Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140195756-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: (Sentencia); NESTLE ARGENTINA S.A.; Expte. 36.870-A

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **“NESTLE ARGENTINA S.A.",** Expte. **36.870-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 136/160 se presentó **NESTLÉ ARGENTINA S.A.** e interpuso recurso de apelación contra la resolución que confirmó un ajuste de valor formulado en relación con destinaciones de importación documentadas durante el año 2006. Según lo manifestado por el servicio aduanero, tales importaciones fueron ajustadas en los términos del artículo 8, apartado 1, inciso c), del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (“Acuerdo”), al considerar que el pago de regalías constituía una condición de venta, en tanto el importador no podría comercializar los productos licenciados en el mercado local sin abonar dicho canon.

II.- Los agravios del apelante se centraron en cuestionar el procedimiento de determinación del valor llevado a cabo por el servicio aduanero. En tal sentido, relató que, en virtud del contrato de transferencia de tecnología celebrado con Nestlé S.A., Societé des Produits Nestlé S.A. y Nestec S.A. (“Contrato”), se había obligado a pagar regalías calculadas sobre el valor de venta neto de los productos comprendidos en las marcas consignadas en dicho instrumento. Con el objeto de aportar elementos ilustrativos sobre las condiciones de su actividad, manifestó que desarrollaba un proceso de fabricación mixto, en el cual intervenían insumos y mano de obra nacionales junto con materias primas, materiales e insumos de origen extranjero, provistos tanto por proveedores vinculados en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo como por proveedores independientes. A partir de dicha caracterización sostuvo que la resolución apelada resultaba nula de nulidad absoluta e insanable, en tanto no reunía los requisitos exigidos para la validez del acto administrativo. Además, alegó que se había vulnerado su derecho de defensa, dado que sus agravios fueron desestimados de manera arbitraria. En esa línea adujo que de los contratos suscriptos con sus proveedores —fuesen independientes o vinculados— no surgía de que el pago de regalías se configurase

como condición de venta. Seguidamente agregó que el contrato no imponía a Nestlé Argentina la obligación de adquirir insumos de proveedor determinado alguno, debiendo abonarse regalías por las ventas de todos los productos comercializados bajo las marcas licenciadas, con absoluta independencia de su aplicación sobre mercaderías adquiridas e importadas desde la licenciante o desde terceros. En ese marco, destacó la libertad de la firma para adquirir insumos, materias primas o productos terminados de quien deseara. Asimismo, añadió que el contrato no establecía una relación entre el canon y la mercadería importada, sino únicamente que la obligación de pago nacía con la venta del producto que portara la marca. Citando las Opiniones Consultivas 4.4, 4.5 y 4.13, sostuvo que no correspondía efectuar el ajuste cuando el comprador obtenía las mercaderías de un vendedor que no condicionaba la venta al pago de regalías a favor del titular de la marca. Del mismo modo, argumentó que, si el comprador tenía la opción de adquirir las mercaderías tanto del titular de la marca como de terceros no vinculados, el pago del canon no podía considerarse como condición de venta respecto de las mercaderías importadas. En respaldo de dicha afirmación, invocó jurisprudencia. Por último, y en subsidio, manifestó que durante el ejercicio correspondiente al año 2006 se habían devengado regalías que originaron el pago de la suma de $6.227.727,53 en concepto de Impuesto al Valor Agregado (“IVA”). Sostuvo que, conforme surgía de la certificación contable acompañada, dicho importe se encontraba efectivamente abonado. Por lo tanto, para el supuesto de que este Tribunal confirmara el ajuste impugnado, correspondía tener por cancelado el cargo, habida cuenta de que el único concepto reclamado era el mencionado tributo. Finalmente, ofreció prueba, efectuó reserva del caso federal y solicitó que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 169/175 vta., se presentó la representación fiscal y contestó el traslado conferido, defendiendo la justicia del acto administrativo recurrido. En primer lugar, luego de efectuar una negativa genérica y reseñar lo actuado en sede administrativa, afirmó que se encontraba acreditada la existencia de un vínculo económico y jurídico entre las partes, derivado tanto de la composición societaria como del contrato de licencia acompañado, en el cual se identifican al licenciante y al licenciatario y se establecía el marco temporal de la relación objeto de análisis. En esa línea afirmó que la totalidad de los productos licenciados para reventa habían sido importados exclusivamente por empresas vinculadas al Grupo Nestlé. Sobre esa base, sostuvo que correspondía adicionar a los valores FOB declarados la proporción de regalías devengadas atribuible a cada producto. En igual sentido agregó que el pago de regalías pactadas en el contrato constituía una condición de venta, en tanto las mercaderías eran provistas por empresas del exterior vinculadas al grupo internacional. Seguidamente, indicó que se trataba de productos específicos detallados en el Anexo "A" e identificados con las marcas definidas en el Anexo "B" del contrato. Asimismo, adujo que, según la información aportada por la propia firma, las regalías devengadas no se encontraban incluidas en el precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas, por lo que resultaba procedente el ajuste de valor efectuado. Además, sostuvo que la concertación y el pago del canon configuraban una condición de venta implícita para importar partes, piezas y accesorios provistos por el Grupo Nestlé. En respaldo de esta afirmación, se remitió al informe técnico incorporado en las actuaciones administrativas, del cual surgía de que el proceso productivo llevado a cabo por la actora empleaba partes y accesorios importados para la elaboración de productos cuya venta generaba el devengamiento de regalías a favor del licenciante. Finalmente, concluyó que el ajuste resultaba procedente, dado que del contrato de licencia surgía de que las regalías constituían una condición de venta implícita respecto de las mercaderías importadas. Por último, acompañó las actuaciones administrativas, efectuó reserva del caso federal y solicitó la confirmación de la resolución apelada, con costas.

IV.- A fs. 149, este Tribunal tuvo por presentada a la representación fiscal, por contestado en tiempo y forma el traslado conferido, y por debidamente acompañadas las actuaciones administrativas. En atención al estado de la causa, se resolvió la apertura a prueba y se proveyeron las medidas solicitadas por la parte actora en el capítulo respectivo de su escrito inicial. En particular, se dispuso: "1) Abrir la causa a prueba por el término de sesenta (60) días. 2) Respecto de la prueba documental, estése a las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que corren por separado. 3) Con relación a la prueba pericial solicitada en el punto c), por Secretaría General de Asuntos Aduaneros desinsáculese perito contador de la lista de peritos de la Excma. Cámara". Por su parte, a fs. 161, la actora planteó que no se había dispuesto la designación de su perito de parte y reiteró su voluntad de intervenir mediante consultor técnico. En atención a ello, este Tribunal resolvió, a fs. 164, tener por designado al profesional propuesto por la actora en tal carácter, otorgando a su vez a la representación fiscal la posibilidad de designar consultor de parte. Sin embargo, dicha opción no fue ejercida. Así las cosas, y ante la inactividad de ambas partes en el momento procesal oportuno, quedó firme la designación del perito oficial regularmente desinsaculado de la lista de la Excma. Cámara.

De este modo, el dictamen pericial fue producido con regularidad y agregado a fs. 166/169. En consecuencia, se confirió traslado a las partes, sin que se formularan observaciones ni se presentaran informes en contrario. Cabe señalar que, el informe pericial constituyó la única prueba producida durante el período de prueba, cuya clausura fue solicitada por la actora a fs. 184. Dicha solicitud motivó la certificación obrante a fs. 188, en la que se dejó constancia de que la única prueba incorporada al expediente fue el informe del perito oficial. Por lo tanto, el período probatorio fue formalmente clausurado a fs. 189. A partir de allí, los autos fueron elevados a la Sala "G" y puestos a disposición de las partes para alegar, obrando a fs. 203/219 el escrito de la parte actora y a fs. 220/224 el alegato de la representación fiscal. Por último, a fs. 226, se pasaron los autos a sentencia.

V.- En este estado de cosas, corresponde analizar si la Resolución DE PRLA N° 8493, emitida el 23 de diciembre de 2015 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, se ajusta a derecho. Dicha resolución fue dictada en el marco de la Actuación N° 12206-16703-2011 y resolvió rechazar la impugnación oportunamente formulada contra el Cargo N° 1178/11 ("Cargo"), cuya notificación se concretó el 12 de diciembre de 2011, en relación con las destinaciones de importación individualizadas a fs. 187/194 de las actuaciones administrativas ("Destinaciones").

VI.- Sentado lo anterior, corresponde señalar que nos encontramos ante una cuestión enmarcada en un supuesto estrictamente reglado, propio de la naturaleza tributaria, en el que la medida de la obligación no puede quedar librada a la discrecionalidad de ninguna de las partes de la relación jurídica. En consecuencia, el carácter reglado de la obligación tributaria guía al tribunal tanto en la reconstrucción de los hechos controvertidos como en la aplicación de la directiva legislativa orientada a alcanzar la verdad jurídica objetiva.

Sobre esa base, considero que los agravios formulados por el actor no revisten entidad suficiente para sustentar una declaración de nulidad. En efecto, aun si se admitiera que la autoridad aduanera hubiera incurrido en alguna deficiencia formal al momento de dictar la resolución impugnada, lo cierto es que nos hallamos frente a un acto emitido en ejercicio de potestades regladas, cuya validez no puede ser definida a partir de criterios subjetivos. Por ello, en esta instancia judicial resulta posible subsanar eventuales

irregularidades acaecidas durante el procedimiento administrativo, lo que distingue con claridad este supuesto respecto de aquellos en los que se controvierte un acto dictado en el marco de potestades discrecionales.

Tal conclusión se encuentra avalada por doctrina reiterada de nuestro Máximo Tribunal (Fallos 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), que ha sostenido que: "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce mientras exista la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, satisfaciendo ese derecho fundamental al ofrecer la posibilidad de recurrir a un organismo jurisdiccional en procura de justicia. Tal como, en este caso, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que sustentan su derecho..." (in re "Mirror Holding S.A.", 15/9/06, expte. N° 20.440-I).

En ese marco, cabe resaltar que en esta instancia, el administrado pudo ejercer plenamente su derecho de defensa, presentando sin restricciones todas las pruebas que consideró pertinentes.

Ahora bien, merece tratamiento particular el agravio formulado por el recurrente en relación a que la resolución impugnada adhirió a los términos contenidos en las Notas elaboradas por la División Empresas Vinculadas, circunstancia que —según su propio planteo— habría de sumirlo en un estado de absoluta indefensión.

Sin embargo, dicho planteo no puede prosperar. En primer lugar, debe destacarse que la sola adhesión a un dictamen técnico, lejos de constituir per se una vulneración del deber de motivación que impone el ordenamiento jurídico, constituye una modalidad expresamente admitida —e incluso promovida—, siempre que dicha adhesión sea formulada en términos claros, expresos y recaiga sobre documentos que contengan, en sí mismos, una fundamentación suficiente, razonada y jurídicamente válida.

Tal es, precisamente, el caso bajo análisis. La resolución impugnada no puede reputarse inmotivada, por cuanto deja constancia expresa de su fundamento al adherir al contenido técnico y jurídico de las Notas emitidas por la mencionada División, las cuales se encuentran debidamente incorporadas al expediente administrativo. De esta manera, se satisface el principio de debida motivación consagrado en el artículo 7, inciso e), de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549, en tanto el administrado tuvo cabal conocimiento de las razones de hecho y de derecho que sustentaron el acto, y pudo, en consecuencia, ejercer en plenitud su derecho de defensa.

Cabe destacar que, conforme al análisis que se efectuará en los considerandos subsiguientes, las Notas elaboradas por la División Empresas Vinculadas contenían fundamentos individualizados, suficientes y jurídicamente pertinentes, cuya adecuación al caso concreto permite sostener la validez de la adhesión formulada por la autoridad decisora. A mayor abundamiento, no puede soslayarse que la resolución apelada no se limitó a una remisión genérica, sino que efectuó una selección específica de fundamentos contenidos en los documentos técnicos incorporados al expediente, resaltando aquellos aspectos que resultaban relevantes para sustentar la procedencia del ajuste de valor en el caso bajo examen.

Desde esa perspectiva, sostener que la motivación sólo es válida cuando la autoridad administrativa formula por sí misma —y desde cero— el desarrollo argumental contenido en los dictámenes técnicos

implicaría desatender por completo el modo en que funciona la actividad administrativa. En efecto, en el marco de dicha actividad resulta habitual que las decisiones se nutran de informes producidos por órganos técnicos competentes, a cuyas conclusiones la autoridad sustantivamente competente puede adherir válidamente, sin que ello configure una delegación indebida ni un menoscabo de la garantía de motivación. Aún más, en aquellos supuestos en que la Administración dispone de áreas especializadas precisamente encargadas de emitir este tipo de informes o dictámenes, imponer la obligación de replicar textualmente sus fundamentos en el acto resolutivo final contravendría los principios de economía, eficacia y eficiencia que informan la función administrativa.

En función de lo expuesto, no se verifica en el caso una irregularidad que justifique la declaración de nulidad pretendida. Por el contrario, 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.

Sin lugar a duda, este criterio guarda coherencia con el principio de motivación in aliud —también denominado in aluendi— de los actos administrativos, el cual permite a la Administración fundar sus decisiones en documentos o antecedentes previos, siempre que estos sean accesibles, consten en el expediente y resulten conocidos por el administrado.

Desde esta perspectiva, el planteo del actor, al insistir con la nulidad del acto sobre la base de una supuesta falta de análisis autónomo y específico por parte de la autoridad que resuelve, desconoce la validez de la técnica de motivación por remisión. En rigor, la figura de la motivación in aluendi tiene por objeto evitar redundancias innecesarias en la fundamentación de los actos administrativos, contribuyendo a la eficiencia decisoria sin sacrificar las garantías sustanciales del debido proceso.

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. A mayor abundamiento, toda vez que el actor ya tenía acceso a las Notas y conocimiento de sus fundamentos, su estrategia procesal bien pareciera orientada más a obtener una ventaja formal que a cuestionar la sustancia del acto administrativo. En consecuencia, corresponde el rechazo del planteo de nulidad articulado por el recurrente en este punto.

Por último, en lo que respecta a las costas, si bien el agravio fue tratado en el desarrollo precedente, corresponde destacar que el recurrente no lo formuló como una excepción procesal autónoma, sino que lo introdujo como un argumento complementario en su defensa frente al acto apelado, con miras a obtener su revocación. En consecuencia, al no haberse generado una actividad procesal independiente sobre esta cuestión, cabe concluir que no corresponde imponer costas al respecto.

VII.- Antes de avanzar en el análisis jurídico de fondo, resulta oportuno efectuar una revisión selectiva de los antecedentes de hecho relevantes, en tanto su adecuada reconstrucción constituye un paso necesario para verificar si concurren los presupuestos normativos que habilitan el ajuste practicado. En este entendimiento, corresponde examinar —al menos en forma introductoria— los principales elementos que

dieron origen al Cargo, así como las actuaciones administrativas que lo sustentan. Desde esta perspectiva, el análisis habrá de centrarse, principalmente, en las constancias documentales que reflejan la metodología adoptada por el servicio aduanero y en las razones expuestas por la autoridad para sostener que el canon abonado por el importador debía formar parte del valor en aduana.

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 en relación con las Destinaciones cuestionadas. A partir de allí, el análisis riguroso de lo actuado por el servicio aduanero debe comenzar por la Nota N° 954/11 (DV EMVI), emitida el 14 de octubre de 2011 ("Nota 954"), mediante la cual se examinó si las regalías devengadas por el importador a lo largo del ejercicio 2006 debían adicionarse a los valores FOB de aquellas importaciones documentadas durante dicho año, cuyo destino fue la manufactura y/o venta de productos licenciados que dieron origen al pago de la regalía.

En dicho documento, el organismo actuante efectuó un análisis integral, fundado tanto en la documentación e información aportada por el propio importador como en los datos extraídos de sus registros internos y herramientas informáticas. Con base en tales elementos, abordó de manera sistemática: (i) los antecedentes del recurrente; (ii) su actividad principal; (iii) la estructura societaria parcial del grupo económico, destacando la participación de Nestlé S.A. (Suiza) como titular del 94,93% de las acciones, y de Enterprise Maggi S.A. (Suiza) respecto del 5,07% restante; (iv) la nómina de empresas vinculadas con las cuales el actor realizó operaciones comerciales; y (v) la distribución del monto total de las importaciones efectuadas durante el año 2006, que ascendieron a USD 23.034.993.

A este respecto, consta informado a fs. 179/180 que únicamente USD 1.181.779,07 fueron destinados a procesos productivos; que USD 17.659.456,07 correspondieron a productos terminados importados para su reventa; y que los USD 4.193.757,86 restantes se vincularon con la adquisición de materiales, repuestos y maquinaria específica para el desarrollo de la actividad. Dicho detalle, se encuentra documentado a fs. 179/180 de las actuaciones administrativas.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el proceso productivo desarrollado por el actor en la República Argentina presentaba características mixtas, el servicio aduanero aplicó fórmulas diferenciadas para estimar el ajuste correspondiente a las Destinaciones cuestionadas. En este marco, sustanciada la investigación de valor, la Aduana concluyó que existían fundamentos suficientes para dudar de los precios declarados por el actor en las Destinaciones.

En efecto, sobre la base de los parámetros técnicos descriptos a fs. 185 de las actuaciones administrativas, y a partir de la información contable suministrada por el propio importador, el servicio aduanero determinó a fs. 186 los porcentajes de ajuste aplicables al ejercicio fiscal investigado, los cuales ascendieron al 5,85% del valor FOB declarado para los productos destinados a procesos productivos y al 7,32% para aquellos destinados a la reventa.

Seguidamente, a fs. 187/194, se incorporó la nómina de todas las importaciones documentadas por el actor, realizadas con empresas vinculadas en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración, identificando en cada caso el destino asignado a la mercadería, esto es, si se trataba de bienes destinados a

reventa o de insumos afectados al proceso productivo.

Sobre la base de dicha información, el servicio aduanero practicó la liquidación correspondiente (fs. 195) y notificó dicha determinación al actor, conforme consta a fs. 197. Cabe destacar que tal determinación se fundó en las conclusiones alcanzadas en la Nota 954 y, especialmente, en la fórmula de cálculo obrante a fs. 185 del expediente administrativo, mediante la cual se estimó el porcentaje que representaron las regalías devengadas en relación con el valor FOB total de las mercaderías importadas.

Posteriormente, 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 derivación de dicha sustanciación, la División Empresas Vinculadas formuló la Nota 894 (DV EMVI) de fecha 25/08/2014. En dicho instrumento, la División Empresas Vinculadas desarrolló un análisis detallado conforme al artículo 8.1.c) del Acuerdo y su Nota Interpretativa. En una primera etapa, transcribió el texto del inciso c) y precisó que los cánones y derechos de licencia incluyen pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Seguidamente, explicó que dichos pagos pueden efectuarse de forma directa —cuando derivan de una cláusula expresa del contrato de compraventa— o indirecta —cuando surgen de obligaciones asumidas en un contrato de licencia distinto—. Acto seguido, subrayó que la práctica habitual en el comercio internacional evidencia que, en la mayoría de los casos, la obligación de pagar regalías proviene de contratos separados, sin que exista referencia cruzada entre los contratos de compraventa y de licencia, por lo que se impone un análisis cuidadoso de cada operación.

En complemento, se citó doctrina relevante en torno al concepto de “condición de venta”, señalando que, según Glashoff y Sherman, no existe una definición única y uniforme, sino que debe evaluarse si, de no mediar el pago del canon, los bienes no se hubiesen vendido al precio acordado. Del mismo modo, se recogió la opinión del Dr. Zolezzi, quien sostiene que tal condición debe buscarse en la interdependencia entre la adquisición de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible.

A continuación, la Nota identificó el núcleo del debate impugnativo, afirmando que el licenciante ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante extranjero. A tal fin, detalló los elementos que permiten verificar ese control, organizándolos en tres categorías: los relativos al producto, al fabricante y al poder efectivo del licenciante. Al mismo tiempo, se abordó el valor económico de la marca, destacando su función distintiva. Por último, se sostuvo que existe una clara interdependencia entre la adquisición de productos tangibles por parte del actor y el derecho a utilizar las marcas licenciadas, conforme a los términos contractuales analizados tanto en el estudio de valor como en el presente expediente.

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

VIII.- A partir de lo expuesto, corresponde adentrarse en el examen jurídico de la controversia planteada.

Como punto de partida, cabe señalar que no constituye una innovación afirmar que el Acuerdo consagra un principio general de autonomía de la voluntad entre las partes, en virtud del cual el precio de transacción libremente pactado refleja —en la mayoría de los casos— el valor real de las mercaderías. Pues bien, dicho principio otorga preeminencia a la voluntad de las partes, en tanto se admite, como regla

general, que el valor en aduana coincide con el precio efectivamente pagado o por pagar en el marco de la compraventa internacional, siempre que se cumplan las condiciones expresamente previstas en el propio Acuerdo.

Con todo, corresponde advertir que ese principio no es absoluto. Muy por el contrario, el texto convencional contempla expresamente límites a dicha autonomía, cuya finalidad es asegurar una valoración aduanera justa y objetiva. De ahí que el valor en aduana de las mercaderías importadas deba establecerse conforme a las disposiciones del Acuerdo, el cual reconoce como base primaria el valor de transacción, entendido como el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercaderías cuando estas se venden para su exportación al país de importación (artículos 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus Notas Interpretativas).

En esta misma línea, resulta oportuno recordar que el sistema previsto por el Acuerdo se estructura en torno a un método principal —regulado en el artículo 1—, complementado por métodos secundarios que deben aplicarse en forma sucesiva y en el orden dispuesto por el tratado, salvo en lo que respecta a los métodos previstos en los artículos 5 y 6, cuyo orden de aplicación puede ser invertido. Así las cosas, el artículo 1 establece que el valor de transacción constituye la base prioritaria para la determinación del valor en aduana, el cual debe ser complementado, de corresponder, con los ajustes previstos en el artículo 8. Solo en el supuesto de imposibilidad de aplicación de este método principal, corresponde acudir a los restantes criterios, conforme al orden secuencial y excluyente establecido en los artículos subsiguientes.

Por otra parte, corresponde destacar que el artículo 17 del Acuerdo refuerza la potestad del servicio aduanero al establecer que sus disposiciones no deben interpretarse de modo que limiten o cuestionen la facultad de la Aduana para verificar la veracidad o exactitud de cualquier información, documento o declaración presentada a los fines de la valoración. En consecuencia, se reafirma el carácter reglado y no puramente voluntarista del procedimiento de determinación del valor en aduana.

Sobre la base de este andamiaje normativo, y conforme lo reseñado en los considerandos anteriores, el servicio aduanero consideró que los precios documentados por el importador —determinados bajo el método del artículo 1— debían ser objeto de un ajuste en los términos del artículo 8, apartado 1, inciso c) del Acuerdo. En tal contexto, la evaluación de la procedencia de dicho ajuste se erige como una cuestión central para apreciar la validez y razonabilidad del acto administrativo impugnado.

En definitiva, corresponde resolver la presente apelación a la luz de las disposiciones del Acuerdo, teniendo especialmente en cuenta las particularidades de la relación contractual que vinculó al importador con el licenciante extranjero. En efecto, dicha relación reviste relevancia decisiva para determinar la naturaleza económica de las operaciones y la razonabilidad del ajuste en examen.

IX.- Sobre tales bases normativas, y a partir de los elementos fácticos detallados en los considerandos anteriores, corresponde ingresar en el análisis jurídico sustantivo de la cuestión debatida, el cual exige ponderar si el ajuste efectuado por la Aduana resulta razonable a la luz del artículo 8.1.c) del Acuerdo sobre Valoración. Para ello, no puede prescindirse de los criterios que he desarrollado en diversos precedentes jurisdiccionales, en los que propicié una interpretación funcional y económica del concepto de “condición de venta” en operaciones sujetas al pago de regalías.

En línea con la doctrina que he sostenido en mis votos en disidencia en los autos “Procter & Gamble Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”, Expte. N.º 39.752-A, “World Sport SRL c/ DGA s/ apelación”, Expte. N.º 36.642-A, “D.D. S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”, Expte. N.º 34.643-A, y “Trend Mills c/ DGA s/ recurso de apelación”, Expte. N.º 35.226-A, -entre otros-, corresponde recordar que el análisis del valor en aduana no puede limitarse a una interpretación literal de los contratos ni a una lectura aislada de los documentos acompañados. Por el contrario, exige reconstruir la sustancia económica de la operación y considerar la lógica funcional del grupo económico al que pertenecen las partes.

Desde esa premisa, he sostenido de manera reiterada una concepción sustantiva y económica del valor en aduana, fundada en la necesidad de superar toda mirada meramente formalista. Así, he entendido que el rol del juzgador no se agota en constatar lo que los documentos declaran de modo expreso, sino que impone también advertir lo que dichos documentos omiten, particularmente cuando tales omisiones pueden disimular el contenido económico real de la operación.

En efecto, he afirmado que el artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valoración no solo permite, sino que impone al intérprete reconstruir la lógica jurídica y económica de la transacción internacional cuando se adviertan indicios consistentes de que el pago de regalías constituye una condición de venta. En tal sentido, he rechazado que dicha condición solo pueda probarse mediante cláusulas expresas, y he propuesto que el análisis probatorio abarque el conjunto del contexto funcional, operativo y contractual en el que se desarrolla la operación.

A tal fin, he adoptado el método de la supresión hipotética como herramienta interpretativa idónea para interrogarse —con base en la razonabilidad— si la operación se habría realizado en ausencia del pago de regalías. Cuando la respuesta es negativa, resulta justificado incluir dicho canon en el valor en aduana, aun cuando el vendedor no lo haya exigido de manera expresa ni el pago se canalice directamente a su favor.

Asimismo, he destacado que cuando concurren una licencia vigente, pagos sistemáticos de regalías y relaciones entre partes vinculadas, la ausencia de prueba técnica suficiente debe ser valorada en contra del importador, en tanto constituye un incumplimiento de su carga de colaboración procesal. Del mismo modo, he subrayado que la existencia de control técnico, operativo o económico ejercido por el licenciante —ya sea sobre el fabricante, sobre el producto o sobre la operatoria comercial— constituye un indicio relevante de subordinación funcional que permite calificar al canon como condición de venta.

Por consiguiente, he rechazado que el artículo 8.1.c) funcione como una regla de exclusión probatoria que impida toda valoración indiciaria. Por el contrario, he sostenido que su aplicación requiere una reconstrucción sustantiva de la verdad jurídica objetiva, fundada en el análisis conjunto de los contratos, los flujos económicos reales y la conducta de las partes. Así, propicié una lectura del Acuerdo orientada a evitar interpretaciones formales que, en la práctica, amparen maniobras de elusión documental y debiliten la potestad fiscalizadora del servicio aduanero.

En suma, el pensamiento que se proyecta a lo largo de estas disidencias parte de una premisa ineludible: el valor en aduana debe reflejar la sustancia económica de la operación. Para ello, el juzgador debe atender no solo a lo que los contratos dicen, sino también a lo que callan; no solo a lo que figura en la factura, sino también a lo que resulta indispensable para que la operación se concrete; no solo a lo que formalmente se

declara, sino también a lo que materialmente se verifica en la práctica negocial.

En definitiva, en todos los precedentes aludidos defendí una visión convergente: la valoración aduanera debe fundarse en la realidad económica, considerar las estructuras de poder y control entre las partes, y no limitarse al análisis literal de las cláusulas contractuales, sino también abarcar las condiciones tácitas que efectivamente rigen la operación internacional.

X.- Con base en tales premisas, corresponde entonces evaluar la arquitectura contractual desplegada por las partes, a fin de determinar si el uso de los activos intangibles —cuya contraprestación se canaliza a través del pago de regalías— reviste la entidad necesaria para ser considerado un elemento esencial en la formación del valor en aduana, conforme al artículo 8.1.c) del Acuerdo.

En tal sentido, se impone un examen que penetra en la lógica jurídica, económica y funcional que gobierna la relación entre los sujetos que intervienen en la operatoria internacional bajo análisis. Desde esta lógica, claramente, la relación examinada excede un mero juego de voluntades contractuales, pues se articula como una expresión estructural del modelo corporativo del grupo multinacional, orientada a la ejecución coordinada de su estrategia operativa.

Así las cosas, el importador no aparece como una entidad desvinculada, sino como el engranaje operativo de una maquinaria corporativa más amplia, coordinada y estratégicamente diseñada. En el Contrato, las licenciantes constituidas bajo las leyes de Suiza no solo actúan como titulares de derechos de propiedad intelectual, sino también como entidades rectoras de la estrategia industrial, tecnológica y comercial del grupo económico. Es en ese marco que la licenciataria obtiene, de manera exclusiva, el derecho a utilizar en el territorio argentino las marcas, las patentes y el know-how del grupo Nestlé, a cambio del pago de una regalía equivalente al cinco por ciento (5%) de las ventas netas de productos licenciados. Esta obligación económica se estructura sin distinción de origen, abarcando tanto aquellos productos importados terminados como aquellos fabricados localmente mediante la utilización de activos intangibles provistos por la licenciante y de distintos insumos que el actor obtiene tanto de empresas vinculadas como no vinculadas.

Precisamente, esta estructura contractual encuentra anclaje en una realidad económica que supera lo meramente formal. En efecto, refleja el funcionamiento integrado de un grupo económico que actúa bajo una lógica de especialización, delegación funcional y control transnacional, en la que el licenciatario local no opera con autonomía sustantiva, sino como vector ejecutor de una política corporativa transnacional previamente definida.

XI.- En línea con esa lectura sustancial de la operatoria, se advierte que el grado de integración y subordinación funcional de la licenciataria se confirma también en el plano de la estructura societaria. Así se desprende de la propia estructura societaria del grupo Nestlé, reconocida por la propia actora en sus estudios de precios de transferencia y plasmada en la Nota 954, que Nestlé S.A. (Suiza) posee el 94,93% del capital accionario de Nestlé Argentina S.A., mientras que Enterprise Maggi S.A. (Suiza) ostenta el 5,07% restante. La información incorporada en la mencionada Nota, respaldada por documentación contable y administrativa, pone de manifiesto que Nestlé Argentina S.A. efectúa importaciones de productos terminados provistos mayoritariamente por empresas vinculadas del mismo grupo, en el marco

de un modelo de negocios centrado en la reventa, tal como demuestran las estimaciones brindadas por el actor (fs. 179/180 de las actuaciones administrativas).

A su vez, surge del gráfico confeccionado a fs. 178 que dichas entidades actúan de manera funcionalmente coordinada: por ejemplo, Nestlé Argentina realiza pagos de regalías a la casa matriz suiza mientras importa productos desde distintas filiales regionales del grupo. También otorga préstamos a NTC-LATAM S.A., lo que revela un entramado económico común, con relaciones financieras, comerciales y de propiedad intelectual organizadas verticalmente dentro del grupo Nestlé. En consecuencia, esta estructura en red no solo confirma el control estratégico ejercido desde Suiza, sino que demuestra que el licenciatario argentino no opera como comprador independiente, sino como parte de una cadena de valor multinacional, alineada contractualmente con las condiciones impuestas por la licenciante.

Por otro lado, el propio texto contractual contiene disposiciones que evidencian la existencia de vínculos funcionales entre distintas entidades del grupo, organizadas como unidades interdependientes dentro de una red empresarial común. Así, la cláusula 32 inciso (iii) reconoce expresamente que ciertos productos semielaborados o semiprocesados pueden ser vendidos "dentro o fuera del Territorio a compañías afiliadas de la LICENCIATARIA", lo cual refuerza la idea de intercambios internos en el marco de una arquitectura productiva distribuida. Asimismo, la cláusula 45 faculta a la LICENCIANTE a "ceder la ejecución de este Contrato [...] a cualquiera de sus compañías afiliadas", dejando al descubierto que la ejecución operativa del contrato no depende exclusivamente de la entidad firmante, sino que puede ser delegada en otras empresas del mismo grupo, con plena validez jurídica.

Ambos fragmentos permiten concluir que el Contrato regula una estructura operativa en red, característica distintiva de los grupos económicos multinacionales. Se destaca expresamente que, conforme al análisis posterior, las cláusulas examinadas contienen fundamentos individualizados, suficientes y adecuados para el caso concreto. En ese marco, la alegada independencia formal de las partes resulta jurídicamente irrelevante frente a los hechos demostrados de coordinación estructural y funcionamiento corporativo integrado.

XII.- Con base en estas constataciones fácticas y estructurales, resulta posible afirmar que no se encuentra en discusión que el importador adquiere mercaderías para la reventa a varias empresas vinculadas al mismo conglomerado. Tampoco se controvierte que, para el proceso de fabricación local, algunos insumos provienen de empresas del mismo grupo económico, mientras que otros lo hacen de compañías no vinculadas. Ahora bien, lo que resulta evidente es que el actor no aportó a la controversia, en relación con los insumos importados desde entidades vinculadas, información sobre los valores unitarios y totales, las cantidades adquiridas, el tipo de producto, la marca, ni la proporción en que dichos insumos inciden en el costo final del bien fabricado localmente, centrándose, de forma estratégica, únicamente en los proveedores externos al grupo.

En este contexto, el Contrato no puede ser interpretado como un acuerdo aislado o desvinculado del entramado jurídico-económico en el que se inserta, ni reducido a un instrumento de alcance parcial o fragmentado. Por el contrario, debe ser comprendido como parte de una estrategia contractual diseñada por un grupo económico multinacional, orientada a regular de manera uniforme y sistémica la utilización de activos intangibles —marcas, patentes y know-how— en todas las etapas operativas de su modelo de

negocio en el territorio argentino.

A la luz del contexto previamente reseñado, el Contrato no puede concebirse como un instrumento desconectado de la red jurídica y económica que lo sustenta, ni como un documento de objeto puntual o escindido, puesto que su verdadero alcance solo se revela cuando se lo examina dentro de la arquitectura contractual global que vertebra el modelo de negocios del grupo. Las cláusulas contractuales son diseñadas para regular de manera simultánea y coordinada las distintas fases del negocio de Nestlé Argentina, sin establecer una división funcional entre la reventa de productos terminados y la producción local. En consecuencia, cualquier intento de restringir su aplicabilidad exclusivamente a una de esas fases implicaría una interpretación parcial e inconexa del Contrato.

En particular, tal lectura supondría desatender la operatividad de cláusulas expresamente orientadas a la transferencia de tecnología (como la Cláusula 28), al soporte técnico (Cláusulas 29 y 30), al aseguramiento de calidad tanto en procesos fabriles como en la etapa de distribución (Cláusula 42), a la capacitación de personal en el extranjero (Cláusula 34.2), al uso exclusivo del know-how y patentes (Cláusula 26), al reconocimiento de la titularidad del know-how por parte de la licenciante (Cláusula 27), a la obligación de mantener personal entrenado (Cláusula 31), al régimen de cálculo y pago de regalías sobre ventas netas (Cláusula 32), a la retención de impuestos a cargo de la licenciante (Cláusula 33), a las disposiciones sobre divisa, tipo de cambio y mora (Cláusula 35), a los registros de ventas y obligaciones de reporte (Cláusula 36), y a la duración del contrato (Cláusula 37). Por último, ello implicaría desconocer que el contrato fue concebido como instrumento de una política corporativa global que, en su ejecución local, se manifiesta en un modelo operativo integral adoptado por el grupo Nestlé para el mercado argentino.

Desde esta perspectiva, la estrategia contractual descripta abarca dos fases estructuralmente distintas, pero funcionalmente complementarias del negocio. Por un lado, comprende una primera fase de reventa, consistente en la importación de productos terminados, elaborados en el exterior por empresas vinculadas al grupo, que luego son comercializados en el mercado local bajo las marcas licenciadas (Anexo A). Por otro, contempla una fase de producción local, que incluye la importación de insumos —provenientes tanto de empresas vinculadas como de terceros independientes— para su transformación en plantas propias o tercerizadas, con destino a su posterior venta bajo las mismas marcas licenciadas (Cláusulas 34.1 y 30). El Contrato no distingue entre estas dos fases. Antes bien, las contempla como partes de una misma operación económica integral, en tanto ambas están orientadas a la comercialización de productos identificados con signos distintivos y procesos tecnológicos desarrollados por el grupo licenciante (Cláusula 26).

En suma, el Contrato examinado responde a una arquitectura contractual deliberada por parte del grupo económico licenciante, cuyo objetivo no fue compartimentar artificialmente las distintas fases de su modelo de negocios en Argentina. Por el contrario, procuró establecer una regulación común y transversal para todos los productos comercializados bajo las marcas del grupo (Anexo B), cualquiera sea su origen físico, ya sea nacional o importado.

XIII.- Con base en lo desarrollado hasta aquí, resulta oportuno destacar que el Contrato bajo examen contiene evidencia expresa, suficiente y jurídicamente válida para considerar que las partes firmantes

—Nestlé Argentina S.A. en su calidad de licenciataria, y Nestlé S.A., Société des Produits Nestlé S.A. y Nestec S.A. como licenciantes— forman parte de un mismo grupo económico multinacional.

A tal efecto, los considerandos del Contrato explicitan que: “Nestlé, como beneficiaria y propietaria indirecta de la propiedad intelectual y derechos conexos del Grupo Nestlé, ha requerido a SPN y Nestec que lleven a cabo ciertas funciones en su nombre”.

Dicha disposición ratifica que las empresas extranjeras firmantes del contrato actúan por delegación funcional de la matriz, y que existe una estructura vertical de control y asignación de funciones dentro del grupo multinacional, de la cual forma parte la licenciataria local.

Por añadidura, múltiples cláusulas del contrato refuerzan esta conclusión mediante el uso reiterado del concepto de "compañías afiliadas", aludiendo a la existencia de una red corporativa común. Así, por ejemplo, la Cláusula 32, al regular las excepciones al pago de regalías, refiere expresamente a: “Productos importados por la Licenciataria [...] de alguna compañía afiliada de la LICENCIATARIA”, o la Cláusula 45 al establecer que “La LICENCIANTE tendrá derecho a ceder la ejecución de este Contrato [...] a cualquiera de sus compañías afiliadas”. También la cláusula 11.1, cuando indica que: “La LICENCIATARIA, en su calidad de compañía afiliada, y con el consentimiento de la LICENCIANTE [...] podrá registrar o mantener uno o más nombres comerciales o denominación social que incorpore cualquiera de las Marcas [...]”, reafirma que las partes reconocen formalmente que la licenciataria es parte del grupo corporativo.

En efecto, estos fragmentos no sólo confirman la pertenencia recíproca de las partes a un entramado económico común, sino que además permiten inferir que las operaciones reguladas en el contrato se desarrollan dentro de una estructura de grupo, en la que las licenciatarias locales y las licenciantes extranjeras actúan como eslabones funcionales de un mismo modelo de negocio transnacional.

De igual modo, otras cláusulas contractuales revelan mecanismos concretos de cooperación y circulación de recursos entre entidades vinculadas, tales como el entrenamiento del personal argentino en centros de la Licenciante (Cláusula 30). Esta estructura operativa conjunta consolida la idea de una coordinación vertical propia de un grupo multinacional, donde la licenciataria no actúa como operador independiente, sino como parte subordinada de una red estructurada jerárquicamente.

Por otra parte, cabe señalar que el propio certificado expedido por el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial que acompaña el contrato —inscripto bajo el N.º 11368— califica expresamente a las partes como “empresas vinculadas y de capital extranjero”, lo que constituye un reconocimiento oficial de dicha relación por parte de un organismo técnico nacional competente en la materia.

En consecuencia, la prueba documental obrante en autos resulta suficiente para acreditar que las partes del Contrato examinado no sólo pertenecen al mismo grupo económico, sino que operan bajo una lógica de integración vertical, con vínculos jurídicos, económicos y operativos que permiten calificar su relación como una vinculación en los términos funcionales y sustanciales requeridos por el artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración.

Dicha afiliación, en efecto, 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 tal sentido, 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. Corresponde entonces detenerse. Examinar con atención. Advertir aquello que las cláusulas revelan con sutileza. Percibir los vínculos que subyacen a lo que, en apariencia, constituye una compraventa más dentro del comercio internacional.

Por consiguiente, 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 mismo tiempo, 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.

Por ende, 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.

XIV.- Llegados a este punto del análisis, debe señalar que el Contrato obrante en autos establece que la Licenciante es titular o beneficiaria de los derechos necesarios para licenciar el uso del know-how, las marcas, las patentes y otros activos intangibles vinculados a los productos objeto de licencia. Así lo disponen expresamente los considerandos del contrato, al afirmar que Nestlé ha confiado a Nestec el desarrollo de “un considerable acervo de sofisticado y valioso know-how”, producto de extensas actividades de investigación, desarrollo, procesamiento, control, empaque, mercadeo, distribución y venta de productos alimenticios realizados a nivel global. En concordancia, la cláusula 1 del contrato define el know-how como “la información y datos técnicos y no técnicos de la LICENCIANTE, bien sea que se

puedan patentar o no, [...] incluyendo todos los procesos secretos, secretos industriales, fórmulas y otra información secreta sin patentar relacionada con la experiencia industrial, comercial o científica".

En virtud de dicha titularidad, la Licenciante otorga a la Licenciataria local un derecho de uso exclusivo de las marcas dentro del territorio, conforme lo establece la cláusula 2, que dispone: "La LICENCIANTE, por el presente contrato, otorga a la LICENCIATARIA el derecho exclusivo y licencia para usar las Marcas dentro del Territorio, estrictamente con respecto a los Productos."

En consecuencia, puede concluirse que el conjunto de activos intangibles cedidos excede la simple autorización de uso marcario. Las marcas, las patentes y el know-how referidos en el Contrato se integran como elementos funcionales del producto importado, cuyas características, presentación y estándares de calidad deben adecuarse a los lineamientos técnicos definidos por el licenciante.

Centrando el análisis en primer lugar en la importación de productos terminados destinados a la reventa, corresponde señalar que dicha operatoria se lleva a cabo entre empresas vinculadas del grupo económico Nestlé, en el marco del Contrato que prevé el pago de regalías calculadas sobre las ventas netas en el mercado local. Ahora bien, esta circunstancia, por sí sola, no autoriza a presumir la procedencia automática de un ajuste. Sin embargo, a partir del análisis conjunto del contrato acompañado y de la estructura operativa documentada en autos, puede sostenerse que concurren elementos suficientes para concluir que el pago de regalías constituye una condición de venta, en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

Así puede observarse que el Contrato regula de manera integral tanto el uso de activos intangibles como la operativa del negocio en el territorio argentino. En efecto, no se trata de un contrato de licencia abstracto o desvinculado del circuito económico de comercialización, sino de un acuerdo que estructura normativamente toda la operatoria de comercialización de productos terminados importados para su reventa, que portan marcas del grupo.

Así lo dispone la Cláusula 3.1, al establecer que: "La LICENCIATARIA se compromete a utilizar las Marcas únicamente en productos fabricados, procesados, empacados (en cada caso, bien sea directamente por la LICENCIATARIA por sí misma o de conformidad con la Cláusula 25 del presente contrato), importados, almacenados, comercializados o vendidos en estricto acuerdo con las altas normas de calidad u otras especificaciones que periódicamente hayan sido establecidas, proporcionadas, suministradas o aprobadas por la LICENCIANTE.", lo que confirma que el contrato contempla ambos tipos de operaciones —producción local e importación— bajo el mismo régimen técnico y de calidad.

Asimismo, el Glosario del contrato define el alcance del know-how de manera amplia, al indicar que comprende toda información técnica que la Licenciante esté en capacidad de entregar a la Licenciataria, "en relación a su propia fabricación, o fabricación subcontratada, procesamiento, control, empaque, almacenamiento, suministro, importación, exportación, mercadeo, promoción, distribución y/o venta de los Productos", probando esta cláusula que el know-how puede ser aplicado tanto a productos fabricados localmente como a productos importados.

Por su parte, la Cláusula 4 establece un mecanismo de control de calidad previo a la comercialización, al disponer que: “La LICENCIATARIA se compromete a presentar periódicamente [...] muestras representativas de los Productos que se van a vender bajo, o haciendo referencia a las Marcas, para que sean aprobadas por la LICENCIANTE [...]”, lo cual implica que todos los productos vendidos —sean importados o fabricados— deben responder a un esquema de control de calidad supervisado por la licenciante.

Finalmente, la Cláusula 10 impone una restricción de uso marcario vinculada directamente a los productos licenciados, disponiendo que: “Excepto que medie el previo consentimiento de la LICENCIANTE [...] la LICENCIATARIA específicamente se obliga durante la vigencia de este contrato a:

(i) vender los Productos durante la vigencia de este Contrato exclusivamente bajo una o más de las Marcas, y

(ii) usar las Marcas exclusivamente con o en relación a los Productos.”,

de modo que puedo colegir de esta disposición un vínculo directo entre el producto vendido y la marca licenciada, sin distinción por origen.

Estas cláusulas, interpretadas en conjunto, evidencian que el producto importado para reventa es específico del Licenciante, en tanto incorpora su concepción, marca y tecnología, y debe cumplir con los estándares técnicos y comerciales establecidos por la Licenciante. Ello permite afirmar que se satisfacen los requisitos del primer bloque de análisis funcional exigidos por las directrices internacionales: (i) la especificidad del producto y (ii) la incorporación de tecnología definida por el licenciante.

En este caso, el expediente no documenta la existencia de proveedores ajenos al grupo económico en lo que respecta a los productos terminados importados para su reventa. Por el contrario, todos los proveedores identificados en este tramo del negocio pertenecen al grupo Nestlé, lo cual constituye un indicio relevante de coordinación funcional y subordinación operativa en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo. En cuanto a los insumos importados para producción local, si bien se ha acreditado la existencia de proveedores vinculados y no vinculados, ello no impide, por sí solo, la posibilidad de analizar si en las operaciones con las empresas vinculadas concurren elementos objetivos que permitan considerar que el pago de regalías constituye una condición de venta.

En función de lo anterior, interpreto que la exigencia de exclusividad en el uso de marcas, combinada con la inexistencia de una autorización genérica para operar en paralelo con otras fuentes de abastecimiento respecto de los productos terminados, constituye un indicio fuerte de subordinación operativa, en el sentido económico y jurídico requerido por el artículo 8.1.c) del Acuerdo.

XV.- Como corolario del análisis precedente, el Contrato configura un entramado normativo que transforma el control marcario en un verdadero control funcional sobre la comercialización de los productos terminados importados para su reventa. En efecto, impone condiciones operativas y de calidad aprobadas por la Licenciante que deben cumplirse incluso respecto de dichos productos, razón por la cual el contrato adquiere entidad jurídica suficiente para fundar la existencia de una condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

Desde un primer ángulo, la Cláusula 3.1 condiciona expresamente el uso de las Marcas a la conformidad con normas de calidad y especificaciones técnicas aprobadas por la Licenciante, incluyendo a los productos importados. Tal previsión pone de manifiesto que no puede adquirirse cualquier mercadería del mercado abierto, sino únicamente aquella que haya sido previamente validada conforme a estándares internos del grupo. A su vez, la Cláusula 4 exige la presentación periódica de muestras para su aprobación, lo que refuerza el control técnico y visual del licenciante sobre los productos antes de su comercialización. Bajo esta lógica, el contrato no actúa como un simple título habilitante para el uso de marca, sino como un instrumento que estructura materialmente las condiciones en que puede accederse al circuito de distribución de productos licenciados.

Desde otra perspectiva, la Cláusula 32 establece que las regalías se calcularán sobre el monto neto de ventas de todos los productos licenciados, ya sean fabricados localmente o importados, sin hacer distinción sobre el origen del proveedor. En tal sentido, la omisión de toda apertura hacia negociaciones en condiciones de mercado abierto implica que los productos importados forman parte de una operatoria previamente definida por el grupo, sin margen de actuación individual para la licenciataria.

Del mismo modo, la Cláusula 45 faculta expresamente a la Licenciante a delegar la ejecución del contrato, total o parcialmente, en cualquiera de sus empresas afiliadas. Si bien no designa de manera directa a un proveedor, habilita legal y funcionalmente la participación de otras compañías del grupo en la cadena de aprovisionamiento. Este dato resulta determinante, ya que confirma que el diseño operativo previsto se integra dentro de una arquitectura cerrada, típica de estructuras multinacionales con gobernanza centralizada, en las que la intervención de terceros independientes queda, de hecho, excluida.

A mayor abundamiento, la facultad de subcontratación de proveedores externos no vinculados, no puede ejercerse libremente por la licenciataria sino que depende de una manifestación de voluntad previa del licenciante, circunstancia que revela un mecanismo de control contractual.

En paralelo, este marco normativo se ve complementado por la prueba documental obrante en autos, la cual demuestra que durante todo el período investigado la totalidad de las importaciones de productos terminados para la reventa fueron realizadas exclusivamente desde empresas vinculadas al grupo Nestlé. No se registra una sola operación de producto importado para la reventa con proveedores externos o independientes. Si bien esta práctica uniforme no reviste el carácter de obligación contractual en sentido estricto, su continuidad e invarianza revelan un patrón consolidado de funcionamiento intragrupo. Por consiguiente, se infiere que el abastecimiento ha sido funcionalmente determinado por el Licenciante, conforme al segundo criterio orientador para evaluar la existencia de condición de venta.

De ahí que pueda afirmarse que el abastecimiento de productos terminados para la reventa no es fruto de negociaciones libres, sino de una política corporativa que estructura tanto la oferta como la demanda dentro del grupo. La Licenciataria no escoge libremente a su proveedor, ni pacta condiciones en un entorno de competencia abierta, sino que se inserta en una red cerrada de relaciones contractuales donde los flujos de mercancías, pagos y derechos están predefinidos por la lógica económica del grupo multinacional. En consecuencia, la libertad comercial de la Licenciataria resulta meramente aparente, y la configuración general del contrato, junto con la práctica efectiva verificada, permite concluir que el proveedor ha sido funcionalmente determinado por el Licenciante.

Tal conclusión, no solo se ajusta a los elementos probatorios y contractuales reunidos en autos, sino que responde a una interpretación sustantiva del artículo 8.1.c) del Acuerdo, orientada a privilegiar la verdad económica por sobre la forma documental.

En este marco interpretativo, corresponde señalar que el análisis realizado no se limita a una lectura literal o aislada de las cláusulas contractuales, sino que responde al método de la sana crítica racional, conforme a los principios generales del derecho probatorio. Conforme a dicho estándar, no solo deben ponderarse las estipulaciones expresas del contrato, sino también los efectos jurídicos y económicos que la estructura negocial genera en la práctica. En ese sentido, la valoración de la prueba contractual debe atender tanto a la letra como al contexto funcional del negocio, considerando la lógica operativa del grupo económico, el régimen de exclusividad impuesto y la integración sistémica entre la licencia de uso de intangibles y la operatoria de importación, comercialización y reventa en el territorio.

En definitiva, la interpretación sistemática del contrato permite concluir que los productos terminados objeto de importación no son bienes genéricos ni intercambiables, sino artículos específicos cuya identidad técnica, comercial y jurídica está definida por el Licenciante. Así, aun cuando la Licenciataria no participe directamente en su fabricación, dichos productos son elaborados conforme a los lineamientos y activos intangibles proporcionados por el titular de la licencia, en el marco de una relación exclusiva y controlada.

De este modo, el pago de regalías no puede ser considerado ajeno a la operación de importación, ya que remunera el uso de intangibles que han sido previamente incorporados al producto antes de su ingreso al país. El contrato asegura que sólo la Licenciataria —en su calidad de titular exclusiva del derecho a utilizar marcas, fórmulas y procesos— puede importar y comercializar legalmente los productos con esas características en el territorio nacional. Esta exclusividad, combinada con el control técnico que ejerce la Licenciante sobre los estándares del producto, permite sostener que el régimen de licencias no sólo habilita a la Licenciataria, sino que excluye a cualquier otro operador del circuito económico. En consecuencia, se configura una condición jurídica y operativa que estructura la venta internacional de los productos terminados importados para la reventa.

A la luz de todo lo expuesto, el contrato de licencia no puede considerarse un instrumento accesorio o meramente declarativo, sino que constituye un componente central del esquema operativo transnacional de la empresa. En efecto, dicho contrato define no sólo el acceso a los derechos de propiedad intelectual, sino también quién está habilitado a comercializar los productos importados y bajo qué condiciones. Dicha configuración jurídica, se completa con una serie de obligaciones contractuales —como la aprobación previa de productos, el control de calidad, la prohibición de sublicencia, la presencia obligatoria 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 de Valoración y justificar su incorporación al valor en aduana como un ajuste necesario y legalmente previsto.

XVI.- Como elemento adicional de convicción, la modalidad de cálculo de las regalías evidencia la vinculación funcional entre el canon y los productos terminados importados para su reventa. Aunque el canon se devenga sobre la base del monto neto de ventas (Cláusula 32), dicho método de cálculo no

impide —sino que, por el contrario, permite— identificar qué parte del canon corresponde a mercadería efectivamente importada para la reventa.

En ese sentido, la Cláusula 36 dispone que la Licenciataria deberá mantener libros y registros completos y exactos relativos a los Productos y al uso de las Marcas en el territorio, los cuales deben ser suficientes para verificar las regalías pagaderas. Esta obligación, en el marco de un contrato que distingue expresamente entre productos fabricados localmente e importados (Cláusula 32), implica que la contabilidad llevada por la Licenciataria debe permitir la trazabilidad de cada tipo de producto en relación con el canon abonado.

De ahí que no se esté en presencia de un canon global y abstracto, sino de una regalía cuyo cálculo está sujeto a un sistema de verificación que admite su desagregación funcional. Tal circunstancia habilita, en principio, la posibilidad de ajustar el valor en aduana por la parte de la regalía que guarda una relación directa con los productos terminados importados para la reventa, incluso en caso de coexistencia con productos fabricados localmente.

A su vez, esta conclusión se ve corroborada por la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Ford Argentina SCA c/ DGA” (Expte. N° 21.950-A, sentencia del 28/05/2013), en la que se sostuvo que la concertación del canon constituye una condición implícita de venta cuando el producto importado incorpora tecnología y estándares definidos por el licenciante. En dicho precedente, se afirmó que para fabricar productos con la marca resulta imprescindible importar insumos que posean la tecnología definida conforme a normas de producción que dan lugar al producto final, y que el hecho de que este 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.

Dicha doctrina resulta plenamente aplicable en el presente caso, con mayor razón aún si se considera que no se trata de insumos sino de productos terminados. Justamente, la relación es más directa: el producto llega al país ya confeccionado, con las marcas, fórmulas y procesos previamente definidos y aplicados. Por consiguiente, la regalía pactada remunera directamente el uso de esos activos intangibles en origen, sin los cuales la importación no sería jurídicamente posible. En consecuencia, habiendo sido moldeados desde su origen por los estándares que impone el contrato de licencia, la exigencia de pago de la regalía no constituye una obligación accesoria ni independiente, sino más bien una condición operativa y jurídica sin la cual la venta internacional no podría concretarse.

Bajo esta perspectiva, 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.

Ahora bien, 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. En efecto, el contrato otorga a la licenciataria el uso de las marcas, el know-how y los derechos de propiedad intelectual relacionados con los productos licenciados, incluyendo información técnica y no técnica

vinculada con la fabricación, importación, exportación, mercadeo y venta de los productos desarrollados por o para la licenciante. Esta concesión se encuentra claramente estipulada en la cláusula 1 (definición de "El Know-how"), al disponer que dicho saber hacer comprende:

"[…] los procesos requeridos para la transferencia o la implementación del Know-how, que la LICENCIANTE esté eventualmente en capacidad de entregar o poner a disposición de la LICENCIATARIA […] estrictamente para o en relación a su propia fabricación, o fabricación subcontratada, procesamiento, control, empaque, almacenamiento, suministro, importación, exportación, mercadeo, promoción, distribución y/o venta de los Productos […]"

En ese marco, incluso cuando los productos se fabriquen fuera del país, su concepción, composición y estándares responden directamente al know-how provisto por la licenciante. De ahí que el pago de regalías no resulte ajeno ni posterior a la importación, sino que remunera el uso previo de activos intangibles que ya se encuentran incorporados en el producto terminado.

En lo que atañe a la contraprestación económica, el porcentaje de regalías se abona sobre las ventas netas de productos licenciados, sin distinguir si son fabricados localmente o importados conforme lo indica la cláusula 32.

En segundo lugar, la licencia es de cumplimiento obligatorio y su existencia condiciona el acceso legal al mercado argentino. La posibilidad de comercializar los productos —ya sean fabricados o importados— se encuentra sujeta a la vigencia del contrato de licencia, el cual establece que la LICENCIATARIA solo puede utilizar los activos intangibles en relación con los productos licenciados, y de conformidad con las instrucciones y lineamientos de la LICENCIANTE. En virtud de las disposiciones expresas de la cláusula 26, interpretadas a la luz de la definición contractual de "Know-how" (cláusula 1), corresponde concluir que el contrato impone una restricción funcional y jurídica inequívoca respecto del uso de los activos intangibles licenciados. En efecto, el know-how y las patentes solo pueden ser utilizados en relación con los productos definidos contractualmente, sin distinción alguna entre aquellos fabricados localmente y los que son directamente importados.

Por lo tanto, esta cláusula no solo delimita el alcance de la autorización concedida, sino que también establece una vinculación operativa directa entre el uso del know-how y la comercialización de los productos licenciados, cualquiera sea su origen inmediato. Tal interpretación se ve reforzada por el hecho de que la definición de "Know-how" abarca expresamente actividades como la importación, el almacenamiento, la promoción, la distribución y la venta. Así, se configura un marco en el que el uso del intangible no se agota en la fase de producción, sino que acompaña todo el ciclo de vida comercial del producto en el territorio.

De este modo, los productos terminados importados que hayan sido concebidos conforme a los estándares técnicos, especificaciones y conocimientos transferidos por la licenciante —y que luego son vendidos bajo sus marcas licenciadas— quedan necesariamente comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la cláusula 26. El know-how que subyace en esos bienes no solo permite su fabricación fuera del país, sino que constituye una condición previa e ineludible para su admisión y posterior comercialización en el mercado argentino, bajo los términos pactados contractualmente.

En suma, el pago de regalías en este contexto no representa una obligación autónoma o desvinculada del proceso de importación, sino que responde a una exigencia impuesta por el propio contrato de licencia, en tanto el acceso a los activos intangibles condiciona el ingreso legal de los productos al mercado nacional. Tal estructura de derechos y obligaciones permite concluir que el canon abonado constituye una condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valoración del GATT, y por lo tanto, debe ser incorporado al valor en aduana de los productos importados.

A partir de lo expuesto, dichas disposiciones confirman que la licenciante ejerce un control jurídico y funcional sobre los productos que ingresan al mercado nacional, incluso cuando no participa directamente de la venta internacional. En consecuencia, el canon abonado por el uso de tales activos resulta ser un prerrequisito operativo para importar y revender legalmente los productos licenciados.

Por último, cabe destacar que el canon se liquida en forma independiente del precio de compra pactado con el proveedor extranjero. De hecho, el precio declarado ante la Aduana corresponde exclusivamente a las facturas emitidas por la proveedora extranjera, mientras que las regalías se liquidan y pagan conforme las cláusulas 32 y siguientes del Contrato.

En definitiva, aun cuando la licenciante no actúe como proveedora directa, su rol resulta determinante en el diseño, validación, habilitación y comercialización de los productos importados. En ese marco, tanto por la arquitectura contractual como por la práctica consolidada y el régimen de exclusividad operativa, el pago de regalías constituye una condición de venta implícita en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valoración del GATT, y como tal, corresponde su inclusión en el valor en aduana de las mercaderías importadas.

XVII.- No escapa al suscripto que el criterio aquí sostenido se aparta de la doctrina sentada en diversos precedentes jurisprudenciales. Sin perjuicio de ello, y en el ejercicio responsable del análisis que exige esta causa, corresponde dejar constancia de que tal discrepancia se asume con pleno conocimiento de los fundamentos esgrimidos en aquellas decisiones. A tal efecto, cabe señalar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha dictado pronunciamientos que no comparten el enfoque que aquí se propicia respecto de la interpretación del artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valoración del GATT. Con todo, tales precedentes —entre ellos, las sentencias dictadas en las causas “Nestlé Argentina S.A. c/ DGA”, Expte. N.º 30.058/2023 (SALA I), “Nestlé Argentina S.A. c/ DGA”, Expte. N.º 36.870-A (SALA IV), así como también “Nestlé Argentina S.A. c/ DGA”, Expte. N.º 35.814-A (TFN SALA F), y “Nestlé Argentina S.A. c/ DGA”, Expte. N.º 32.668-A (TFN SALA F, 31/08/2017)— exhiben, a juicio del suscripto, deficiencias relevantes en su fundamentación que impiden conferirles una eficacia orientadora excluyente. En efecto, tales pronunciamientos prescinden del análisis de la estructura económica del grupo multinacional, desatienden la integración funcional entre licenciante, licenciataria y proveedor, y soslayan el impacto jurídico del control ejercido por la titular de los intangibles sobre la operatoria de importación.

En efecto, dichos fallos han sostenido que el canon abonado por el uso de la marca “Nestlé” no constituye condición de venta, basándose en una lectura predominantemente literal de las cláusulas contractuales, en la supuesta libertad de Nestlé Argentina S.A. para elegir proveedores y en la inexistencia de una imposición explícita del vendedor. No obstante, he advertido que tales pronunciamientos incurren en una

serie de deficiencias relevantes que afectan su valor como precedente. En primer término, redujeron el concepto de “condición de venta” a una exigencia contractual expresa, ignorando que se admite la existencia de condiciones implícitas derivadas del funcionamiento económico del grupo. Luego, desatendieron el rol estructural del licenciante, quien no solo impone estándares técnicos, sino que define las condiciones que deben reunir los productos para ser comercializados bajo la marca. Asimismo, evaluaron la prueba pericial en forma parcial y no integrada con la estructura económica del grupo, incurriendo en una fragmentación probatoria incompatible con los principios de la sana crítica racional. Además, desconocieron el método interpretativo de la supresión hipotética, que exige preguntarse si, sin el contrato de licencia, la venta se hubiera realizado en las mismas condiciones. Del mismo modo, omitieron ponderar la lógica económica de grupo, que convierte al licenciatario en un ejecutor local de una estrategia transnacional, sin verdadera autonomía funcional. Por último, aplicaron precedentes de forma selectiva, sin considerar los estándares internacionales aplicables ni la finalidad protectoria del artículo 8 del Acuerdo de Valoración.

Por consiguiente, aun reconociendo que las Salas mencionadas han adoptado una postura distinta, no encuentro razones suficientes para apartarme del criterio aquí sustentado. En mi opinión, solo una interpretación que considere integralmente el contrato de licencia, las prácticas comerciales efectivas, la estructura multinacional y el principio de supremacía de la verdad económica sobre las formas jurídicas permitirá garantizar una valoración aduanera conforme a derecho y compatible con la finalidad del sistema multilateral de comercio.

XVIII.- Ahora bien, una vez establecida la procedencia del ajuste de valor respecto de los productos terminados importados para su reventa, corresponde analizar si igual solución debe adoptarse en relación con los insumos importados de empresas vinculadas utilizados en la fabricación local de los productos licenciados.

En este sentido, no se advierten fundamentos jurídicos ni económicos que justifiquen un tratamiento disociado.

Por el contrario, todas las razones que permiten concluir que el canon pagado por la actora al licenciante constituye una condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo resultan plenamente aplicables a las importaciones de insumos desde empresas vinculadas realizadas en el marco del mismo vínculo contractual.

En primer lugar, el objeto del contrato de licencia —según ha sido caracterizado por las partes y probado en la causa— no se limita a autorizar el uso de signos distintivos sobre un producto final, sino que involucra un esquema integral de control sobre el proceso de producción, que comprende especificaciones técnicas, procesos y estándares de calidad definidos por el licenciante.

Desde esta perspectiva, no resulta exigible que los insumos porten físicamente la marca para que su importación quede abarcada por la relación jurídica generadora del canon.

En efecto, lo determinante no es la estampa marcaria, sino el hecho de que dichos insumos se encuentren incorporados a un circuito técnico-productivo controlado por el licenciante, destinado a la fabricación de las mercaderías licenciadas.

A tal fin, adquiere especial relevancia el contenido de la cláusula 25 del Contrato, en tanto demuestra que la supuesta “libertad de elección” del fabricante por parte del licenciatario se encuentra severamente limitada por el marco contractual impuesto por la licenciante.

En efecto, dicha cláusula establece que incluso cuando el licenciatario designe a un tercero no vinculado para producir insumos o componentes, ello requiere una notificación previa a la licenciante, la cual se reserva expresamente el derecho a imponer condiciones técnicas, de control de calidad y de cumplimiento de las exigencias generales del Contrato.

Asimismo, se dispone que el know-how transmitido a dichos fabricantes no relacionados debe ser debidamente protegido, documentado y localizable, lo cual revela un esquema de trazabilidad y fiscalización funcional directamente incompatible con la idea de autonomía plena en la elección de proveedores.

Por consiguiente, no existe libertad real del importador para contratar con cualquier proveedor, ya que la selección de un fabricante no vinculado queda supeditada al cumplimiento de estándares impuestos por el titular de los derechos de propiedad intelectual.

En segundo término, el canon pactado no distingue entre mercaderías importadas para ser revendidas y mercaderías importadas para ser transformadas en el país.

Antes bien, el pago opera como contraprestación por el uso de marcas, del know-how, de las fórmulas y procesos productivos, en el marco de una estrategia transnacional de control de calidad, marketing y desarrollo uniforme de marca.

Por ello, la relación entre el canon y la importación de insumos no puede considerarse de carácter excepcional, sino estructural dentro de la lógica del negocio que es objeto del Contrato.

Este razonamiento se ve reforzado por el modo en que opera la cláusula 25.2, donde la licenciante no sólo conserva el control normativo sobre los fabricantes seleccionados, sino que impone deberes operativos específicos relacionados con la aplicación del know-how licenciado.

En consecuencia, el uso de los intangibles resulta inescindible del proceso mismo de fabricación, y por ende, de las operaciones de importación de los insumos necesarios para dicho proceso.

Desde esta óptica, el licenciatario actúa, en rigor, como un ejecutor subordinado de una política de producción definida externamente.

En tercer lugar, aunque en la causa no se acredita que los insumos específicos importados de empresas vinculadas porten la marca ni estén expresamente individualizados dentro de las especificaciones técnicas provistas por el licenciante, tal omisión no puede operar automáticamente en favor del importador.

Por el contrario, al encontrarse en mejor posición para acreditar esa desvinculación técnica, la falta de prueba de parte no desvirtúa la razonabilidad del ajuste, sino que refuerza la presunción de subordinación técnica implícita en el contrato de licencia.

Este punto adquiere particular trascendencia frente a las conclusiones de la pericia contable producida en sede administrativa.

En efecto, si bien dicha prueba se limita a describir que los insumos importados fueron adquiridos a proveedores no vinculados, y que las ventas de los productos fabricados con dichos insumos formaron parte de la base de cálculo del canon, en ningún caso aborda el núcleo jurídico del problema.

Específicamente, no determina si dichas importaciones pudieron haberse realizado en ausencia del contrato de licencia ni verifica si esos insumos fueron producidos conforme a las fórmulas, procesos y estándares establecidos por el licenciante.

De tal manera, la omisión de esta dimensión contractual y técnica torna a la pericia inidónea para excluir la aplicación del artículo 8.1.c), en tanto no se interroga sobre el punto decisivo: la existencia de una condición impuesta por el titular de los intangibles para que esos insumos puedan ser importados y utilizados.

En cuarto lugar, mantener el ajuste respecto de los productos terminados y excluirlo para los insumos de empresas vinculadas empleados en su fabricación genera una solución fragmentaria, incoherente y carente de sustento técnico.

En efecto, en ambos supuestos las operaciones de importación se encuentran insertas en una lógica transnacional de producción bajo control del licenciante, cuyo derecho de percepción del canon surge del mismo vínculo jurídico y contractual.

Por lo tanto, si se acepta que el canon constituye una condición de venta para los productos terminados, debe también aceptarse que lo es respecto de los insumos que se integran funcionalmente a su elaboración.

Ahora bien, del análisis integral de la prueba documental, técnica y pericial aportada en estas actuaciones, se constata que Nestlé ha omitido toda referencia a operaciones de importación de insumos realizadas con proveedores vinculados dentro del grupo económico de la licenciante.

Lejos de resultar irrelevante, este dato debe ser interpretado como un hecho jurídicamente significativo que compromete la sinceridad informativa de la parte y revela una estrategia dirigida a debilitar, en el plano probatorio, el vínculo entre el canon abonado y las operaciones de importación sujetas a análisis.

En efecto, la estructura económica del grupo Nestlé demuestra que existían condiciones reales y operativas para canalizar al menos una parte de los insumos importados a través de compañías afiliadas, lo que hubiera permitido acreditar sin ambigüedades el nexo técnico-funcional entre el proveedor, el uso de los activos intangibles licenciados y el canon devengado.

Sin embargo, dicha posibilidad fue completamente excluida del universo de operaciones invocadas por la actora, sin que se haya ofrecido una explicación razonable para justificar esa ausencia.

Por consiguiente, esta omisión no puede interpretarse como una expresión de libertad negocial, sino como un intento deliberado de evitar que las operaciones de importación sean encuadradas dentro de una lógica de grupo sometida al control contractual del licenciante.

Por tanto, la exclusión de proveedores vinculados en el abastecimiento de insumos importados —reconocida por la propia parte en sus escritos y ratificada por la prueba pericial— constituye un indicio negativo que refuerza la necesidad de aplicar un estándar de interpretación sustantiva, orientado a indagar la realidad económica de las operaciones más allá de su apariencia documental.

En este marco, resulta necesario formular una precisión adicional con relación al alcance del ajuste practicado, a fin de preservar la coherencia interna del razonamiento y evitar interpretaciones disociadas entre productos importados para su reventa directa y aquellos que, si bien no se comercializan como tales, constituyen insumos incorporados en los productos licenciados fabricados localmente.

En efecto, si bien en el presente caso se destaca la ausencia de prueba directa que acredite la presencia de la marca sobre los insumos al momento de su importación, tal circunstancia no puede ser interpretada en forma aislada ni conducir, por sí sola, a excluir dichos bienes del análisis de ajuste, en especial cuando se demuestra que esos insumos fueron destinados a ser incorporados en productos terminados amparados por la licencia y sometidos a control del licenciante.

Desde esta perspectiva, el control ejercido por el licenciante sobre el producto final alcanza indirectamente a los insumos que lo componen, en tanto dicho control no se limita a la fase comercial, sino que abarca también los procesos de producción, los estándares técnicos y los procedimientos de aprobación.

En consecuencia, la marca opera como un elemento estructural del sistema de comercialización, no como un simple distintivo externo visible al momento de la importación.

En esta misma línea argumental, la condición de venta —como ocurre en este caso— deriva de una estructura jurídica y económica que excede el contrato de compraventa.

Aun cuando ocurra, como sostiene el actor, que existe libertad para seleccionar a uno u otro proveedor, no debe perderse de vista que, para ciertos insumos, esa selección ocurre dentro de un grupo (por ejemplo, diferentes filiales), quienes operan dentro de una red cerrada y bajo control del titular de los derechos de propiedad intelectual.

En tal caso, el acceso a cualquiera de esos proveedores depende del uso autorizado de los activos intangibles, y sin ese uso no hay posibilidad real de importar ni vender los bienes.

Incluso, aun cuando los proveedores no pertenezcan formalmente al grupo económico del licenciante, ello no descarta que su designación se encuentre jurídicamente condicionada por los términos del contrato.

Como ya se ha señalado, la cláusula 25.2 otorga a la licenciante un poder regulatorio efectivo sobre los fabricantes designados, cualquiera sea su vinculación societaria.

Por ende, la elección de un proveedor externo no representa una decisión libre, sino una alternativa delegada, sujeta a validación por parte del titular de los derechos de propiedad intelectual.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la calificación de determinados productos como insumos

destinados a la fabricación local fue realizada por el propio importador en el marco de la investigación de valor instruida por el servicio aduanero respecto del contrato de licencia.

Esta circunstancia, en tanto, constituye un indicio objetivo de que tales insumos están destinados a convertirse en productos terminados sujetos a los términos del contrato.

En efecto, si dichos insumos no fueran empleados en la elaboración de los productos licenciados, no habría existido razón alguna para incluirlos en la investigación de valor ni someterlos al análisis de ajuste.

Por consiguiente, la circunstancia de que un insumo no lleve la marca impresa al momento de su ingreso al territorio aduanero no excluye por sí sola la posibilidad de que el canon deba considerarse condición de venta, si ese insumo se encuentra funcionalmente integrado a la elaboración del producto final sujeto a licencia y control.

En suma, corresponde extender al análisis de los insumos destinados a la fabricación local de productos licenciados el mismo estándar que se aplica a los productos terminados importados para reventa, valorando la realidad económica integral, el rol funcional del licenciante y el método de la supresión hipotética.

Esta solución, por cierto, permite superar los límites de una visión estrictamente documental y afirma la necesidad de interpretar el derecho aduanero en clave sustantiva, en función del valor económico real de las operaciones.

Por tales razones, corresponde extender las conclusiones arribadas respecto de las importaciones para reventa a las importaciones de insumos, por cuanto ambas se encuentran comprendidas dentro del mismo marco contractual y económico, siendo el canon exigible en ambos supuestos como condición de venta conforme al artículo 8.1.c) del Acuerdo.

XIX.- 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 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., la ley 22.415 (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).

XX.- 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.

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

(ley n° 20.631 –t.o. Dto.280/1997– y Decreto n° 692/98, Reglamentario de la ley) recae, en lo que aquí interesa, sobre las importaciones definitivas de cosas muebles. Dijimos también que se trata de un impuesto indirecto y real, diseñado como un impuesto federal al consumo, de carácter general, plurifásico no acumulativo y que aplica el criterio de destino. Además, mencionamos que la característica no acumulativa se la implementa a través de un mecanismo denominado "por sustracción", que consiste en la deducción de créditos contra débitos, de modo que cada etapa de producción o comercialización termina tributando únicamente por el valor agregado en esa etapa. Esto es, al momento de determinar el impuesto a ingresar, el contribuyente deducirá del total de IVA cobrado en sus ventas (débito fiscal) la suma de los IVA pagados en sus compras (crédito fiscal), lo que constituye la base imponible del impuesto en la etapa, debiendo entonces ingresar al fisco únicamente el neto multiplicado por la alícuota. En pocas palabras, en cada etapa de producción o comercialización se tributa únicamente por el valor agregado en dicha etapa, calculado como la diferencia entre el precio cobrado de venta –sin IVA- y el precio pagado de compra –sin IVA-, a la que se le aplica la alícuota del impuesto [(Pr Neto Venta – Pr Neto Compra) x 21%]. Ello así, debe advertirse la especial consideración que en el IVA merece el tratamiento de los extremos de la cadena de producción y comercialización. En autos, las transacciones en trato se ubican en uno de esos extremos: la importación de las mercaderías por parte de la UTE. De tal suerte que procede analizar, primeramente, lo que la ley del impuesto contempla para los casos de importación. En tal sentido también vimos que, en materia de comercio internacional o interjurisdiccional, nuestra legislación ha adoptado el principio de tributación en el país de destino, los que significa que, en lugar de que los impuestos sean pagados en la jurisdicción donde se fabrica el bien –y eximirlos en el lugar donde se consumen– (criterio país de origen), la ley del impuesto optó por disponer que los productos deben salir libres de impuestos del lugar de donde se producen, debiendo gravarlos el país de destino, donde se habrán de consumir. La fundamentación de tal decisorio radica en el principio de equidad, por cuanto "se supone que el sujeto reside en el Estado donde consume y dicho Estado ha de ser quien brinde bienes y servicios, por lo cual, debe ser el que reciba los impuestos". Además, específicamente con respecto a las importaciones se dispuso que los bienes importados deben recibir igual tratamiento que los nacionales, de forma tal que serán alcanzados por la misma alícuota que los bienes de origen nacional. Para ello, el artículo 2° del Decreto reglamentario de la ley del IVA aclara que importación definitiva es la que el Código Aduanero refiere como importación para consumo, y 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, 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).

Por último, dijimos que una de las características de las importaciones es que se encuentran sometidas a un mecanismo de pago distinto al general, puesto que el IVA se "anticipa" con el despacho a plaza conjuntamente con los derechos aduaneros (art. 27 de la ley), aplicándose sobre el precio normal –previsto en el C.A., s/ art. 64 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, los productos 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 del insumo importado, y deberá ingresar al fisco la diferencia multiplicada por la alícuota [(débito fiscal cobrado por la venta del insumo en el mercado interno – crédito fiscal pagado al nacionalizar la mercadería importada) x 21%].

Y no conmueve tal convencimiento el argumento sostenido por el actor en el sentido de que se estaría realizando un pago doble sobre las licencias. Esto, por cuanto no exige mayor esfuerzo de razonamiento comprender que el valor agregado que el intangible representa no está incluido en el precio, en tanto es lo que el propio recurrente ha venido afirmando a lo largo de su discurso recursivo. 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, en la determinación del quantum del impuesto no puede dejar de incluirse la totalidad de dicho valor, por cuanto dejar afuera algo significaría, en los hechos, eximir del alcance del gravamen el concepto excluido y tal eximición, según lo arriba expuesto, es prerrogativa exclusiva del legislador por el ejercicio del poder de imposición que detenta, nunca de la autoridad de aplicación.

XXII.- 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 %). Puesta así las cosas, y en relación a la posibilidad de morigerar la tasa de interés aplicable, advierto que podría hacerse sin declarar la inconstitucionalidad de la reglamentación aplicable y sin necesidad de violentar la norma procesal que limita las facultades jurisdiccionales de este organismo administrativo jurisdiccional.

En efecto, tal como dije al fallar en la causa: “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA SA c/ DGA s/recurso de apelación”, EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN (sentencia del 18/02/21), este tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de una norma ley asimilándose a los jueces de la Constitución y brincando con juegos interpretativos la máxima que impone el sometimiento de la administración a la ley. No obstante ello, también advertí que ese obstáculo legal no encorsetaba la posibilidad de resolver el caso sometido a decisión mediante una justa ponderación de los principios aplicables y sin necesidad de declarar la inconstitucionalidad de norma alguna. En ese orden de ideas, hice hincapié en que la limitación legal tenía exclusiva relación con los casos que demandaban su solución mediante una subsunción de los hechos en las normas aplicables. Añadiendo que solamente ante los casos de ausencia de complejidad sustancial, en donde el control de constitucionalidad debía ser directo, no podía prescindirse de resolver el caso sino mediante una declaración de inconstitucionalidad que me estaba prohibida realizar. En sentido contrario, advertí que no era menester la declaración de inconstitucionalidad si la resolución del caso demandaba recurrir a la ponderación de los valores, principios y normas con incidencia en la situación examinada. Así fue 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 (excepción hecha de los conceptos que se revocan por la presente), hasta la fecha de su efectivo pago en los términos de los art. 794 y 796 del C.A.

XXIII.- En suma, las consideraciones expuestas a lo largo del presente voto convergen, con claridad suficiente, hacia una única conclusión razonable: el ajuste practicado por el servicio aduanero respecto del valor en aduana declarado por Nestlé Argentina S.A. encuentra sustento jurídico, económico y probatorio bastante como para ser confirmado en su núcleo esencial. A lo largo de estas actuaciones ha quedado evidenciado que el pago de regalías pactado con la licenciante no constituye una obligación desvinculada de la operatoria de importación, sino que, por el contrario, se estructura como un componente funcional e inescindible de la lógica transnacional que rige el acceso, la utilización y la comercialización de los productos licenciados. Lejos de tratarse de una erogación autónoma del circuito importador, las regalías abonadas por Nestlé Argentina S.A. integran —en los hechos y en el derecho— un elemento estructural del valor de transacción de los bienes importados.

En consecuencia, y sin desconocer los matices doctrinales que el tema ha suscitado, entiendo que corresponde confirmar —con las salvedades ya señaladas— el cargo formulado por la administración aduanera. Esta conclusión no se funda en una construcción abstracta o dogmática, sino en la lectura de cláusulas contractuales específicas que evidencian una potestad concreta de la licenciante sobre el ciclo de vida comercial de los productos. Este grado de injerencia, corroborado por la estructura general del contrato y la prueba pericial, permite calificar al canon abonado como condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

No se trata, por tanto, de un razonamiento hipotético ni de una interpretación maximalista del poder contractual del licenciante, sino de la aplicación estricta de una norma internacional a un supuesto en el que la titularidad de los intangibles no solo habilita su uso, sino que condiciona jurídicamente la comercialización misma de los productos importados. Confirmar el ajuste no significa asumir una postura doctrinaria o innovadora, sino reconocer que el derecho aduanero exige considerar la sustancia económica de las operaciones, especialmente cuando las cláusulas contractuales y la prueba reunida permiten verificar, sin ambigüedades, la existencia de un vínculo de dependencia económica y jurídica entre el pago de regalías y la operación de importación.

A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el criterio del fisco, según lo expuesto en los Considerandos **V** a **XXII.**

Por ello, **VOTO POR**:

1. Confirmar parcialmente la resolución recurrida según lo expuesto en los Considerandos **V** a **XXII**, indicando que el Cargo 1178/11 devengará los intereses indicados en el Considerando **XXII.**
2. Revocar el Cargo 1178/11, oportunamente formulado por los conceptos Percepciones RG 3431/91

y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92, en los términos del Considerando **XX**.

3. Costas según los respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

I.- Que doy aquí por reproducido el relato de los hechos que surge del voto precedente, y coincido con lo decidido respecto del planteo de nulidad (ver Considerandos I.- a VI.-).

En este caso en particular, debo destacar que el Cargo aduanero cuya validez cuestiona la accionante, se basó en la Nota 954/11 DV EMVI, en la cual se observó que *"las regalías devengadas…tienen RELACIÓN con los Productos Terminados importados y con aquellos fabricados en forma local ya que forman parte de los productos vendidos cuya venta origina el*

devengamiento de regalías que retribuye las mencionadas licencias."

Que en el mismo sentido, el Fisco interpretó que debían incluirse en el precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas en la operatoria que hoy nos ocupa; también en la Nota 854/14 de la Dirección de Empresas Vinculadas.

Que el eje del tema en debate, es definir si procede -o no- confirmar el ajuste de valor realizado en este sentido por la DGA, y a tal fin en primer lugar deben interpretarse la letra y el espíritu del art. VIII, ap. 1. inciso c) del Acuerdo de Valor del GATT (Leyes Nros. 23.311 y 24.425).

En este sentido, la ley N° 23.311 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. El Decreto N° 1026/87 puso en vigencia el referido régimen el 1° de enero de 1988, y derogó 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 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".

Interpreto que, según esta norma, es menester la concurrencia -**al mismo tiempo**- de tres requisitos o elementos para efectuar un "ajuste" de valor por el concepto "cánones y derecho de licencia":

1. Que existan cánones o derechos de licencia; 2. Que exista una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y 3. Que el pago de los cánones y derechos de licencia sea con certeza una condición de venta de las mercaderías importadas.

La doctrina aplicable a estos casos, afirma 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, los autores mayoritariamente coinciden en que el ajuste (del valor FOB consignado) 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").

Como también lo detalla la doctrina citada en la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Fiscal (entre otros, V.Gr. el voto del Dr. Horacio Joaquín Segura -al que adherí- en la causa homónima 35.815-A): *"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).

II.- El mencionado es a mi juicio un aspecto importante, ya que en autos se encuentra la copia del contrato general de licencia (Ver Anexo III ofrecido por la parte actora e incorporado a estos autos a partir de fojas (ref.) 44.

A fs. 45, se refiere al uso de marcas. A fojas 47 vuelta, se refiere a la licencia sobre el kwow-how y las patentes.

La licencia sobre las patentes confiere el derecho de fabricar, hacer que se fabrique, empacar, usar, ofrecer para uso, importar, disponer de, ofrecer para disposición, mantener para disposición o de cualquier otra forma, o vender los productos dentro del territorio. Aunque "**nada** de lo establecido en este contrato" impedirá que la licenciataria lleve a cabo por su propia cuenta ciertos trabajos relativos a preferencias de los consumidores o costos de producción.

Entre otras cláusulas a la vista, se establece una remuneración por el otorgamiento de dichas licencias del 5% en concepto de regalías sobre las ventas netas de los productos vendidos bajo cualquiera de las marcas.

No se advierten obligaciones sobre proveedores de productos o materias primas, especificándose que -previa nofiticación a la licenciante- *"…la LICENCIATARIA también tendrá derecho a disponer que alguno de los Productos, o componentes o ingredientes de los mismos, sean fabricados por una o más compañías no relacionadas con la LICENCIATARIA, dentro del territorio o fuera de él."* (punto 25.2)

De la prueba pericial contable (ver fojas 166 y siguientes de estos autos) surge que en dichos informes se acreditó la existencia de la provisión de insumos por parte de proveedores **no vinculados** para la elaboración de los productos licenciados (ver el detalle completo de trece (13) proveedores no vinculados, durante 2006, a fojas 167).

Que entonces, concretamente en este caso, no advierto que se verifique una directa relación entre las mercaderías importadas por medio de los despachos de importación investigados y las regalías abonadas a la licenciante en virtud del contrato analizado; máxime cuando el comprador puede usar la marca de fábrica tanto si las adquiere del otorgante de la licencia, como de otro vendedor vinculado o independiente; o incluso si opta por fabricarlas por propia cuenta o a través de compañías subcontratadas, con las que tenga -**o no**- algún vínculo.

Al respecto, como también se tuvo en cuenta en la causa homónima similar, en el voto del Dr. Segura, el comentario 25.1 del Comité de Valoración expresa que "…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."

También, en otro precedente, de igual carátula al presente, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal afirmó que "… para que el canon, derecho o regalía guarde relación con las mercaderías importadas, y no con cuestiones ajenas a su provisión, se ha

dicho que el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, y que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona. Además, la relación debe poder determinarse mediante datos objetivos y **cuantificables**, de forma tal que, en caso de importación de partes o de un ingrediente constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta puede estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (conf. Sala III, causa "Neumáticos Goodyear SA c/ DGA", sent. del 30/04/01, que confirmó un ajuste practicado porque pudo determinarse que los insumos importados para la fabricación de neumáticos, provistos por la casa matriz del productor y otras empresas vinculadas, representaban el 90% del producto terminado)"... "Para resolver éste y otro tipo de inconvenientes, la legislación europea prevé que las regalías pagadas por el derecho a utilizar una marca de fábrica o de comercio únicamente se adicionen al valor de transacción cuando pueda comprobarse, en forma simultánea, que: a) las regalías afectan a las mercaderías revendidas en el mismo estado en que se importaron o después de ser objeto de una operación sencilla, de modo que pueda cuantificarse sin dificultad el importe correspondiente a las mercaderías importadas; b) las mercaderías se comercializan con la marca por la que se paga el canon, colocada antes o después de la importación; c) el comprador **no** goza de libertad para adquirir esas mercaderías a otros proveedores no vinculados al vendedor. Es decir que, una hipótesis clara de **ausencia de relación** se presenta cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor (…)". (Causa "Nestlé Argentina SA c/DGA s/rec de apelación" Expte. Nro 8106/2018, sentencia del 10/05/2018).

Que más recientemente, la Sala I de la referida Cámara reafirmó lo decidido en aquel precedente, enfatizando en la libertad de usar la marca, tanto si adquiere las mercaderías al otorgante de la licencia, como a un proveedor independiente o -incluso- fabricarlas por cuenta propia. Frente a ello, recalcó la **ausencia de relación** entre lo tangible y lo intangible. (Sala I, causa 30058/2023 "Nestlé Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" 15/11/2023). (El resaltado es propio).

III.- Que, en síntesis, bajo esta perspectiva, en este caso en particular no encuentro definitivamente acreditado el cumplimiento simultánero de los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para que proceda con certeza el incremento de los valores declarados por la aquí actora. Como conclusión, considero que corresponde en esta instancia revisora, desestimar el ajuste practicado por la Aduana y, en consecuencia, el cargo cuestionado. En virtud del principio objetivo de la derrota, las costas deben imponerse a la DGA.

Por tales fundamentos, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución DE PRLA N° 8493/15 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones N° 12206-16703-2011, (Expte. 13681-106-2009/3) mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por NESTLÉ ARGENTINA S.A. y, por ende, el cargo N° 1178/11.

2) Con costas a cargo del Fisco.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1) Revocar la Resolución DE PRLA N° 8493/15 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones N° 12206-16703-2011, (Expte. 13681-106-2009/3) mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por NESTLÉ ARGENTINA S.A. y, por ende, el cargo N° 1178/11.

2) Con costas a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.17 15:27:21 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 15:37:45 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.12.18 13:22:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 13:22:58 -03:00