmación de la Aduana.

XXXIV. Con relación al agravio de falta de motivación de los actos administrativos impugnados, se advierte que la administración aduanera expresa con suficiencia y claridad las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictarlos. En ese sentido, puede leerse en los Considerandos de las resoluciones recurridas que del estudio de valor efectuado en las actuaciones administrativas resulta que a las mercaderías importadas debieron adicionarse, a los valores FOB, las regalías o cánones, encontrando sustento jurídico en el Acuerdo de Valoración del GATT (Leyes 23.311 y 24.425).

Sobre la supuesta falta de causa de la resolución en crisis, y según se ha referido anteriormente con insistencia, se advierte que sus conclusiones encuentran sustento fáctico suficiente en los informes de las áreas pertinentes, obrantes en el expediente administrativo.

Por ello, no puedo sino concluir que el acto administrativo puesto en crisis cumple con los requisitos esenciales del artículo 7° de la Ley N°19.549. Y no advirtiéndose ninguna de las causales de nulidad del art. 14 ° de la LPA, en el marco de lo dispuesto por el art 1017 CA, corresponde desestimar el agravio.

XXXV.- Respecto de agravio referido a la supuesta improcedencia del IVA 21% por considerar que implicaría una duplicación del impuesto por las licencias, debo recordar mi opinión vertida en el caso “PIONEER ARGENTINA S.R.L. s/ recurso de apelación (TF 29.777-A)”, sentencia del 26/12/2022”, a cuya letra me remito.

En apretada síntesis de lo expuesto en dicha oportunidad, he de decir que el IVA (ley n° 20.631 –t.o. Dto.280/1997– y Decreto n° 692/98, Reglamentario de la ley) recae, en lo que aquí interesa, sobre *las importaciones definitivas de cosas muebles*. Dijimos también que se trata de un impuesto indirecto y real, diseñado como un impuesto federal al consumo, de carácter general, plurifásico no acumulativo y que aplica el criterio de destino. Además, mencionamos que la característica no acumulativa se la implementa a través de un mecanismo denominado “por sustracción”, que consiste en la deducción de créditos contra débitos, de modo que cada etapa de producción o comercialización termina tributando únicamente por el valor agregado en esa etapa. Esto es, al momento de determinar el impuesto a ingresar, el contribuyente deducirá del total de IVA cobrado en sus ventas (débito fiscal) la suma de los IVA pagados en sus compras (crédito fiscal), lo que constituye la base imponible del impuesto en la etapa, debiendo entonces ingresar al fisco únicamente el neto multiplicado por la alícuota. En pocas palabras, en cada etapa de producción o comercialización se tributa únicamente por el valor agregado en dicha etapa, calculado como la diferencia entre el precio cobrado de venta –sin IVA- y el precio pagado de compra –sin IVA-, a la que se le aplica la alícuota del impuesto [(Pr Neto Venta – Pr Neto Compra) x 21%].

Ello así, debe advertirse la especial consideración que en el IVA merece el tratamiento de los extremos de la cadena de producción y comercialización. En autos, las transacciones en trato se ubican en uno de esos extremos: la importación de los insumos por parte de BASF ARGENTINA. De tal suerte que procede analizar, primeramente, lo que la ley del impuesto contempla para los casos de importación. En tal sentido también se vimos que, en materia de comercio internacional o interjurisdiccional, nuestra legislación ha adoptado el principio de tributación en el *país de destino*, los que significa que, en lugar de que los impuestos sean pagados en la jurisdicción donde se fabrica el bien –y eximirlos en el lugar donde se consumen– (criterio país de origen), la ley del impuesto optó por disponer que los productos deben salir libres de impuestos del lugar de donde se producen, debiendo gravarlos el país de destino, donde se habrán de consumir. La fundamentación de tal decisorio radica en el principio de equidad, por cuanto “*se supone que el sujeto reside en el Estado donde consume y dicho Estado ha de ser quien brinde bienes y servicios, por lo cual, debe ser el que reciba los impuestos* ”.

Además, específicamente con respecto a las importaciones, se dispuso que los bienes importados deben recibir igual tratamiento que los nacionales, de forma tal que serán alcanzados por la misma alícuota que los bienes de origen nacional. Para ello, el artículo 2° del DR de la ley del IVA aclara que *importación definitiva* es la que el Código Aduanero refiere como *importación para consumo*, y que define como aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero (art. 233 CA).

En ese sentido, de acuerdo con el inciso c) del artículo 1° de la ley, la configuración del hecho imponible requiere la existencia de dos elementos: uno de carácter objetivo (cosa mueble importada) y otro de carácter territorial (la importación debe ser hecho a nuestro país). Así, “*a diferencia de lo que sucede con las cosas muebles de origen nacional, no son necesarios ni el requisito de onerosidad ni condición subjetiva de tipo específico alguno*”. Y resulta de claro entendimiento que la transferencia de bienes antes de la destinación para consumo se encontraría fuera del objeto del impuesto, al no cumplirse el requisito de territorialidad que surge del inciso a) del artículo 1°, ya que los bienes no se encuentran en el territorio de la Nación (Dictamen 51/98, DAT, BAFIP 26, pág. 1681). Por otro lado, según el dictamen 4/03 (DAL, BAFIP 71, pág. 1155), la registración de la solicitud de importación consolida la importación definitiva e indica quien es el importador definitivo de los bienes, por lo que “*cualquier transacción que se realice a partir de ese momento se está perfeccionando sobre bienes situados o colocados en el territorio del país y se encontraría sujeta a imposición*” (Marchevsky,

Rubén – “Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral” – Errepar – 1° edición - pp. 188/189).

Por último, dijimos que una de las características de las importaciones es que se encuentran sometidas a un mecanismo de pago distinto al general, puesto que el IVA se “anticipa” con el despacho a plaza conjuntamente con los derechos aduaneros (art. 27 de la ley), aplicándose sobre el precio normal –previsto en el CA, s/ art. 64 DR- definido para el cálculo de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación o con motivo de ella (art. 25 de la ley), siendo sujeto pasivo del impuesto el importador (art. 4° de la ley). En los hechos, el IVA se calcula sobre el valor CIF al que se agregan los Derechos de importación y la Tasa de estadística correspondientes.

En síntesis, los productos que han de importarse vienen –o deberían venir– libres de impuestos y, al nacionalizarse, tributan el IVA. Por tanto, el importador tendrá, en su liquidación del impuesto, un crédito fiscal que deducirá del débito generado con la venta del insumo importado, y deberá ingresar al fisco la diferencia multiplicada por la alícuota [(débito fiscal cobrado por la venta del insumo en el mercado interno – crédito fiscal pagado al nacionalizar la mercadería importada) x 21%].

De lo antes expuesto surge que un producto importado, una vez nacionalizado, queda tributariamente equiparado a otro de origen nacional en lo que a IVA se refiere, por cuanto se le carga el impuesto correspondiente a todo el valor agregado en él contenido (la alícuota se aplica sobre el CIF + DI + TE); es decir, equivale a sumar la totalidad de los valores agregados producidos en el exterior y, sobre dicha base imponible, se aplica la tasa.

Por tanto, la base imponible del IVA Importación (llamado IVA Tasa General) de toda mercadería que se importe para consumo, en términos del Código Aduanero, es el precio realmente pagado o por pagar de la mercadería desde el país de exportación al país de importación puesto que **debe considerarse el total del valor agregado producido en el exterior**. Si, como en autos, el método de valoración elegido es el valor de transacción del art. 1° con los ajustes que correspondan del art. 8°, entonces la base imponible será tal valor.

Lo antes dicho viene a significar que, si en el valor de transacción declarado por BASF ARGENTINA no se había incluido la parte correspondiente al activo intangible (marca), es decir, si no se había declarado la totalidad del valor agregado en el extranjero sino sólo una porción, tal concepto debe ser añadido en tanto constituye parte del valor agregado en el exterior y, por tanto, forma parte de la base imponible de acuerdo a las disposiciones que emanan de la ley del tributo.

Y no conmueve tal convencimiento el argumento sostenido por la actora en el sentido de que se estaría duplicando el valor de las licencias. Esto, por cuanto no exige mayor esfuerzo de razonamiento comprender que el valor agregado que la marca representa no está incluido en el precio, en tanto es lo que la propia demandante ha venido afirmando a lo largo de su discurso recursivo. Sentada la idea de que la marca representa un valor agregado -en el país de fabricación- al insumo importado, va de suyo que si lo que si lo que el IVA TG busca gravar es el total del valor agregado al producto en el exterior, en la determinación del quantum del impuesto no puede dejar de incluirse la totalidad de dicho valor, por cuanto dejar afuera algo significaría, en los hechos, eximir del alcance del gravamen el concepto excluido -marca- y tal eximición, según lo arriba expuesto, es prerrogativa exclusiva del legislador por el ejercicio del poder de imposición que detenta, nunca de la autoridad de aplicación.

XXXVI. Sentado lo que antecede, con relación a los conceptos I.V.A. Percepciones RG 3431/91 y Percepción de Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN - DGA resol. 2590/06 (Expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de 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 su similar 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)".

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye 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 (art. 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 exigidos en concepto de I.V.A. Percepciones RG 3431/91 y Percepción de Impuesto a las Ganancias RG 3543/92.

En estos dos rubros, corresponde imponer las costas por su orden, en virtud de que el pronunciamiento del máximo tribunal, y en consecuencia, el criterio en él fijado, es de fecha posterior al dictado de las Resoluciones objeto de apelación (Resolución Nro. 8488 DE PRLA, de fecha 9/11/2018, y Resolución Nro. 9325 DE PRLA de fecha 28/11/2018), como así también, posterior a la fecha de interposición del presente recurso (07/03/2019).

XXXVII. En consecuencia, por lo expuesto en el Considerando anterior, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

BASF ARGENTINA S.A.

Cargos	USD y $ Total	Cargo AFIP	Conceptos	USD Total	Cargo TFN
1612	USD	43.640,04	Diferencia de: DI, TE, Dchos Específicos OMC, IVA TG	USD	43.640,04
	$	76.474,73	Diferencia de: IVA Adicional Insc y Percepción Ganancias		
1423	USD	2.949.781,20	Diferencia de: DI, TE, IVA TG	USD	2.949.781,20
	$	4.076.349,43	Diferencia de: IVA Adicional Insc y Percepción Ganancias		
Total USD	USD	2.993.421,24	Diferencia de: DI, TE, Dchos Específicos OMC, IVA TG	USD	2.993.421,24
Total $	$	4.152.824,16	Diferencia de: IVA Adicional Insc y Percepción Ganancias		

Así las cosas, los tributos adeudados ascienden a la suma de U$S 43.640,04 y U$S 2.949.781,20 por los cargos 1612/14 y 1423/14 respectivamente, por un total de **U$S 2.993.421,24**, en concepto de Derecho de Importación, Tasa estadística, Derechos específicos OMC e I.V.A. Tasa General. Todos ellos convertidos al tipo de cambio del día anterior al de la fecha de pago.

XXXVIII. Finalmente, debo tratar el agravio planteado por la actora referido a la aplicación, hasta el 28/02/19, de la tasa de interés del 3% mensual prevista en la Resolución n°314/04 del ex Ministerio de Economía y Producción, sobre la pretensión tributaria denominada en dólares estadounidenses, a la que considera nula por irrazonable. Opinión esta que hace extensiva a las dos tasas previstas en la Resolución n°50/2019: una del 4,5%, vigente durante marzo de 2019 y la otra, vigente desde el 01/04/19, equivalente a 1,2 veces la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a 180 días del BNA vigente el día 20 del mes inmediato anterior al inicio del referido período.

Primeramente debo decir que, en materia de tributos aduaneros, el art. 794 de la Ley Nº22.415 de CA establece, para el Fisco acreedor, que “vencido el plazo de DIEZ (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales.” Y, para los casos de devolución de importes indebidamente percibidos en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, el mencionado cuerpo normativo indica en los arts. 811 y 812 que “los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago” y que “la tasa de interés aplicable será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794”.

No redunda recordar que la tasa y el mecanismo de aplicación de los intereses resarcitorios tanto en materia impositiva como aduanera, para ambos casos de Fisco acreedor y deudor, eran fijados con carácter general por el Ministerio de Hacienda, a través de la Resolución N°314/2004 del Ministerio de Economía y Producción, que fue derogada el 01/08/19 mediante Resolución MH nº598/2019, que introduce modificaciones significativas al esquema de tasas de intereses resarcitorios y punitorios, para impuestos y recursos aduaneros, tanto para fisco acreedor como deudor.

Y si bien la tasa correspondiente a impuestos, anticipos, pagos a cuenta y multas ha sufrido modificaciones a lo largo de los años –tanto a nivel nacional como provincial–, no se observó lo mismo respecto de la **alícuota que paga el Fisco** en el caso de repeticiones, devoluciones, reintegros o compensaciones, que se había mantenido en 0,50% desde su reglamentación tanto para materia aduanera (art. 3° de la mencionada resolución) como impositiva (art. 4° de la misma norma) hasta la reciente Resolución n° 598/2019 ocurrida en agosto de 2019. En dicha oportunidad se establece que tal tasa será, para los casos que se trate de conceptos no expresados en dólares estadounidenses, igual a la “efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre”. Mientras, para los casos “de conceptos expresados en dólares estadounidenses, la tasa de interés aplicable será del cero como veinte por ciento (0,20%) mensual”.

La tasa de interés resarcitorio **para los casos de Fisco acreedor** (establecida en el art 1° de la Resolución nº314/2004) inicialmente se fijó en 2% mensual para tributos impositivos y aduaneros, cuatro meses más tarde reducida a 1,5% por la Resol. n°578/2004 del Ministerio de Economía y Producción. En el año 2010, el mismo Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emitió la Resolución Nº841 por la cual elevó la tasa aplicable a impuestos al 3% mensual.

Durante el año 2019, y ante un marcado crecimiento de la deuda tributaria para con el fisco, el Ministerio de Hacienda mediante la Resolución n°50/2019 (B.O. 8/2/2019) cambia de un régimen de tasa fija a uno variable, incrementando el porcentaje a 4,50% hasta el 31 de marzo de 2019. A partir de entonces, dispone que "...la tasa de interés resarcitorio mensual…, vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual equivalente a uno coma dos (1,2) veces la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a ciento ochenta (180) días del Banco de la Nación Argentina vigente el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre". La tasa resultante para el trimestre abril a junio de 2019 se ubicó en 3,76%, mientras que la correspondiente al período siguiente, esto es julio a septiembre próximos, se eleva a 4,73% mensual, lo que significa un incremento de 26% respecto del valor vigente en el trimestre anterior. La evolución puede apreciarse en la siguiente tabla (sombreado las resoluciones en crisis):

Resarcitorio Impositivo - Articulo 37 de la Ley N° 11.683

Resarcitorio Aduanero - Artículos 794, 845 y 924 del Código Aduanero

Resarcitorio Impositivo/Aduanero - Obligaciones expresadas en USD o por categorías

Régimen	Desde	Hasta	Norma	Resarcitorios % Mensual	Resarcitorios % Diario	Resarcitorios % Mensual	Resarcitorios % Diario
Régimen Actual	01/09/2022		R (MHA) 559/2022	5,91	0,20	0,83	0,027667
	01/07/2022	31/08/2022	R (MHA) 598/2019	4,25	0,14	0,83	0,027667
	01/04/2022	30/06/2022	R (MHA) 598/2019	3,72	0,12	0,83	0,027667
	01/01/2022	31/03/2022	R (MHA) 598/2019	3,35	0,11	0,83	0,027667
	01/10/2021	31/12/2021	R (MHA) 598/2019	3,35	0,11	0,83	0,027667
	01/07/2021	30/09/2021	R (MHA) 598/2019	3,35	0,11	0,83	0,027667
	30/04/2021	30/06/2021	R (MHA) 598/2019	3,35	0,11	0,83	0,027667
	01/01/2021	31/03/2021	R (MHA) 598/2019	3,35	0,11	0,83	0,027667
	01/10/2020	31/12/2020	R (MHA) 598/2019	3,02	0,10	0,83	0,027667
	01/07/2020	30/9/2020	R (MHA) 598/2019	2,76	0,09	0,83	0,027667
	01/04/2020	30/6/2020	R (MHA) 598/2019	2,50	0,08	0,83	0,027667
	01/01/2020	31/03/2020	R (MHA) 598/2019	3,60	0,12	0,83	0,027667
	01/10/2019	31/12/2019	R (MHA) 598/2019	5,34	0,18	0,83	0,027667
	01/08/2019	30/09/2019	R (MHA) 598/2019			0,83	0,027667
	01/07/2019	30/09/2019	R (MH) 50/2019	4,73	0,16	4,73	0,157667
	01/04/2019	30/06/2019	R (MH) 50/2019	3,76	0,13	3,76	0,125333
	01/03/2019	31/03/2019	R (MH) 50/2019	4,50	0,15	4,50	0,150000
	01/01/2011	28/02/2019	R (MEyFP) 841/2010	3,00	0,10	3,00	0,100000
	01/07/2006	31/12/2010	R (MEyOSP) 492/2006	2,00	0,07	2,00	0,066667
	01/09/2004	30/06/2006	R (MEyOSP) 578/2004	1,50	0,05	1,50	0,050000
	01/06/2004	31/08/2004	R (MEyOSP) 314/2004	2,00	0,07	2,00	0,066667
	01/02/2003	31/05/2004	R (MEtOSP) 36/2003	3,00	0,10	3,00	0,100000
	01/07/2002	31/01/2003	R (MEyOSP) 110/2002	4,00	0,13	4,00	0,133333
	01/10/1998	30/06/2002	R (MEyOSP) 1253/1998	3,00	0,10	3,00	0,100000
	03/04/1998	30/09/1998	R (MEyOSP) 366/1998	2,00	0,07	2,00	0,066667
	01/12/1996	02/04/1998	R (MEyOSP) 459/1996	2,00	0,07	2,00	0,066667
	01/12/1991	30/11/1996	R (SIP) 22/1991	3,00	0,10	3,00	0,100000

	31/08/1991	30/11/1991	R (SIP) 92/1991	4,00	0,13	4,00	0,133333
	02/04/1991	30/08/1991	R (SIP) 25/1991	7,00	0,23	7,00	0,233333
	10/09/1990	01/04/1991	R (SFP) 59/1990	15,00	0,50	15,00	0,500000
Régimen	29/08/1990	09/09/1990	R (SFP) 60/1990	1,50	0,05	1,50	0,050000
Anterior	24/07/1990	28/08/1990	R (SFP) 36/1990	1,50	0,05	1,50	0,050000
	01/01/1901	23/07/1990	R (SH) 10/1988	2,00	0,07	2,00	0,066667

Fuente:
AFIP

Como puede apreciarse, la Resolución nº598/2019, con incidencia a partir del 01/08/2019, si bien no modifica la tasa de interés resarcitorio para deudas en pesos, si lo hace para las aduaneras en dólares. En este caso, establece que la tasa de interés aplicable será de 0,83% “cuando las obligaciones de que se trate se encuentren expresadas en dólares estadounidenses o deban abonarse de acuerdo con el monto de categorías u otros conceptos similares vigentes a la fecha de su efectivo pago”.

Puesta así las cosas, y en relación a la posibilidad de morigerar la tasa de interés aplicable, advierto que 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. En efecto, tal como dije al fallar en la causa: “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA SA c/ DGA s/recurso de apelación”, EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN (sentencia del 18/02/21), este tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de una norma ley asimilándose a los jueces de la Constitución y brincando 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. Añadiendo que solamente 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, recientemente, el pasado 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", EDCMXIX-139, Revista de Derecho Administrativo, mayo 2020 - Número 5, la Corte Suprema declaró inaplicable el régimen de ejecución de sentencias de condenas monetarias contra el Estado Nacional, regulado en 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 encontrar que el caso del actor no estaba exceptuado normativamente del régimen general para la cancelación de créditos no consolidados en contra de un organismo del sector público, que implica una serie de trámites y plazos de espera para su percepción, considerándose entonces en el voto principal 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 el voto principal (suscripto por los Dres. 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 Corte Suprema 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 particular, en función de sus particularidades, a veces imprevisibles para el propio legislador. En estos supuestos, corresponde prescindir de la letra de la norma y priorizar el espíritu del legislador, resolviendo 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.

Ello así, con fundamento en lo antes expuesto, y en concordancia con mi opinión vertida en el caso "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/DGA" debo considerar la exorbitancia manifiesta que significa cobrar una tasa de interés del 3%, 4,5%, 3,76 % o 4,73% mensual aplicada sobre una divisa extranjera actualizada al día del pago por el tipo de cambio vigente (Caso "*ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación (TF. n° 39.770-A)*", Sala F, sentencia del 13/09/2021).

Por lo expuesto, propongo la reducción de la tasa de interés al porcentaje estipulado en la Resolución nº598/2019 para deudas expresadas en dólares (esto es, 0.83% mensual), a aplicarse a las diferencias de tributos según el Considerando XXXVII por el período devengado desde los 10 días de la notificación de cada cargo -Cargo 1423/14 el 25/09/14 y Cargo 1612/14 el 26/11/14- (ver fs. 34 y 20 de las AA respectivas), hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A.

XXXIX. A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el criterio del fisco, según lo expuesto en los Considerandos XXXIII a XXXVIII.

Por ello**, voto por:**

I.- Confirmar parcialmente la Resolución n°8488 del 9/11/18, por el Cargo 1612, dictada en las actuaciones SIGEA n°12646-204-2006/7, y la Resolución n°9325 del 28/11/18, por el Cargo 1423, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA n°12646-204-2006/8, según lo expuesto en los Considerandos XXXVI, XXXVII y XXXVIII. Con costas.

II.- Revocar parcialmente los conceptos de IVA, Percepciones RG 3431/91y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando XXXVI. Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial al relato que antecede, y a los Considerandos que derivan en confirmar parcialmente el fallo aduanero apelado (I.- a XXXV.- inclusive). Coincido también -por economía procesal.- con la aplicación al caso de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "CLADD ita S.A. C/ EN – DGA resol 2590/06 DGA expte. 604155/01, causa TFN 22.343-A (Ver Considerandos XXXVI.- y XXXVII.-). Y con tal sustento, en revocarla parcialmente respecto del IVA, Percepciones RG 3431/91 y Percepción de Impuesto a las Ganancias RG 3543/92.-

II.- Discrepo con las interpretaciones relativas a la tasa de interés aplicable a los administrados que deben abonar estas deudas aduaneras en dólares, en cuanto proponen morigerar la alícuota legalmente aplicable, al "prescindir" de la normativa, inclinándose por la inaplicabilidad de la ley basada en un precedente jurisprudencial.

III.- Fundamento mi discrepancia de criterio, en la necesidad de respetar las tasas establecidas por cada norma, según el tiempo en que comenzaron a regir las mismas. Considero que en este ámbito -de jurisdicción administrativa- está vedado dejar de aplicar las Resoluciones oportunamente pertinentes, aún para intentar evitar un resultado que se presume inequitativo (pero cuya confiscatoriedad no se encuentra cabalmente demostrada en estos actuados).

En este sentido, se ha pronunciado la propia Corte en el caso "Provincia de Santa Cruz" (Fallos 316:42), cuando sostuvo que no se justifica una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad.

Por el contrario, y en concordancia con la letra expresa de la normativa -de cuya aplicación no encuentro graves razones para apartarme- observo que la intención del Legislador al momento de haber elevado las tasas, que luego fueron modificadas por la vía de otra Resolución, por la cual resultaron inferiores, tendía en ese tiempo a permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado. Esta posición también se sostuvo cuando la Excma. C.S.J.N. sentenció: "Se justifica que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública; con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas" (Fallos 316:42).

Asimismo, destaco que el Máximo Tribunal aún no ha anulado o morigerado "per se" las tasas que surgen de las normas que rigen específicamente esta materia.

Como consecuencia de los razonamientos precedentes, se deduce que la DGA deberá en cada caso aplicar la normativa vigente según la resolución que determine las tasas correspondientes, dictadas por las autoridades competentes, según lo indicado en los arts. 37 y 52 de la Ley 11.683 y en los arts.794 y 797 del Código Aduanero (Ley 22415) máxime cuando su invalidez no ha sido declarada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación. Aplicar una morigeración distinta, ajena a lo normado, por la vía de este Tribunal, a nuestro juicio implicaría pasar por alto los fines tenidos en cuenta por la autoridad competente, que legisló en cada momento las tasas aplicables a este tipo de deudas con el organismo fiscal. Ello, según su propia evaluación de oportunidad, mérito y conveniencia.

En tal sentido, no puede olvidarse que la fijación de la tasa de interés aplicable a los créditos tributarios es llevada a cabo en base a tales criterios, que no son susceptibles de revisión judicial, y sólo corresponde a los jueces controlar la legitimidad del obrar de las autoridades administrativas, no estando facultados para sustituirse a ellas en la valoración de las circunstancias ajenas al c! ampo de lo jurídico (CSJN; FALLOS 3 08:2246 y sus citas 311:2128; 321:1252, espc. Consid. VII y sus citas)...". Y mucho menos, en consecuencia, si se trata como en el caso que nos ocupa de Vocales del Tribunal Fiscal de la Nación.

Como consecuencia de los fundamentos antes resumidos, **voto por:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución 8488 del 9/11/2018, por el Cargo 1612, dictada en las actuaciones SIGEA Nro. 12646-204-2006/7 y la Resolución 9325 del 28/11/18, por el Cargo 1423, dictada en el SIGEA 12646-204-2006/8, con los intereses que deberá calcular el Fisco según los Considerandos que anteceden y lo dispuesto por el art. 794 del Código Aduanero. Con costas.

2) Revocar parcialmente los conceptos de IVA, Percepciones RG 3431/91y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando XXXVI.- del voto del Dr. Licht. Costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1) Confirmar parcialmente la Resolución 8488 del 9/11/2018, por el Cargo 1612, dictada en las actuaciones SIGEA Nro. 12646-204-2006/7 y la Resolución 9325 del 28/11/18, por el Cargo 1423, dictada en el SIGEA 12646-204-2006/8, con los intereses que deberá calcular el Fisco según los Considerandos del voto de la Dra. Sarquis y lo dispuesto por el art. 794 del Código Aduanero. Con costas.

2) Revocar parcialmente los conceptos de IVA, Percepciones RG 3431/91y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando XXXVI.- del voto del Dr. Licht. Costas por su orden.

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

[1] *24. Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes.*

La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo.

La denuncia de los tratados referidos a este inciso exigirá la previa aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad da los miembros de cada Cámara.

[2] Salvo las excepciones previstas en la C.N. (v.gr., el art. 75, inc. 24).

[3] No obstante lo señalado, ratifico, una vez más, que el derecho aduanero no debe reconducirse bajo los términos del instituto de la delegación legislativa y los derechos aduaneros no deben ser considerados como un impuesto o tributo. En efecto, siendo que las alícuotas de los derechos aduaneros deberían seguir bajo el dominio del Poder Ejecutivo para hacer frente a las situaciones de contingencia, el único camino racional es encuadrar estos apoderamientos por fuera del instituto de la delegación legislativa y, en cambio, hacerlo bajo los términos de la doctrina tradicional de la Corte que distingue entre delegación propia e impropia. Es innegable que, a lo largo de más de un siglo, la legislación aduanera confió en el Poder Ejecutivo la determinación de la base imponible como la de fijar las alícuotas. Aquí debe reparase que, a diferencia de los tributos, la dinámica del comercio exterior demanda adecuarse a las cambiantes circunstancias. El aumento del precio de los alimentos en razón del conflicto bélico es una muestra suficiente de la necesidad de admitir el apoderamiento de competencias normativas en cabeza de la autoridad administrativa. Consecuentemente, no debe abandonarse la correcta doctrina pronunciada en los casos *Laboratorio Anodia* (Fallos: 270:42) y *Propulsora Siderúrgica* (Fallos: 315:1820). En el primero de ellos, ante la discusión de los recargos impuestos por el Decreto 11917/58, la Corte dijo: “[…] que los lineamientos de la política legislativa sobre el punto aparecen suficientemente determinados en el texto y en los considerandos del Decreto Ley 5168/58 (Ley 14.467) y también que el Poder Ejecutivo se ajustó a sus prescripciones [...]. En primer lugar, porque ejecutar una “política legislativa” determinada implica también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que, por hallarse tan sujeta a variaciones como la que se trata, se estimó conveniente dejarla librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo, en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario; y, en segundo término, porque no se demuestra ni pretende que aquél haya ejercitado abusivamente las facultades que se le delegaron”. Esa doctrina se mantuvo en posteriores pronunciamientos como en el caso donde se vio obligada a expedirse con relación a la Resolución 475/85 del Ministerio de Economía, que había establecido nuevas alícuotas para los derechos que gravaban las exportaciones a los Estados Unidos y a la entonces Comunidad Económica Europea. En este último se declaró que “[…] de los amplios términos” del art. 755 del Código Aduanero y de su Exposición de Motivos “[…] es razonable afirmar que la enumeración de las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo en modo alguno puede considerarse taxativa, lo cual permite, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, que la potestad de aplicar el criterio que surge de la resolución cuestionada encuadra sin dificultad en el ámbito del mencionado art. 755 del Código Aduanero”. En cuanto a la falta de interés público de la resolución cuestionada, sostuvo que ahondar en ello “[…] llevaría necesariamente a resolver cuestiones de política económica que son privativas de los otros poderes del Estado, por lo cual no corresponde al Tribunal expedirse sobre el punto”. Y remarco también: “[…] esta Corte ha señalado que al admitir la validez del reconocimiento legal de atribuciones libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, lo hizo a condición de que la política legislativa haya sido claramente establecida”. El tribunal se afirmó, nuevamente, en la potestad reglamentaria del

Ejecutivo. Dijo: “[e]llo, habida cuenta que en tales supuestos, el órgano ejecutivo no recibe una delegación, sino, al contrario, se encuentra habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86, inc. 2 de la Constitución Nacional) cuya mayor o menor extensión depende del uso de la misma potestad que haya hecho el Poder Legislativo. Ello, en virtud de que cabe reconocer que existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para regular aspectos reservados a la ley, y aquella para establecer los límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo o sus órganos subordinados deberán reglar los pormenores necesarios para la ejecución de la ley respectiva”. A ello se agrega que las disposiciones de una ley deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca. La experiencia universal en la materia aduanera apareja la necesidad imperiosa de dejar librado al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, tanto la determinación de las mercaderías sujeta a imposición, como la alícuota aplicable, lo que guarda evidente relación con el hecho de que la labor aduanera esta caracterizada por su complejidad, dinamismo, y tecnicismo. La naturaleza esencialmente dinámica de la actividad ha llevado a atribuir al órgano ejecutivo amplias facultades regulatorias por cuanto se requiere un organismo que pueda responder en forma ágil y eficiente a la dinámica cambiante y a la complejidad del comercio exterior. Ello ha llevado a nuestro ordenamiento jurídico y al derecho comparado a atribuir a los departamentos administrativos amplias atribuciones en atención a su intrínseca relación con la satisfacción del bienestar general de la sociedad en la esfera económica y social (Fallos: 311:2339 y demás antecedentes en él citados).

[4] Informe de la Subdirección General de Técnico Legal Aduanera – AFIP –“El hecho imponible por los derechos de importación y su perfeccionamiento”, emitido el 11/06/2020.

[5] https://www.argentina.gob.ar/inpi

[6] http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2015/2447/oj

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A32015R2447

[7] http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2015/2447/oj

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A32015R2447

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.02.16 15:40:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2023.02.16 16:35:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.02.16 18:50:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.16 18:50:44 -03:00