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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-139687243-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Diciembre de 2025

Referencia: Sentencia;36.871-A;CEREALES PARTNERS LLC UTE

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Dra. Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **causa N° 36.871-A: “CEREALES PARTNERS LLC UTE c/ DGA s/ recurso de apelación”**

Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 8495/2015 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones N° 13681-27-2012/1, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por CEREALES PARTNERS LLC UTE, y se confirma el cargo N° 1036/12 por la suma de U$S 72.424,38 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y $ 65.570,58 (IVA adicional e Impuesto a las Ganancias) sobre operaciones de los años 2007, 2008 y 2009.

II.- Fundamentos de la apelación: a fs. 197/213vta., se presenta, por apoderado la actora e interpone recurso de apelación contra la resolución antes referida. En primer lugar, relata los hechos del caso. A continuación, desarrolla sus agravios. Inicialmente, explica que no fue probado que exista relación directa entre el insumo importado y la regalía pagada, como tampoco que el pago de la regalía constituya condición de venta de la mercadería importada. Plantea la nulidad de la resolución por no reunir los requisitos art. 7 de la LNPA, asevera que la resolución apelada carece de fundamentación, encontrándose ausente el elemento motivación. Cita doctrina. Manifiesta la improcedencia del cargo, hace un análisis de las clausulas del contrato y agrega que nunca se vio obligada a adquirir insumos a un proveedor

determinado, pudiendo elegir la fuente de suministro. Critica la Notas Nº 993/12 y 1184 (DV EMVI). Puntualiza que no hay condición de venta y que las regalías de ninguna forma están relacionadas con las mercaderías importadas. Interpreta que resulta aplicable la Opinión Consultiva N. 4.8, y no la 4.11, de forma que resulta improcedente concluir mecánicamente que en los casos de regalías pagadas a empresas vinculadas debe proceder un ajuste. Cita jurisprudencia Internacional. Cuestiona asimismo la liquidación efectuada y, subsidiariamente, acredita el pago del IVA al momento de devengarse las regalías. Se opone a la inclusión de las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias. Cita normativa. Argumenta que la tasa del 3% sobre la deuda determinada en dólares es ilegítima y confiscatoria. Cita normativa. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada.

III.- Contestación del traslado: a fs. 225/232 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. Relata los hechos del caso y formula una negativa general. Analiza el contrato suscripto entre la actora y la licenciante CEREALES PARTNERS WORLD WIDE S.A, encontrándose la empresa NESTLE ARGENTINA S.A., obligada al reconocimiento de regalías en beneficio de CEREALES PARTNERS WORLD WIDE S.A., y concluye que las regalías devengadas en virtud de ese contrato poseen relación con la mercadería importada y constituyen una condición de venta. Explica que, de la información aportada por la empresa, se advierte que las regalías devengadas no se encuentran incluidas en el precio pagado o por pagar. A continuación, precisa que se excluyó de la base imponible el componente de asistencia técnica, en los términos de la normativa vigente. Concluye que, sobre la base de lo dispuesto en el Acuerdo de Valoración, resulta razonable que se haga repercutir sobre el valor declarado, las fracciones de los cánones correspondientes. Reitera que existe una relación entre el pago convenido y las mercaderías objeto de las operaciones en trato. Cita el precedente “Ford” de la CSJN y otros fallos emitidos por este Tribunal Fiscal. Finalmente, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que, las actuaciones administrativas SIGEA N° 13681-27-2012 se inician a fs. 1 con la Nota N° 1068/12 (DV EMVI). A fs. 2 luce el cargo N° 1036/12 (notificado con fecha 07/11/12). A fs. 3/15 se adjunta listado con las destinaciones objeto del ajuste de valor. A fs. 16/22 obra la Nota Nº 993/12 (DV EMVI) 16-10-12 -Informe estudio de valor. A fs. 25, 31/223,229/231 la actora impugna el cargo y adjunta documentación. A fs.240 se los tiene por presentados. A fs. 241/247 obran notificaciones y solicitud de prórroga para la producción de la prueba pericial contable. A fs. 249/251vta., luce el informe pericial contable acompañado por la actora. A fs. 252 pasan las actuaciones a la División Vinculadas. A fs. 253/262 obra listado de destinaciones ajustadas. A fs. 263 obra la Nota Nº 1177/14 (DV EMVI) – 10-10-14, la cual informa los valores en pesos conforme el criterio del fallo “Volkswagen”. A fs. 264/282 obra la Nota Nº 1182/14 (DV EMVI) 14/10/14- s/recurso de impugnación. A fs. 283 pasan los autos para alegar. A fs. 286/289 la actora presenta alegato. A fs. 290/295 obra el dictamen Nº 439/11 de fecha 7/04/11. A fs. 297/302, 303/304, 305/306 obran las consultas s/ IVA. Inst. Gral Nº 7/07 y las Notas Nº 1176/12 y 1741. A fs. 307/308 obra impresión de pantalla de empresas activas y consulta a juicios universales. A fs. 310/312vta. se dicta la resolución apelada, notificada a fs. 312vta. de fecha 04/03/16. A fs. 313/315 la actora da cuenta del recurso interpuesto y acompaña formulario F4.

V.- Que, a fs. 234 se abrió la causa a prueba. A fs. 282 se certificó la prueba producida y a fs. 283 se cerró el período probatorio, y se elevaron las actuaciones a la Sala “G”. A fs. 284 se pusieron para alegar. A fs. 288/304 obra alegato de la actora y a fs. 305/306 obra el alegato de la representación fiscal. Finalmente, a

fs. 308 pasan autos a sentencia.

VI.- Que, en cuanto a la nulidad invocada por falta de motivación del acto apelado, cabe destacar que el acto impugnado -amén de la cuestión sustancial o de fondo- se encuentra formalmente motivado por el juez administrativo, habiendo detallado éste las consideraciones de hecho y de derecho mediante las cuales se practicó el ajuste en crisis.

Por lo que, a criterio de este suscripto se halla satisfecho el recaudo que prevé la ley 19.549, en su art. 7, inc. e).

Cabe señalar, genéricamente, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

A tenor de lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad invocada por la actora, sin costas atento a su tratamiento.

VII.- Que mediante la Ley N° 23.311 se aprobó el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y su Protocolo, firmados en Ginebra el 12/4/79 y 01/11/79 respectivamente y por el Decreto N° 1026/87 se puso en vigencia el referido régimen el 1° de enero de 1988, quedando derogados los arts. 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero y toda otra disposición que se oponga a las normas del Acuerdo.

Que la Ley N° 24.425 aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC y- entre otros- el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT. Incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el "valor de transacción", tal como se define en el art. 1°, es la primera base para la determinación del valor en aduana.

El referido art. 1° dispone: "*El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8°…*".

El citado art. 8° establece -en lo que aquí interesa-en su ap. 1. c)- que "*...para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por*

pagar de las mercaderías importadas los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...".

A su vez, la Nota Interpretativa al párrafo 1 c) del mencionado artículo dice que: "*1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. 2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador*".

Que, en definitiva, según lo dispuesto por el referido art. 8 ap. 1.c. del Acuerdo de Valor del GATT, resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un "ajuste" de valor por el concepto "cánones y derecho de licencia": i) que existan cánones o derechos de licencia; ii) que exista una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y iii) que el pago de los cánones y derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas.

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

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

Así también, la doctrina se ha expresado en el sentido de que "*para determinar si existe o no una condición de venta en el sentido del art. 8.1.c) debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción. Generalmente, la obligación de pagar un canon no se estipula en el contrato de venta de las mercaderías importadas. Es más posible que ella emane de un convenio de licencia que obre por separado, el cual, además, puede haberse celebrado entre el comprador y el vendedor o entre aquél y un tercero. Teniendo en cuenta estas estipulaciones de ese convenio y las del contrato de venta, como asimismo las circunstancias particulares del caso, es que puede establecerse si los cánones se pagan como condición de venta de las mercaderías importadas.*" (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, 18/04/2013).

VIII.- Que corresponde resolver en la causa si la resolución apelda, en cuanto el confirma el cargo N° 1036/12 formulado por ajuste de los valores FOB declarados por recurrente se ajusta a derecho.

Que el referido ajuste se fundó en los informes volcados en la Nota Nº 993/12 Informe ajuste de valor, y la

liquidación de tributos -Nota 1068/12 (DV EMVI).

En la primera de las notas aludidas la División de Empresas Vinculadas (fs. 16/22 de las act. adm.) estimó que *"las regalías devengadas…tienen RELACIÓN con la mercadería reventa importada provistos por empresas pertenecientes al Grupo internacional, ya que estos participan en un proceso productivo que tiene por resultado un "**Producto Final**" cuya venta origina el devengamiento de regalías que retribuye las mencionadas licencias."*

Que, en base a ello, concluyó que correspondería que se haga repercutir sobre el valor FOB declarado, las fracciones de los cánones que a continuación se detallan: años 2007= 6.90%, 2008= 7,10%, y 2009 =7,70%.

En este sentido, la Dirección de Gestión del Riesgo aseveró que existía un correlato lógico entre el pago de regalías y las adquisiciones de las mercaderías importadas, a tenor de lo previsto en el art. 8.1 c) del Acuerdo. Asimismo, agregó que la "condición de venta" como concepto no posee un significado unívoco, pero debe ser entendida como la imposibilidad de separar el canon de la venta de las mercaderías (a fs. 264/282 de las act.adm).

En ese orden de ideas, la cuestión a resolver en autos se circunscribe en establecer la procedencia o no del "ajuste de valor" propiciado por el servicio aduanero a la luz de lo dispuesto en el art. 8° ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (Leyes Nros. 23.311 y 24.425).

IX.- Que corresponde analizar el contrato y las circunstancias particulares de la causa para así determinar si el ajuste efectuado es conforme a derecho:

i) La recurrente, Cereales Partners LLC Unión Transitoria de Empresas está conformada por dos sociedades participantes, Nestlé Argentina SA (en un 50%) y Cereales Partners LLC, Sucursal Argentina (en otro 50%).

ii) En el estudio de valor practicado por la Jefatura de la División Empresas Vinculadas, (mediante la Nota 993/2012 (DV EMVI)- a fs. 16/22 y las planillas de fs. 3/15 de las act. adm) se detectó pagos al exterior en concepto de servicios profesionales y técnicos y regalías durante los periodos 2007, 2008 y 2009 por la actora a la firma Cereales Partners Worldwide SA.

iii) El servicio aduanero informa que se realizaron operaciones comerciales con sociedades relacionadas en los términos del art. 33 de la ley 19550 (incluidos en los términos del art. 15 apartado 4, del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (leyes 23.311 y 24.425)), con las compañías CPW SA SUIZA, CPW BRASIL LTD, NESTLÉ CHILE. Declarando, importaciones por un monto de **U$S 2.546.349,38 para el año 2007, U$S 2.933.528,85 para el año 2008 y U$S 3.206.192,56 para el año 2009,** en Productos terminados adquiridos de compañías vinculadas para la reventa. (conf. Nota 993/12 -DV EMVI).

(iv) Las mercaderías importadas por la recurrente, corresponden a las posiciones arancelarias SIM 1904.10.00, siendo la descripción de la partida 1904 es "Productos a base de cereales obtenidos por inflado o tostado (por ejemplo: hojuelas o copos de maíz); cereales (excepto el maíz) en grano o en forma de copos u otro grano trabajado (excepto la harina, grañones y sémola), pre-cocidos o preparados de otro

modo, no expresados ni comprendidos en otra parte". Asimismo, la descripción de la posición arancelaria NCM 1904.10.00 refiere a "productos a base de cereales obtenidos por inflado o tostado", siendo el número siguiente, PA 1904.10.00.1, "en envases inmediatos de contenido neto inferior o igual a 1kg (R.420/99 MEYOSP)", correspondiendo la terminación 110P a "mezclas", 191T a "a base de maíz", 193X "a base de trigo", 900E "los demás". Por ello se tratarían de cereales para el desayuno ya envasados, y adquiridos de proveedor vinculado al grupo " NESTLE CHILE S.A", y "CEREALES PARTNERS FRANCE" , tal como surge las referidas planillas de fs. 3/15 de las act. adm.

(iv) La firma Cereales Partners Worldwide S.A es coordinadora y licenciada en dicha asociación empresarial, y licenciante en el contrato suscripto, tiene el derecho de utilizar y sublicenciar el uso del know-how, procesos de fabricación, fórmulas, recetas y patentes detentados por Société des Produits Nestlé y General Mills Inc., los cuales son aplicados en la producción, empaque, comercialización y distribución de productos de alta calidad en el área de los cereales para el desayuno listos para el consumo. (conf. El Contrato General de Licencia -a fs. 30/40 de autos).

(iv) **El contrato de transferencia de tecnología** -adjunto a fs. 30/40 de autos- cuya vigencia data del 01/01/2000 hasta el 31/12/2009-, se extrae que las partes son Cereales Partners Worldwide SA, (Licenciante) y Nestlé Argentina SA (Licenciataria), cuyo **objeto** es:

a) **el uso de las marcas**; licencia y derecho exclusivo para utilizar la marca dentro del territorio con respecto a los Productos (clausula 2), obligándose a usar las Marcas en productos que sean producido, procesados, envasados (en cada caso, bien sea La LICENCIADA o de conformidad con la Cláusula 25 del contrato), exportados, importados, almacenados, comercializados, y vendidos con los más altos estándares de calidad o de acuerdo a las especificaciones que puedan ser prescriptas, otorgadas o aprobadas por la licenciante (clausula 3).

Surge de la cláusula 10, **la obligación de la licenciada a usar la marca,** a vender los productos exclusivamente bajo una o más de las marcas licencias, con excepción que la licenciante haya dado previamente su autorización para no utilizarlas, no pudiéndose negar ésta salvo por razones fundadas**.**

b) **La licencia del know-how y patentes** (clausula 17) con relación a los productos dentro del territorio, y de conformidad con lo dispuesto en la cláusula 25 (referida a la fabricación y el copacking). La licencia exclusiva sobre las patentes (clausula 19) con el fin de fabricar, envasar, comercializar y vender, directa o indirectamente, los productos dentro del territorio, de conformidad con lo dispuesto en la cláusula 25. Se obliga a mantener los procesos de producción de acuerdo a los estándares establecidos por la licenciante, pudiendo la licenciada adaptar los productos con el fin de satisfacer las preferencias de los consumidores (clausula 20).

c) En la **cláusula 25** se otorga a la licenciada la facultad para que cualquiera de sus productos, sus componentes o ingredientes se produzcan o elaboren, así como sus envases, por una o más de sus empresas relacionadas en el territorio o fuera de él, y en su punto b) con previa aprobación de la licenciante, la licenciada podrá disponer que cualquiera de los Productos, componentes o ingredientes de éstos, así como su envase se produzcan o elaboren, utilizando el Know-how y sus Patentes, terceros no relacionados en el territorio o fuera de él. Conservando la licenciante el derecho de establecer las

exigencias que considere adecuadas, sobre aspectos relacionados con el control de calidad. Asimismo, deberán suscribir acuerdo de confidencialidad terceros no relacionados con la licenciada, que realicen la producción o envase de los Productos (**contrato de fabricación y el copacking**).

d) En cuanto a la remuneración de la licencia (clausula 32) se estableció que como remuneración por las licencias de Marcas, know how, patentes, modelos de utilidad, diseños industriales, procesos, secretos y fórmulas de fabricación y asistencia técnica y gerencial de producción y administración, marketing, comercialización, distribución y venta, la licenciada pagará a la licenciante por los productos elaborados y vendidos en la Argentina la siguiente remuneración mensual*: "…a) sujeto al párrafo b) abajo, el 5% bruto del importe neto de las ventas realizadas de dichos productos bajo una de las marcas; b) El 2,5% bruto del importe neto de las ventas realizadas de dichos productos sin cualesquiera de las marcas, los cuales serán utilizados como ingredientes de productos distintos de los cereales para el desayuno."*

Aclarando en dicha cláusula, que ***"No obstante lo anterior, las partes acuerdan que ninguna remuneración será debida respecto a: (i) cualesquiera de los Productos importados por LA LICENCIADA empaques de minoreo de alguna compañía afiliada de LA LICENCIADA, en relación con los cuales una remuneración ya haya sido pagada a LA LICENCIANTE; y (ii) cualesquiera de los Productos vendidos dentro o fuera del Territorio a alguna compañía afiliada de LA LICENCIADA, en relación con los cuales una remuneración será pagada posteriormente a LA LICENCIANTE sobre su comercialización subsecuente."***

e) En cuanto a los montos devengados en concepto de regalías e IVA pagados con motivo de dicho contrato, se encuentra acreditado en autos, que la recurrente abonó U$S 253.335,85 para el año 2007, U$S 322.409,97 para el año 2008 y de U$S 358.614,85 para el año 2009 a favor de Cereales Partners Worldwide SA. Específicamente, en el informe contable se informa que de las fs. 110,124 y 136 del libro Inventario y de Balances N° 1, se encuentran registrados los Estados Contables al 31/12 de los años 2007, 2008 y 2009, y surgen incluidos los montos de las Regalías en los "Gastos de Comercialización" (cfr. fs. 241/244vta., de autos).

X.- En virtud de lo expuesto, se extrae que efectivamente existe una relación contractual que involucra a Cereales Partners Worldwide SA, a Cereales Partners LLC UTE, como así también, a Compañías Afiliadas a CPW, en el ámbito de las relaciones entre las empresas del grupo económico internacional (vinculadas en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valor).

Que, el contrato celebrado otorgo a la recurrente el uso de la Marca, licencia del know-how y patentes dentro del Territorio Nacional (clausula A 2), asimismo, la recurrente se obligó a vender los productos bajo una o más de las marcas (condición de venta- clausula 10).

Sin embargo, no se desprende de está clausula, ni del análisis del propio contrato, que esta obligación de vender los productos bajo alguna de las marcas (clausula 10) se encuentre supeditada a que dichos productos, componentes, ingredientes se produzcan o elaboren, así como sus envases, por una o más de sus empresas relacionadas al grupo o a la misma licenciante, sino todo lo contrario, en la cláusula 25 se establece un contrato de fabricación y el copacking, en el cual se le otorga a la recurrente a la libertad (o facultad) de obtener dichos productos, insumos, componentes, ingredientes (se produzcan o elaboren) y

envases, por su cuenta, mediante empresas vinculadas, o a través de independientes (solo estipulándose que la CPW ejerza un control de calidad, autorización de muestras, entre otros) (ver cláusula 25 del Contrato de licencia).

En este sentido, no se da (en el caso) *el requisito de la condición de venta que refiere a la imposibilidad de separar la compra de los bienes importados del pago de los cánones o regalías, que permitan presumir que el otorgante de la licencia controla efectivamente las condiciones de la venta de las mercaderías. Ya que, el licenciante no tiene que pagar un canon para poder comprar las mercaderías sino que lo abona sobre el producido de las ventas.*

Asimismo, a mayor abundamiento, de la propia clausula 32 las partes pactaron que los productos que sean vendidos, dentro o fuera del Territorio, en empaques de minoreo desde compañías afiliadas a la licenciada (como en el caso: importación de mercaderías desde compañías vinculadas) no deberán abonar en dicho momento ninguna remuneración a la licenciante (en concepto de las licencias de Marcas, know how, patentes, modelos de utilidad, diseños industriales, procesos, secretos y fórmulas de fabricación y asistencia técnica y gerencial de producción y administración, marketing, comercialización, distribución y venta), ya que en relación a estos, específicamente, se estableció que la ***"…remuneración será pagada posteriormente a LA LICENCIANTE sobre su comercialización subsecuente.."*** (ver clausula 32 (ii) del contrato a fs. 30/40 de autos).

Situación que se verifica en el caso, conforme los pagos efectuados en concepto de regalías por la recurrente a favor de la licenciataria, tal como surge del informe contables y certificaciones obrantes en estos actuados (cfr. fs. 241/244vta., de autos y a fs. 195/200 act. adm).

En virtud de dicho, se extrae que la recurrente abono regalías, dichas regalías tienen relación con las mercaderías importadas, y las mismas fueron abonadas sobre el producido de las ventas (conf., fue pactado por las partes en la cláusula 32 (ii) del Contrato y los pagos acreditados en los informes contables y certificaciones obrantes en estos actuados).

Por lo cual, no resulta procedente el ajuste en los términos del art.8, párrafo 1° c) del Acuerdo de Valoración del GATT.

XI.- A criterio de este Vocal, corresponde mantener una interpretación estricta del concepto de "condición de venta" previsto en el art. 8.1.c) del Acuerdo de Valor del GATT, en resguardo de la seguridad jurídica que debe regir las relaciones comerciales internacionales.

La posibilidad de adicionar cánones y regalías al valor en aduana exige no solo su existencia y vinculación con las mercaderías importadas, sino además que su pago sea una condición necesaria para concretar la operación de compraventa internacional.

En el caso, no se ha acreditado tal extremo. Por el contrario, el contrato prevé expresamente situaciones en las que no corresponde el pago de regalías al momento de la importación, y permite obtener insumos o productos a través de terceros no vinculados, con aprobación técnica pero sin subordinación comercial.

En ese marco, no puede presumirse una "condición de venta" a partir de meras conjeturas ni

construcciones dogmáticas basadas en la vinculación societaria. Se requiere prueba concreta que demuestre que sin el pago del canon no habría habido venta de la mercadería, extremo que no surge acreditado en autos.

Aceptar un ajuste sobre la base de hipótesis no verificadas socavaría la previsibilidad y afectaría la legalidad tributaria, pilares esenciales para los operadores del comercio exterior.

A mayor abundamiento, es relevante considerar el comentario 25.1 del Comité de Valoración que, en lo que aquí importa, asume que resulta "…Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia (…)No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia."

En virtud de todo lo expuesto, en la causa no se encuentra acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para que proceda el incremento de los valores declarados por la firma no cabe más que desestimar el ajuste practicado por la Aduana y, por ende, el cargo formulado, con costas al Fisco.

XII.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por ello, **VOTO POR:**

1).- REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 8495/2015 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones N° 13681-27-2012/1, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por CEREALES PARTNERS LLC UTE y, por ende, el cargo N° 1036/12.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Por razones de economía procesal, me remito al relato de los hechos efectuado en el voto del vocal preopinante dando aquí por reproducidos los antecedentes generales del caso.

II.- En tales condiciones, cabe recordar que la resolución DE PRLA N° 8495/2015, dictada por el jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones N° 13681-27-2012/1, desestimó la impugnación presentada por CEREALES PARTNERS LLC UTE y confirmó el Cargo N° 1036/2012, mediante el cual se notificó un ajuste de valor practicado conforme al Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 24.425). Efectivamente, el acto administrativo determinó una diferencia de U$S 72.424,38 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e impuesto al valor agregado (IVA), y una suma adicional de $ 65.570,58 por IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, correspondientes a operaciones verificadas durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

III.- Así las cosas, advierto que los agravios introducidos por la recurrente carecen de la entidad necesaria para fundar una declaración de nulidad. Cabe consignar que la nulidad, en materia administrativa, no puede erigirse en un fin en sí mismo, pues su función es tutelar la juridicidad sustancial y no consagrar un formalismo vacío. La declaración de nulidad se justifica solo cuando el vicio afecta de modo esencial el debido proceso o priva de eficacia al acto en su contenido sustantivo. En los supuestos donde la relación jurídica se encuentra plenamente reglada —como ocurre en materia tributaria— el margen de discrecionalidad es inexistente y los derechos del administrado pueden restablecerse eficazmente mediante la revisión sustancial de lo actuado, sin necesidad de anular el procedimiento previo. Por ello, cuando el recurrente tiene oportunidad de reproducir en sede jurisdiccional sus planteos defensivos, con posibilidad cierta de éxito y sin restricción probatoria, la nulidad deviene un remedio excesivo e innecesario. El proceso aduanero —en cuanto permite ofrecer prueba, controvertir hechos y discutir la validez jurídica del cargo— cumple la función de saneamiento que el derecho reconoce como suficiente para reparar las deficiencias formales. En consecuencia, tratándose de una cuestión estrictamente reglada, donde la medida de la obligación se determina por parámetros objetivos y no por valoración discrecional, la nulidad no puede ser admitida como solución primaria, ya que ello equivaldría a sacrificar el principio de conservación del acto y el mandato de resolver en función de la verdad material. Tal interpretación ha sido sostenida reiteradamente por este Tribunal —v.gr. en “Mirror Holding S.A.”, 15/09/2006, Expte. N° 20.440-I— y se encuentra plenamente acorde con la doctrina constante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros), conforme la cual no toda irregularidad formal implica la nulidad del acto administrativo, debiendo privilegiarse la efectividad del control sustancial y la preservación del debido proceso legal.

Así y todo, sin duda alguna, merece un análisis particular el agravio introducido por la recurrente respecto de la supuesta vulneración del derecho de defensa derivada —según su postura— de la adhesión que la resolución impugnada efectuó a las Notas elaboradas por la División Empresas Vinculadas. Tal como he sostenido en la causa antes citada, la remisión o adhesión a un dictamen técnico no configura, por sí sola, una omisión del deber de motivar. Antes bien, constituye una práctica reconocida por el ordenamiento jurídico administrativo, en tanto permite al órgano decisor asumir como propios los fundamentos de otro acto o informe, siempre que lo haga en forma expresa, clara y razonada, y que el documento al cual se adhiere contenga una motivación suficiente y jurídicamente válida. En este sentido, la motivación no se agota en la extensión literal del acto, sino que se satisface mediante la referencia concreta a antecedentes que expresen la causa, los hechos y el derecho aplicable. La finalidad del deber de motivar no es exigir un ejercicio retórico ni una repetición de argumentos, sino garantizar la transparencia del razonamiento decisorio y la posibilidad de control jurisdiccional. Por lo tanto, la adhesión fundada a un dictamen técnico no vulnera la garantía de defensa, sino que, por el contrario, contribuye a la coherencia del proceso decisorio, evitando duplicidades y asegurando que el acto final se construya sobre bases técnicas y jurídicas verificables. Solo la ausencia de remisión expresa, la falta de razonamiento propio o la referencia a un documento carente de sustento objetivo podrían configurar, eventualmente, una violación del deber de motivación. Ninguna de esas circunstancias se verifica en autos.

Cabe agregar, en esta línea, que la denominada motivación in aliud actum —esto es, aquella que se cumple mediante la remisión o adhesión expresa a los fundamentos contenidos en otro acto, informe o dictamen técnico— constituye una práctica consolidada y plenamente legítima en el derecho administrativo

contemporáneo. Este mecanismo responde a la idea de que la motivación no requiere una reiteración literal de argumentos previamente expuestos, sino la manifestación inequívoca de que el órgano decisor asume como propios los fundamentos a los que remite, en tanto estos sean accesibles, comprensibles y jurídicamente suficientes. De este modo, la motivación in aliud actum cumple con la función esencial de la motivación en sentido material al asegurar la transparencia de la decisión administrativa, posibilitar su control judicial y garantizar la racionalidad del ejercicio de la potestad pública. Negar validez a esta modalidad supondría imponer un formalismo innecesario, contrario al principio de economía procedimental y al valor sustancial de la motivación como manifestación del razonamiento lógico-jurídico del decisor. En consecuencia, siempre que la adhesión sea explícita, razonada y recaiga sobre documentos con fundamentación suficiente, la motivación in aliud actum satisface plenamente las exigencias del ordenamiento, sin que pueda reputarse lesiva del derecho de defensa.

Por consiguiente, no se advierte irregularidad alguna en la modalidad adoptada por la resolución cuestionada. La adhesión efectuada por la autoridad decisora no puede interpretarse como una renuncia a su competencia ni como una omisión de su deber de motivar, sino que debe entenderse como una expresión válida de voluntad administrativa, en tanto el dictamen al que se remite satisface los estándares exigidos por el ordenamiento jurídico y se encuentra debidamente incorporado al expediente.

Cabe concluir, entonces, que el agravio en cuestión carece de entidad suficiente para conmover la validez del acto impugnado, por cuanto las supuestas deficiencias denunciadas no han causado al actor una situación de indefensión ni un perjuicio irreparable en esta instancia.

En consecuencia, corresponde el rechazo del planteo de nulidad articulado por el recurrente en este punto.

En cuanto a las costas, aunque el agravio fue tratado previamente, es importante señalar que el recurrente no lo presentó como una excepción procesal independiente, sino como una defensa adicional contra el acto apelado, con el fin de obtener su revocación. Dado que no se generó una actividad procesal autónoma sobre este punto, no corresponde imponer costas al respecto.

IV.- Pues bien, conforme se desprende de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, la Aduana procedió a formular y notificar el cargo que dio origen a la presente controversia, reclamando al actor el pago de una diferencia de tributos respecto de las destinaciones de importación definitivas documentadas durante el período comprendido entre los años 2007, 2008 y 2009 identificadas a fs. 3/15 del expediente administrativo respectivo (“Despachos”). A tal efecto, fundó la determinación del cargo 1036/2012 (“Cargo”) en las Notas N° 1068/12 (DV EMVI) de fecha 31 de octubre de 2012 obrante a fs. 1 (“Nota 1068”) y N° 993/12 (DV EMVI) “Estudio de Valor” de fecha 16 de octubre de 2012 obrante a fs.16/22 (“Nota 993”), ambas incorporadas a las actuaciones administrativas. Sobre esa base, la Aduana practicó la liquidación obrante a fs. 2, luego notificada a fs. 24; por su parte la reliquidación del cargo de fs. 263, fue notificada con la resolución apelada.

Asimismo, en consonancia con lo señalado por el servicio aduanero en la Nota 1068, el Cargo derivó del estudio de valor que la aduana le inició al actor con el objeto de dilucidar si correspondía adicionar a los precios FOB declarados, las regalías que el importador había devengado durante los ejercicios fiscales de 2007, 2008 y 2009. Cabe destacar que, según consta a fs. 20 del expediente administrativo, la Aduana

precisó (punto IV) que las mercaderías objeto de análisis consistieron en productos terminados destinados a la reventa en el mercado interno.

En consecuencia, sustanciada que fue la investigación de valor, la Aduana estimó que existían fundamentos que justificaban dudar de los precios declarados por el actor en los referidos Despachos. En tal sentido, procedió a practicar los correspondientes ajustes de valor conforme lo dispuesto por el artículo 8, párrafo 1, inciso c) del Acuerdo, basándose en las conclusiones alcanzadas en la Nota 993/12 y, especialmente, en la fórmula de cálculo que obra a fs. 22 (punto VI) del expediente administrativo. Así, se estableció el porcentaje que representaron las regalías devengadas en relación con el valor FOB total de las mercaderías importadas para la reventa en plaza.

De este modo, los porcentajes determinados —a saber, 6,90% s/FOB para el ejercicio 2007, 7,10% s/ FOB para el ejercicio 2008 y 7,70% s/ FOB para el ejercicio 2009— fueron aplicados a los Despachos, resultando de ello las diferencias tributarias consignadas en la liquidación obrante a fs. 2, cuya notificación se materializó conforme consta a fs. 24 de las actuaciones administrativas citadas.

Finalmente, una vez notificado el Cargo, el actor interpuso recurso de impugnación, el cual fue sustanciado por el propio servicio aduanero conforme el procedimiento previsto a tal efecto.

Como consecuencia de la aludida sustanciación, la División Empresas Vinculadas formuló la Nota 1182/2014 (DV EMVI) de fecha 14/10/2014 (fs. 264/282 de las actuaciones administrativas) que en lo sustancial: 1) citó textualmente el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo y la parte pertinente de la Nota Interpretativa al art. 8 que indica que los cánones y derechos de licencia comprenden a los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derecho de autor; 2) indicó que los pagos directos e indirectos a los que se refiere el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo permiten estas posibilidades: a) que el canon se pague directamente como consecuencia de una estipulación del contrato de venta; o, b) que se pague indirectamente como consecuencia de una obligación que surja de otra fuente, como por ejemplo de un contrato de licencia distinto del de venta; 3) mencionó que debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción ya que la práctica indica que generalmente la obligación de pagar un canon, surge de un contrato de licencia que obra por separado, sin que ninguno de ambos contratos -ni el de venta ni el de licencia- haga referencia al otro; 4) reseñó la opinión de la doctrina sobre lo que se considera “condición de venta” coincidiendo con Glashoff y Sherman en el sentido de que la expresión “condición de venta” no tiene un significado único y claro que se pueda aplicar automáticamente a los distintos casos de la vida mercantil y que siempre el pago del canon o de un derecho de licencia es “una condición de venta si, de no mediar el pago de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido al precio acordado ”. Al mismo tiempo, (fs. 267) citó la opinión doctrinaria del Dr. Zolezzi destacando palabras del autor en el sentido de que la condición de venta debe buscarse en la interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible; 5) describió el núcleo del debate impugnativo indicando que a su criterio el licenciante 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: así detalló los elementos que a su juicio deben considerarse para determinar dicho control, dividiéndolos entre aquellos que son concernientes a los productos, al fabricante y al control real por el licenciante; 6) se explayó sobre la condición distintiva de la marca y su contenido económico; 7) recalcó que el estudio de valor y en

consecuencia el Cargo fueron efectuados sobre operaciones de importación con vinculadas de productos finales licenciados; 8) indicó que es evidente que existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte del actor de mercaderías a fabricantes independientes del exterior y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un canon según las contrataciones celebradas y analizadas en el marco del estudio de valor y del presente caso; y, 9) concluyó (fs. 280) que la firma importadora basó su actividad comercial "*en la reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior, provista por vendedores vinculados del exterior, así de un proceso de fabricación mixto. En él han participado insumos y mano de obra nacionales junto con una proporción de materias primas, materiales e insumos de origen extranjero provisto por vendedores vinculados en independientes, situación esta en la que se da por entendido que el vendedor fabricante del exterior, debe condicionar la fabricación del producto licenciado, al hecho que el importador cuenta con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica*" (punto 3.1).

En definitiva, la aduana ratificó su posición entendiendo que las regalías abonadas por el actor implicaron una condición de venta.

V.- En ese estado de situación, nada nuevo digo al señalar que en el Acuerdo subyace un principio general de autonomía de la voluntad entre las partes, reconociéndose que el precio de transacción, libremente convenido, refleja —en la mayoría de los casos— el valor real de las mercancías. En efecto, este principio otorga protagonismo a la autonomía de la voluntad, en tanto considera, como regla general, el precio efectivamente pagado o por pagar en el marco de las operaciones comerciales celebradas entre el comprador y el vendedor, siempre que se verifiquen ciertas condiciones expresamente contempladas.

Ahora bien, no puede soslayarse que el propio Acuerdo prevé excepciones que operan como límites a dicho principio de autonomía, con la finalidad de garantizar una valoración aduanera que resulte justa y objetiva. En consecuencia, la valoración en aduana de las mercaderías importadas debe efectuarse conforme las disposiciones del referido instrumento internacional. En tal sentido, el Acuerdo dispone que la primera base para la determinación del valor en aduana es el valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercaderías cuando estas se venden para su exportación al país de importación (arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas).

De manera concordante, cabe precisar que el sistema de valoración aprobado por el Acuerdo se estructura sobre un criterio principal, previsto en el artículo 1, complementado por criterios secundarios que deben aplicarse, como regla general, en forma sucesiva y en el orden en que se enumeran —con la única salvedad de la facultad de invertir el orden de aplicación en lo que respecta a los artículos 5 y 6—. Así las cosas, el valor en aduana de las mercaderías importadas, según la definición contenida en el artículo 1, será el valor de transacción, constituyendo la primera base para la determinación de dicho valor, conjuntamente con las previsiones del artículo 8, referidas a los ajustes al precio efectivamente pagado o por pagar. En consecuencia, recién cuando no resulte posible establecer el valor de transacción conforme al método primario del artículo 1, será procedente acudir a las restantes bases de valoración, previstas en forma sucesiva y excluyente en los artículos subsiguientes.

En este orden de ideas, resulta pertinente destacar que el artículo 17 del Acuerdo establece que sus

disposiciones no deben interpretarse de manera que limiten o cuestionen la facultad de la Administración de Aduanas para verificar la veracidad o exactitud de cualquier información, documento o declaración que se presente a los fines de la valoración en aduana. Por ende, se refuerza la potestad del servicio aduanero para ejercer un control efectivo sobre los elementos que conforman el precio declarado.

Sobre la base de este marco normativo y, como se desprende de los considerandos que anteceden, el servicio aduanero consideró que los precios documentados por el importador —determinados mediante el método previsto en el artículo 1— debían ser objeto de un ajuste conforme lo estipulado en el artículo 8, apartado 1, inciso c) del Acuerdo. Por consiguiente, la evaluación de dicho extremo se torna esencial para determinar la procedencia de los ajustes aplicados y, en definitiva, para apreciar la validez y justicia del acto administrativo aquí recurrido.

En consecuencia, corresponde resolver la presente apelación a la luz de las disposiciones del Acuerdo, considerando, además, las particularidades propias de la relación comercial y contractual que vinculó al importador con el licenciante extranjero, circunstancia que reviste especial importancia a los fines de esclarecer la naturaleza de las operaciones y la justificación del ajuste efectuado.

VI.- En la tarea de determinar si corresponde adicionar al valor en aduana el pago de regalías conforme al artículo 8.1.c) del Acuerdo, resulta imprescindible mirar más allá de la letra del contrato. En efecto, se impone un examen que penetre en la lógica jurídica, económica y funcional que gobierna la relación entre los sujetos que intervienen en la operatoria internacional bajo análisis.

Claramente, la relación que nos ocupa excede un mero juego de voluntades contractuales. Así surge, con claridad meridiana, de la propia conformación de Cereales Partners LLC UTE ("UTE"), una Unión Transitoria de Empresas integrada por partes iguales entre Nestlé Argentina S.A. y la sucursal argentina de Cereales Partners LLC. (fs. 6 a 29 del expediente principal). En consecuencia, la importadora no aparece como una entidad desvinculada, sino como el engranaje operativo de una maquinaria corporativa más amplia, coordinada y estratégicamente diseñada.

No por casualidad, la UTE celebró un contrato de licencia (“Contrato”) con Cereales Partners Worldwide S.A. ("CPW") (fs. 30/40 del expediente principal), entidad que no sólo actúa como titular de marcas, sino como vértice de la alianza mundial entre Nestlé y General Mills en el competitivo universo de los cereales para desayuno. Fue en este marco que la licenciataria obtuvo, de manera exclusiva, el derecho a usar las marcas, patentes y el know-how de CPW, a cambio del pago de regalías equivalentes al 5% bruto de las ventas netas en productos licenciados y al 2,5% bruto del importe neto de las ventas de aquellos productos utilizados como ingredientes sin referencia a marcas (fs. 36 vuelta del expediente principal).

Precisamente, esta estructura contractual se hallaba anclada en una realidad económica que excedía lo meramente formal. En efecto, no estaba en discusión que la UTE hubiera importado los productos de origen chileno correspondientes a la posición arancelaria 1904.10.00 casi en su totalidad de Nestlé Chile, empresa vinculada al mismo conglomerado, y solo en una oportunidad lo hubiera hecho desde Cereales Partner France (una destinación de importación definitiva detallada a fs. 3 de las actuaciones administrativas).

Sin embargo, corresponde destacar ciertas circunstancias atinentes a la nómina de destinaciones sobre las

que el servicio aduanero aplicó los ajustes determinados, pues ellas inciden directamente en la forma en que corresponde resolver. Así las cosas, en el listado obrante a fs. 3/15 de las actuaciones administrativas, además de las mercaderías detalladas en el párrafo anterior, se registró lo siguiente:

1.- Una destinación de importación definitiva de mercadería de origen chino, correspondiente al proveedor Index Promotions Inc. (fs. 4 de las actuaciones administrativas), identificada bajo el número 07 001 IC04 055135N y la posición arancelaria 9505.90.00 a la cual se le asignaron los siguientes importes y conceptos tributarios:

Destinación	**Código**	**Descripción**	**Importe**
07001IC04055135N	010	Derechos de Importación	20,15
07001IC04055135N	011	Tasa de Estadística	0,50
07001IC04055135N	415	I.V.A.	25,49
07001IC04055135N	424	Imp. a las Ganancias	3,64

A tal efecto, resulta necesario recordar que el contrato que justificó el ajuste de valor se encontraba circunscripto exclusivamente a cereales para el desayuno listos para el consumo, y no abarcaba juguetes, tal como surge de la descripción clasificatoria de la posición bajo análisis (capítulo 95: JUGUETES JUEGOS Y ARTÍCULOS PARA RECREO O DEPORTE; SUS PARTES Y ACCESORIOS; partida 05: ARTÍCULOS PARA FIESTAS, CARNAVAL U OTRAS DIVERSIONES, INCLUIDOS LOS DE MAGIA Y ARTÍCULOS SORPRESA; y subpartida 90.00: Los demás).

2.- Asimismo, se identificaron dos destinaciones de mercadería de origen suizo que, aunque el proveedor fuera Nestlé Chile, no correspondían a mercadería comprendida en el contrato bajo estudio, toda vez que en ambos casos se trataba de mercadería de la posición arancelaria 8523.40.29, cuya descripción es la siguiente: CAPITULO 85: MAQUINAS, APARATOS Y MATERIAL ELECTRICO Y SUS PARTES; APARATOS DE GRABACION O DE REPRODUCCION DE SONIDO, APARATOS DE GRABACION O DE REPRODUCCION DE IMÁGENES Y SONIDO EN TELEVISION Y LAS PARTES Y ACCESORIOS DE ESTOS APARATOS; PARTIDA 23: DISCOS, CINTAS, DISPOSITIVOS DE ALMACENAMIENTO PERMANENTE DE DATOS A BASE DE SEMICONDUCTORES, TARJETAS INTELIGENTES (“SMART CARDS”) Y DEMAS SOPORTES PARA GRABAR SONIDO O

GRABACIONES ANALOGAS, GRABADOS O NO, INCLUSO LAS MATRICES Y MOLDES GALVANICOS PARA FABRICACION DE DISCOS, EXCEPTO LOS PRODUCTOS DEL CAPITULO 37; SUBARTIDA 24: Soportes ópticos.

Las destinaciones involucradas y la participación dineraria de ambas operaciones en el monto del cargo intimado por el servicio aduanero se consignan seguidamente:

Destinación	Código	Descripción	Importe
09001IC04017217Y	010	Derechos de Importación	22,50
09001IC04017217Y	011	Tasa de Estadística	0,70
09001IC04017217Y	415	I.V.A.	34,41
09001IC04017217Y	424	Imp. a las Ganancias	4,92
09001IC0504479V	010	Derechos de Importación	32,35
09001IC0504479V	011	Tasa de Estadística	1,01
09001IC0504479V	415	I.V.A.	49,46
09001IC0504479V	424	Imp. a las Ganancias	7,07

En consecuencia, la presencia de destinaciones ajenas al contrato que motivó el ajuste de valor no resulta un aspecto menor, pues afecta la homogeneidad del universo de operaciones sobre el cual el servicio aduanero basó su liquidación. Desde esta perspectiva, las importaciones correspondientes a juguetes y

soportes ópticos no guardaban vinculación funcional ni económica con el contrato de licencia relativo a cereales listos para el consumo, por lo que su inclusión carecía de justificación jurídica y metodológica.

VII.- Sin perjuicio de las salvedades que anteceden, no se encuentra controvertido en autos que el actor importó casi con exclusividad mercaderías que adquiría mayoritariamente a Nestlé Chile y, que las tres sociedades involucradas (la UTE, CPW y el proveedor – Nestlé Chile-, se encontraban vinculadas entre sí en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración GATT/OMC. A mayor abundamiento, en sus estados contables “el importador informa haber realizado operaciones comerciales con sociedades relacionadas en los términos del Art. 33 de la Ley 19.550, por ende, incluidos los términos del artículo 15 apartado 4, del Acuerdo de Valoración GATT/OMC (Leyes 23.311 y 24.425) con las siguientes compañías” enumerándose, entre otras, a Nestlé Chile (fs. 17 de las actuaciones administrativas).

Dicha afiliación implica un control conjunto de sus operaciones comerciales y estratégicas, lo cual permite inferir que las decisiones fundamentales en materia de producción, distribución y fijación de precios no se adoptan de forma autónoma, sino dentro de un marco común de gobernanza empresarial.

En consecuencia, esta realidad económica, que excede los límites formales del derecho societario, obliga a considerar que la relación entre las partes no puede analizarse únicamente desde la perspectiva de la separación jurídica, sino que debe atenderse al contenido sustancial de su vinculación funcional y económica. Ello por cuanto, no basta con mirar los términos de un contrato ni con calcular por inercia el precio de una transacción. Hay que detenerse. Mirar de cerca. Escuchar lo que las cláusulas dicen en voz baja. Percibir los vínculos que subyacen a lo que, en apariencia, es una compraventa más dentro del comercio internacional.

En consecuencia, en cuanto aquí es de específico interés, a fin de determinar si las regalías constituyen una condición de venta en el contexto del presente caso, resulta fundamental acudir tanto a pruebas documentales como a evidencias de comportamiento comercial. Al unísono es importante reparar que, en el ámbito contencioso-administrativo, el estándar de prueba aplicable para determinar si las regalías constituyen una condición de venta es el de preponderancia de la evidencia, lo cual no exige demostrar con certeza absoluta la conexión entre dichas regalías y la operación de venta. En pocas palabras, este estándar implica que basta con que la evidencia presentada muestre que es más probable que la relación exista que no, porque a diferencia del proceso penal, en el cual el estándar de prueba demanda un grado de certeza elevado —la culpabilidad debe probarse "más allá de toda duda razonable"—, en el proceso contencioso-administrativo el objetivo es establecer una probabilidad mayoritaria.

En términos más claros, este tribunal entiende que la preponderancia de la evidencia es el estándar adecuado, dado que las controversias en este ámbito generalmente versan sobre relaciones patrimoniales y obligaciones administrativas, en lugar de derechos fundamentales cuyo resguardo exigiría un mayor nivel de certeza. Así, este estándar permite una evaluación flexible y proporcional a la naturaleza de la controversia, basada en el equilibrio de probabilidades y en el conjunto de pruebas documentales y de comportamiento comercial que obren en el expediente. En consecuencia, al aplicar la preponderancia de la evidencia en el caso presente, este tribunal bien puede considerar que los pagos de regalías constituyen una condición de venta si las pruebas aportadas en su conjunto permiten concluir que, en su mayoría, es más probable que dichos pagos estén relacionados con la venta de los productos que no lo estén.

Ahora bien, no se discute que CPW actúa como coordinadora mundial de la asociación empresarial entre Nestlé y General Mills, y que en virtud de ese rol posee el derecho de utilizar y sublicenciar know-how, procesos, fórmulas, recetas y patentes desarrolladas por ambas compañías matrices. En consecuencia, este conjunto de activos intangibles —que excede la simple cesión de una marca— se encuentra incorporado materialmente en los productos importados, cuyas características finales responden directamente a los estándares definidos por el licenciante.

En virtud del Contrato, el uso de los activos intangibles —incluyendo marcas, fórmulas, patentes, diseño, know-how y procesos— se encuentra expresamente limitado a la licenciataria. A mayor abundamiento, la lectura integral de las cláusulas contractuales permite concluir que tales derechos no solo son conferidos con carácter exclusivo, sino que están sujetos a estrictos mecanismos de control por parte de la licenciante, los cuales excluyen cualquier posibilidad de que terceros ajenos accedan a ellos sin autorización previa.

En efecto, la cláusula 2 establece que la licenciante otorga a la licenciataria una licencia exclusiva para usar las marcas dentro del territorio y en relación con los productos, prohibiendo expresamente su uso respecto de productos no comprendidos en el contrato sin aprobación previa (artículo 3). A su turno, la cláusula 4 dispone que ningún producto puede ser comercializado o vendido bajo las marcas licenciadas que no hayan sido aprobados previamente por escrito. Por añadidura, la cláusula 10 indica que el actor venderá los productos exclusivamente bajo una o más de las marcas, que usará las marcas exclusivamente sobre los productos o con relación a los mismos y en las cláusulas 6 y 8 se compromete a no usar ninguna marca que se parezca a cualquiera de las marcas del Contrato o que pueda causar engaño, confusión o error. Del mismo modo, el capítulo B otorga una licencia exclusiva sobre el know-how, procesos de fabricación, recetas, fórmulas y patentes para producir, empacar y comercializar los productos. Asimismo, el capítulo E impone la obligación de promocionar las marcas licenciadas en el territorio.

En consecuencia, el análisis de estas cláusulas permite sostener, con fundamento contractual concreto, que el régimen de licencia no solo habilita al licenciatario, sino que excluye a cualquier otro actor económico que pretenda importar o comercializar los productos sin intervención de CPW. En el presente caso, tal afirmación se refuerza aún más si se considera que las mercaderías objeto de análisis son productos terminados que ingresaron al país con la marca y la tecnología ya incorporadas. Por ello, las cláusulas del Contrato no solo condicionan cómo debe fabricarse un producto, sino que resultan esenciales para que los bienes puedan ser importados legalmente y luego revendidos en el mercado argentino. En particular, la cláusula que concede a la licenciataria el acceso exclusivo al know-how, recetas, procesos y patentes adquiere singular importancia, ya que, aunque la licenciataria no intervenga en el proceso de fabricación local, los productos que importa fueron elaborados en el extranjero utilizando precisamente ese conocimiento técnico. Por lo tanto, el pago de regalías no puede considerarse ajeno o posterior a la importación, sino que remunera el uso previo de activos intangibles que ya se encuentran incorporados en el producto terminado. De este modo, el Contrato asegura que solo quien ostenta la licencia puede importar y comercializar legalmente dichos productos con esas características, reforzando su función como instrumento esencial dentro del funcionamiento integrado del grupo económico. En consecuencia, lejos de ser un contrato accesorio o meramente formal, el Contrato se erige como un componente central del esquema operativo transnacional de la empresa, en tanto define no solo el acceso a los derechos de propiedad intelectual, sino también quién está habilitado a comercializar los productos importados y bajo qué condiciones. Esta configuración jurídica se completa con una serie de condiciones operativas y

comerciales —como la obligación de aprobación previa, el control de calidad, la prohibición de sublicencia, la presencia de la marca en el producto terminado y la vinculación estructural entre licenciante y licenciataria— que, en su conjunto, permiten calificar al pago de regalías como condición de venta conforme al artículo 8.1.c) del Acuerdo, y justificar su incorporación al valor en aduana como un ajuste necesario y legalmente previsto.

A todo lo anterior, cabe sumar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Ford Argentina SCA (21.950-A) c/ DGA", sentencia del 28/05/2013, en el que se afirmó que la concertación del canon constituye una condición implícita de venta cuando el producto importado incorpora tecnología y estándares definidos por el licenciante. En efecto, según se desprende de las consideraciones vertidas en dicho pronunciamiento, se concluyó que para fabricar productos con la marca resulta imprescindible importar productos que posean la tecnología definida según normas de producción que dan lugar al producto final que tiene identidad propia y sobre el que se basa el pago del canon, como asimismo que la concertación del canon constituye una condición de venta implícita para importar insumos provistos por el licenciante. Tal como allí se afirmó, el hecho de que el producto no pueda ser comercializado legalmente sin el uso de esos intangibles determina que el pago de regalías sea un requisito indispensable para que la operación de compraventa se perfeccione.

Esta doctrina encuentra plena aplicación en el presente caso, aunque aquí no se trate de insumos sino de productos terminados. Justamente, la relación es aún más directa: no existe una etapa de fabricación local donde pudiera discutirse si el know-how ha sido utilizado o no. El producto llega al país ya confeccionado, con las marcas, fórmulas y procesos previamente definidos y aplicados. Así, la regalía pactada remunera directamente el uso de esos activos intangibles en origen, sin los cuales la importación no sería posible. Por tanto, si en el caso Ford —donde se trataba de insumos— la Corte entendió que existía condición implícita de venta, con mayor razón debe concluirse en igual sentido cuando el producto llega listo para su comercialización, moldeado desde su origen por los estándares que impone el contrato de licencia.

Así planteada la cuestión, corresponde puntualizar que para que proceda válidamente el ajuste al valor en aduana por regalías conforme al artículo 8.1.c) del Acuerdo, deben cumplirse tres requisitos concurrentes: primero, que los cánones estén relacionados con las mercancías que se valoran; segundo, que el pago del canon constituya una condición de venta; y tercero, que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar por las mercancías.

En el caso bajo examen, tales condiciones se verifican de manera inequívoca. En primer lugar, el canon pactado retribuye directamente el derecho a comercializar las mercaderías importadas. Así, el capítulo B del Contrato, concede acceso al know-how, recetas, procesos y patentes. Esto significa que, aunque no haya fabricación local, el producto que se importa fue fabricado usando ese know-how. Por tanto, el pago de regalías remunera el uso pasado de esos activos en la producción del bien que ahora se importa. Esta cláusula vincula el pago de regalías con el producto que se importa terminado. En lo que concierne a la contraprestación económica, el artículo 32.a establece el pago de regalías equivalentes al 5% de las ventas netas. Dichas regalías se calculan sobre cada unidad vendida y se vinculan exclusivamente a productos licenciados.

De tal mecánica se desprende una relación directa entre el producto importado y el pago exigido por la

licencia, lo que evidencia su carácter no opcional ni abstracto, sino concreto y sistemático.

En segundo lugar, y complementando lo afirmado precedentemente, la licencia es obligatoria y su cumplimiento condiciona el acceso al producto. En efecto, la licenciataria solo puede comercializar productos aprobados por CPW, lo cual refuerza que, aunque los productos se fabriquen en otro país, la licenciataria no tiene autonomía para venderlos en Argentina sin aprobación previa. Esto otorga al licenciante control sobre qué productos se pueden importar y revender, aunque no intervenga en la venta directa. Al mismo tiempo, no puede olvidarse que la licenciataria no es una compradora neutral, sino parte de una estrategia global de posicionamiento de marca, ya que su rol es actuar como brazo comercial del licenciante en el país, reforzando la idea de integración funcional entre las partes que intervienen en la operación. Bajo esa óptica, la escisión formal entre el contrato de licencia y la compraventa internacional no impide reconocer su íntima interdependencia. La posibilidad de importar los productos objeto de compraventa queda subordinada a la previa existencia y vigencia del Contrato.

En definitiva, aunque la licenciante no sea el proveedor, ejerce un rol de control y habilitación que influye decisivamente sobre las condiciones de la transacción.

Por último, el pago se realiza en forma independiente del precio de compra pactado con el proveedor. En efecto, en lo que respecta al tratamiento del pago de regalías desde el punto de vista de su inclusión en el precio de las mercaderías, cabe puntualizar que el Contrato y la mecánica de facturación acreditan que dichas regalías se devengan y liquidan separadamente del precio pactado con el proveedor extranjero. Esta circunstancia evidencia que el precio facturado por Nestlé Chile —y declarado por el actor ante la Aduana— no contempla el canon correspondiente al uso de marcas, patentes, fórmulas y know-how. En este contexto, el núcleo del conflicto planteado por el actor radica precisamente en su interpretación de que tales pagos no deben adicionarse al precio declarado, al considerar que no constituyen una condición de venta para la exportación al país de importación. Sin embargo, esta postura no se condice con el contenido del Contrato ni con las circunstancias objetivas que rodean la operatoria.

Todo lo expuesto permite concluir que la regalía abonada por la UTE a CPW constituye una condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo y que, como tal, corresponde su incorporación al valor en aduana de las mercaderías importadas.

Cabe indicar, finalmente, que este criterio coincide con lo resuelto por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal – Sala III, en la causa 25364/2023 “Cereales Partners LLC UTE (TF 37553-A) c/ DGA s/recurso directo”, sentencia del 6 de agosto de 2024, donde se ventiló una cuestión análoga. Si bien en aquel caso el proveedor fue CPW Brasil Ltda. y en el presente se trata de Nestlé Chile, la estructura jurídica, la identidad funcional del licenciante y la mecánica de pagos resultan esencialmente idénticas. Así las cosas, debe concluirse que el canon pactado constituye una condición de venta y, como tal, debe ser incorporado al valor en aduana.

VIII.- Sentado lo que antecede, corresponde evaluar si el servicio aduanero determinó apropiadamente el quantum del Cargo y en tal sentido es necesario considerar que el actor no objetó ni la fórmula utilizada ni el importe consignado como de valor FOB de las importaciones ni las regalías utilizadas a los fines del cálculo del ajuste.

Como consideración preliminar, es necesario indicar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que su jurisprudencia es obligatoria respecto de todos los tribunales inferiores a efectos de la adecuada salvaguardia de la unidad jurídica en la interpretación ínsita en el principio consagrado en el art. 116 de la C.N., habiéndose calificado a sí misma como "intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia", como lo son, v.gr., el Código Aduanero. Y pese a que la Corte Suprema "sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos [...]. De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia..." (C.S., "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo", del 4/7/85, "Fallos", 307-1094 y sus citas).

Ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, C.N. [actualmente, art. 116, según la reforma de 1994], y art. 14, ley 48, "Fallos", 212-51); extremo que corresponde extender a la actuación de este Tribunal Fiscal, en tanto ejerce funciones jurisdiccionales sustantivas o materialmente judiciales, como órgano de justicia fiscal y aduanera, imparcial e independiente de la Administración activa.

A lo expuesto se agrega que la Corte Suprema ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos bastan para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, "pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional" ("García, Sixto E.", del 30/6/99; Suplemento de Jurisprudencia Penal de "La Ley", del 27/9/99, p. 30).

IX.- En consecuencia, en cuanto a la procedencia del IVA adicional y anticipo del impuesto a las ganancias, debe estarse a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación establecida a partir de la sentencia de fecha 26 de noviembre de 2019 dictada en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN - DGA resol. 2590/06 (Expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A), ocasión en la que -entre otras cuestiones-, la Corte tuvo que determinar si "la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos".

Así, la Corte indicó con relación a ambas percepciones que "… 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 tales circunstancias, la Corte sentó doctrina indicando 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 (arg. 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, el servicio aduanero carece de facultades para exigir en el cargo los importes correspondientes a las percepciones de IVA y de impuesto a las Ganancias.

X.- Respecto del agravio referido a la supuesta improcedencia del IVA 21% 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 y 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. 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%].

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 Decreto reglamentario de la ley del IVA aclara que importación definitiva es la que el Código Aduanero refiere como importación para consumo, que este último define como aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero (art. 636 C.A.).

En ese sentido, de acuerdo con el inciso c) del artículo 1° de la ley del impuesto, 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 hecha 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).

A mayor abundamiento, 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 del 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 Importación (llamado IVA Tasa General) se calcula sobre el valor CIF al que se agregan los derechos de importación y la tasa de estadística de corresponder. En síntesis, las mercaderías que han de importarse vienen –o deberían venir– libres de impuestos y, al importarse en forma definitiva, tributan el IVA. Por tanto, el importador tendrá, en su liquidación del impuesto, un crédito fiscal que deducirá del débito generado con la venta de la mercadería importada, 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%].

Es por esa razón que no conmueve tal convencimiento el argumento sostenido por el actor en el sentido de que se estaría realizando un pago doble sobre las licencias, habidas cuentas de que no exige mayor esfuerzo de razonamiento comprender que el valor agregado que el intangible representa no está incluido en el precio. Sentada la idea de que la marca y la tecnología incorporada representa un valor agregado -en el país de fabricación- al producto importado, va de suyo que si lo que el IVA TG busca gravar es el total del valor agregado al producto en el exterior, ninguna duda cabe en la determinación del quantum del impuesto no puede dejar de incluirse la totalidad de dicho valor. Verdaderamente es prerrogativa exclusiva del legislador determinar la base de imposición y nunca de la autoridad de aplicación.

XI.- Corresponde también considerar, en lo que respecta a la determinación del quantum del cargo, la inclusión de destinaciones que no guardan relación directa con el contrato que motivó el ajuste. En efecto, tal como se explicó en considerandos anteriores, las importaciones referidas a juguetes y soportes ópticos no mantenían vinculación funcional ni económica con el objeto ni con la finalidad comercial del contrato de licencia aplicable a los cereales listos para el consumo, por lo que su consideración dentro del ajuste demanda una delimitación metodológica más precisa y circunscripta al ámbito contractual efectivamente analizado. Asimismo, el servicio aduanero no rindió prueba alguna que justificara la inclusión de dichas operaciones en el ajuste, pese a que la mercadería involucrada se encuentra manifiestamente alejada del objeto material del contrato, circunstancia que refuerza la necesidad de acotar el universo de operaciones a aquellas que guardan correspondencia con el negocio licenciado.

De ahí que la inclusión de tales destinaciones no invalide el ajuste efectuado, pero sí impone ponderar en qué medida dichas operaciones pudieron incidir en la cuantificación final del cargo, a fin de preservar la coherencia técnica y la correspondencia entre el objeto contractual y las operaciones efectivamente alcanzadas. Con todo, esta revisión no se encuentra limitada por el principio de reformatio in pejus, toda

vez que no implica agravar la situación del recurrente ni introducir elementos nuevos en su perjuicio, máxime cuando el resultado del análisis redunda en una disminución —aunque sea mínima— del monto originalmente intimado. En tal sentido, el control de legalidad ejercido por este Tribunal autoriza corregir el quantum del cargo para adecuarlo a los parámetros normativos aplicables y a las constancias del expediente, sin que ello comporte un exceso de jurisdicción ni una alteración sustancial del acto impugnado, sino el restablecimiento de su razonabilidad y proporcionalidad.

En virtud de las consideraciones precedentes, y toda vez que la inclusión de determinadas destinaciones no vinculadas al contrato de licencia justificó una revisión del universo de operaciones alcanzadas, corresponde proceder a la depuración cuantitativa del cargo intimado, con el objeto de reflejar únicamente las operaciones y conceptos tributarios que guardan correspondencia con el negocio licenciado.

De acuerdo con las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, el Cargo ascendió a USD 92.534,65. Sobre esta base, y conforme a la revisión efectuada en los apartados anteriores, corresponde excluir de dicho monto los conceptos identificados con los códigos 010 (Derechos de Importación), 011 (Tasa de Estadística) y 415 (IVA), toda vez que las destinaciones incluidas bajo dichas partidas no se encontraban vinculadas al contrato de licencia que motivó el ajuste de valor.

A los fines de efectuar la depuración del Cargo, se procedió a identificar tres destinaciones —una de origen chino y dos de origen suizo— que no guardaban correspondencia con el contrato de licencia. Seguidamente, se sumaron los valores correspondientes a los códigos 010, 011 y 415 de dichas operaciones, y el resultado obtenido se dedujo del monto total intimado por el servicio aduanero. El cuadro que se inserta a continuación expone de manera detallada el análisis efectuado y los importes excluidos.

Destinación	Origen	Código	Concepto	Importe (USD)
07001IC04055135N	China	010	Derechos de Importación	20,15
07001IC04055135N	China	011	Tasa de Estadística	0,50
07001IC04055135N	China	415	IVA	25,49
09001IC04017217Y	Suiza	010	Derechos de Importación	22,50
09001IC04017217Y	Suiza	011	Tasa de Estadística	0,70

09001IC04017217Y	Suiza	415	IVA	34,41
09001IC0504479V	Suiza	010	Derechos de Importación	32,35
09001IC0504479V	Suiza	011	Tasa de Estadística	1,01
09001IC0504479V	Suiza	415	IVA	49,46
Subtotal a excluir (010 + 011 + 415)				186,57

En consecuencia, descontados los importes correspondientes a los códigos 010, 011 y 415, el monto reliquidado del cargo asciende a: USD 72.424,38– USD 186,57 = USD 72.237,81.

Por otra parte, en lo que respecta al código 424 (anticipo del Impuesto a las Ganancias), corresponde remitir al considerando en el que se analiza conjuntamente la procedencia del IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias, siguiendo la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA – resol. 2590/06” (sentencia del 26/11/2019).

Bajo esta inteligencia, y conforme se expone en el considerando respectivo, el servicio aduanero carece de facultades para exigir, dentro del Cargo por ajuste de valor, importes correspondientes a dichas percepciones, toda vez que su exigibilidad se encuentra limitada al período fiscal en el cual debieron declararse.

De este modo, dichos importes no integran el monto final del cargo reliquidado, sin perjuicio de las facultades que puedan corresponder a los organismos competentes en materia tributaria.

En suma, el cargo reliquidado queda determinado en USD 72.237,81, circunscripto exclusivamente a los conceptos vinculados con derechos e imposiciones aduaneras legítimamente exigibles, y a las destinaciones comprendidas en el contrato de licencia analizado.

XII.- Finalmente, debo tratar el agravio planteado por la actora referido a la aplicación de intereses sobre el Cargo.

Primeramente, debo decir que, en materia de tributos aduaneros, el art. 794 del C.A. 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. art. 811 y art. 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, fueron fijados con carácter general por el Ministerio de Hacienda, a través de la Resolución N° 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción, la cual fue derogada el 01/08/19 mediante Resolución del Ministerio de Economía Nº 598/2019, que introdujo 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 Resolución N° 598/2019 ocurrida en agosto de 2019. En dicha oportunidad se estableció 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 del Fisco acreedor (establecida en el art 1° de la Resolución Nº 314/2004) inicialmente se fijó en 2% mensual para tributos impositivos y aduaneros, cuatro meses más tarde reducida a 1,5% por la Resolución Nº 578/2004 del Ministerio de Economía y Producción. En el año 2010, el mismo Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emitió la Resolución Nº 841 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) cambió 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, dispuso 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 elevó a 4,73% mensual, lo que significó un incremento de 26% respecto del valor vigente en el trimestre anterior. Por su parte, la Resolución Nº 598/2019, con incidencia a partir del 01/08/2019, si bien no modificó la tasa de interés resarcitorio para deudas en pesos, si lo hizo para las aduaneras en dólares. En este caso, estableció que la tasa de interés aplicable fuera 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". Esta norma fue derogada por la Resolución del Ministerio de Economía Nº 559/2022 y entró en vigencia el día de su publicación en

el Boletín Oficial (25/08/2022) surtiendo efectos desde el primer día del mes inmediato siguiente al de esa fecha, o sea el 01/09/2022. En lo que aquí interesa, dispuso que “Cuando se trate de conceptos expresados en dólares estadounidenses, la tasa de interés aplicable será del cero coma veinte por ciento (0,20 %) mensual”, con lo cual redujo la tasa de interés expresada por su antecesora. Sin embargo, el art. 9º de la Resolución del Ministerio de Economía Nº 3/2024 derogó la norma en comentario, entrando en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial (22/01/2024), surtiendo efectos desde el primer día del mes inmediato siguiente al de esa fecha, es decir el 01/02/2024. Esta norma indicó que la tasa de interés resarcitorio mensual prevista en el artículo 794 del C.A. (art. 1º de la Resolución 3/2024) 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 (art. 3 de la misma norma) sea del (0,83 %). |Puestas, 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 el 30 de abril de 2020, en la sentencia dictada in re “C., J. C. c/ Estado Nacional - Ministerio de Defensa - Ejército s/ daños y perjuicios”, 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 el voto de la mayoría en "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), 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. Por lo expuesto, propongo la reducción de la tasa de interés al porcentaje estipulado en la Resolución Nº 3/2024 para deudas expresadas en dólares (esto es, 0.83% mensual), a aplicarse por el período devengado desde los 10 días de la notificación del Cargo 115 hasta la fecha de su efectivo pago en los términos de los art. 794 y 796 del C.A.

XIII.- A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el criterio del fisco, según lo expuesto en los Considerandos **III a XII.**

Por ello, **VOTO POR**:

I.- Confirmar parcialmente la resolución recurrida y establecer que el Cargo Nº 1036/12 queda determinado en la suma de USD 72.237,81, importe que devengará los intereses indicados en el Considerando **XII**.

II.- Revocar el Cargo 1036/12, oportunamente formulado por los conceptos Percepciones RG 3431/91 y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando **IX**.

III.- Costas según los respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Primera cuestión:

I.- Que adhiero en lo sustancial al Voto del Dr. Licht, por resultar aplicable "mutatis mutandis" la jurisprudencia citada (en causa homónima de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y en la causa Ford emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación).

Ello, en tanto sus fundamentos permiten concluir -específicamente en este caso- que corresponde confirmar parcialmente el Cargo 1036/12 (primera parte del punto 1 de la parte resolutiva).

También adhiero a los fundamentos que derivan en revocar parcialmente el Cargo 1036/12, por los conceptos Percepciones RG 3431/91 y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos de su Considerando IX.-

Segunda cuestión:

II.- Disiento expresamente con algunos argumentos, del Considerando XII, que resultan en el segundo aspecto del punto 1 de la parte resolutiva del voto que antecede; relativos 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 no aplicarla, en línea con un sólo precedente jurisprudencial.

III.- Fundamento aquí también 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 exclusivamente administrativa- está vedado dejar de aplicar las Resoluciones oportunamente pertinentes. Aunque ello sea para intentar evitar un resultado que se presume inequitativo (pero cuya confiscatoriedad no se encuentra cabalmente demostrada en estos actuados).

En este sentido, también se ha pronunciado la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, 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 apartarse- observo que la intención del Legislador al momento de haber elevado las tasas, (luego modificadas por 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 nustro Más Alto Tribunal 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 ni tampoco morigerado "per se" las tasas que surgen de las normas que rigen específicamente esta materia, para casos como el de autos. En tal interpretación, también considero inaplicable el antecedente referido por el Dr. Licht, que se refiere a una persona física mayor de setenta años, cuando este caso en particular es relativo a una empresa constituída bajo la forma de Sociedad Anónima.

Como consecuencia de los razonamientos precedentes, la DGA deberá en cada caso aplicar la normativa vigente en cada momento, 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 -hasta ahora- su teórica invalidez tampoco ha sido declarada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Aplicar una morigeración distinta, ajena a lo normado, por la vía interpretativa de este Tribunal, implicaría pasar por alto los fines tenidos en cuenta por la autoridad competente, que legisló, en cada tiempo, las tasas aplicables a este tipo de deudas de los administrados con el organismo fiscal. Ello, según su propia

evaluación de oportunidad, mérito y conveniencia, circunstancias cuyo análisis también está vedado a nuestra limitada jurisdicción.

En tal sentido, no se puede jurídicamente en este ámbito cuestionar, que la fijación de la tasa de interés aplicable a los créditos tributarios es llevada a cabo en base a dichos criterios. Los cuales no son susceptibles de revisión en esta Instancia administrativa; y sólo corresponde a los jueces controlar la legitimidad del obrar de las autoridades. Por ello, entiendo que este Tribunal no está facultado para sustituirse a ellas en la valoración de las circunstancias ajenas al campo de lo jurídico (en sentido similar, 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:

I. Confirmar parcialmente la Resolución apelada. Con los intereses -que deberá calcular el Fisco- según los parámetros aplicables en cada momento, y lo dispuesto por el art. 794 del Código Aduanero.

II. Revocar parcialmente el Cargo 1036/12, en los términos del Considerando IX del voto del Dr. Licht.

III. Con costas según los respectivos vencimientos.

Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que a efectos de posibilitar el dictado de la sentencia, y sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión, respecto del punto I de los votos de los vocales de esta Sala, solo adhiero con relación a los intereses del punto I de la Dra. Sarquis.

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

I.- Confirmar parcialmente la resolución recurrida y establecer que el Cargo Nº 1036/12 queda determinado en la suma de USD 72.237,81. Con los intereses -que deberá calcular el Fisco- según los parámetros aplicables en cada momento, y lo dispuesto por el art. 794 del Código Aduanero.

II.- Revocar el Cargo 1036/12, formulado por los conceptos Percepciones RG 3431/91 y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando **IX**.

III.- Costas según los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.12.17 13:26:44 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.17 13:41:14 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.17 14:32:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.17 14:33:29 -03:00