República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-19287132-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA; 33668-A; NESTLE ARGENTINA SA

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante) y Dres Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los vocales nombrados, a fin de resolver en la **causa N° 33.668-A: “NESTLÉ ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”**

La Dra Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 145/161 la firma **“NESTLÉ ARGENTINA SA”** interpuso recurso de apelación contra la **Resolución Nro 1011/2013 (AD PASO)** dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en las **Actuaciones N° 13681-206-2009/5**, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada y se confirma el **cargo N° 233/2012**, formulado por la suma de **U$S 206.850,84** en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, por operaciones documentadas en el **año 2007** .

En primer lugar, relata los hechos que dieron origen a la causa. Sostiene que los hechos tomados como verdades absolutas en el ajuste de valor que motivara estos autos no fueron debidamente corroborados. Plantea la nulidad de la resolución apelada argumentando que no reúne los requisitos del acto administrativo exigidos por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, puesto que no guarda relación con la Nota emitida por la División Empresas Vinculadas, al mencionar mercadería que no guarda relación con la involucrada en la causa y circunstancias fácticas ajenas a las llevadas a cabo por la empresa. Cita doctrina y jurisprudencia que considera de aplicación al caso. Adicionalmente invoca la improcedencia del cargo que se le formulara. Sostiene que tanto la **Nota 812/12 (DV EMVI)**, como la resolución apelada son nulas de nulidad absoluta, puesto que para realizar el ajuste de valor en trato se utilizó un contrato con vigencia durante el período del año 2006 y se aplicó a operaciones del 2007. Invoca que la citada nota carece de causa y aduce que de la misma no surgen los motivos que llevaron al servicio aduanero para actuar como lo hizo. Hace referencia a los requisitos que deben concurrir para poder realizarse un ajuste en los términos del Art 8, inc c) del Acuerdo de Valor del GATT. Analiza el contrato tenido en consideración por el servicio aduanero y sostiene que del mismo no resulta que Nestlé Argentina se encuentre obligada a comprar los insumos que utiliza a un proveedor determinado, sino que las regalías que resultan del contrato solo deben abonarse por las ventas de todos los productos que se comercialicen con las marcas licenciadas con absoluta independencia de su aplicación a las mercaderías adquiridas e importadas

de la licenciante o de terceros. Sostiene que por lo expuesto el pago de la regalía no constituye una condición de venta de la mercadería importada. Agrega que del contrato suscripto se desprende que la obligación de pagar la regalía nace con la venta del producto que lleva la marca y nada establece ni en relación a la utilización del insumo ni a la proporción que este constituye en el producto final. Arguye que la Aduana no ha probado que las regalías que adiciona a los valores FOB ajustados sean condición de venta de la mercadería y refiere que las regalías de ninguna forma están relacionadas con las mercaderías importadas. Refiere que las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración que resultan aplicables son las Nros. 4.5 y 4.13 y no la 4.11, de forma que resulta improcedente concluir mecánicamente que en los casos de regalías pagadas a empresas vinculadas debe proceder un ajuste. Cita doctrina. Cuestiona asimismo la liquidación efectuada y, subsidiariamente, acredita el pago del IVA al momento de devengarse las regalías. Se opone a la inclusión de las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada.

II.- Que a fs. 173/177 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto en la causa. Formula una negativa general. Remite a lo actuado en sede administrativa. Hace referencia a las Normas de Valoración del GATT y a Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración. Cita jurisprudencia y doctrina. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita que se rechace el recurso interpuesto por la actora y se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 180 se abre la causa a prueba, que obra producida a fs. 207, 212/216, 230/235 y 253. A fs. 289 se declara el cierre del periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 290 se ponen los autos para alegar. A fs. 313 habiendo alegado solo la actora se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las **actuaciones administrativas SIGEA N° 13681-106-2009/5** se inician a fs. 1 con la **Nota N° 975/12 (DV EMVI)**. A fs. 2/11 se emite la **Nota N° 812/12 (DV EMVI)** y a fs. 12/13 se liquidan los tributos relativos a una serie de operaciones documentadas en el **año 2007**. A fs. 22/23 se glosa la notificación de la exigencia tributaria - **cargo N° 233/2012-** liquidada por la suma de **u$s 206.850,84-**, recibida por la firma **NESTLÉ ARGENTINA S.A.** el día **26/10/2012**. A fs. 25/191 la importadora impugna el **cargo N° 233/2012** y adjunta documentación. A fs. 193 se tiene por deducida en legal tiempo y forma la impugnación planteada y se declara la causa de puro derecho. A fs. 195/199 se dicta la resolución apelada, en autos.

V.- Que corresponde resolver en la causa si la **Resolución Nro 1011/2013 (AD PASO)**, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por la firma **"NESTLÉ ARGENTINA SA"** y se confirma el **cargo N° 233/2012**, formulado por la suma de **U$S 206.850,84** por el ajuste de valor llevado a cabo con relación a importaciones documentadas en el **año 2007**, se ajusta a derecho.

Que el referido ajuste se fundó en el informe **-Nota 812/12 (DV EMVI)-** obrante a fs. 2/11 de las actuaciones administrativas, en el que la **División de Empresas Vinculadas** sostuvo, con fundamento en el análisis de los documentos e información aportada por la firma "**NESTLÉ ARGENTINA S.A."** y la recopilada por los sistemas y herramientas informáticas provistas por la DGA, que *"…de acuerdo con lo establecido por los artículos 1º y 8º apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 23.311 y 24.425), quien suscribe, considera razonable que, en las importaciones de NESTLE ARGENTINA S.A. - CUIT N° 30-551933870-6 donde se documentaron mercaderías provistas por vendedores vinculados, de Materias Primas, materiales e insumos para la producción de Productos Licenciados por los que se devengaron regalías, se haga repercutir, sobre el Valor FOB declarado, las fracciones de los cánones que a cada una de ellas correspondan"*. Allí, se estableció que deberían incrementarse los Valores FOB correspondientes a las destinaciones de importación involucradas en el Estudio, de acuerdo con la siguiente propuesta: para productos destinados al proceso productivo = 6,50% s/FOB y

para productos destinados a la reventa = 6,80% s/FOB.

Que para arribar a lo expuesto en la **Nota 812/12 (DV EMVI)**, el servicio aduanero tuvo en consideración el **"Contrato General de Licencias"** suscripto entre "**NESTLÉ ARGENTINA S.A"** y "**NESTLÉ S.A. – SOCIETE DES PRODUITS NESTLE SA" (INPI 11.368)**, consignando que su **vigencia se establecía desde el 01/10/2002** al **31/10/2012**.

Que la **División de Empresas Vinculadas** sostuvo que *"Teniendo en cuenta que, en el proceso fabril relacionado al contrato de licencia bajo estudio, intervinieron materias primas, materiales o insumos de origen extranjero y a su vez se importaron Productos Terminados Licenciados para la reventa, se debe evaluar, al amparo de la legislación vigente, si las Regalías devengadas debieron ser añadidas a los valores FOB declarados de los productos importados"*. Indicó posteriormente que *"De acuerdo con las características bajo las cuales NESTLE ARGENTINA S.A desarrolló la actividad industrial y comercial amparada por el contrato suscripto con NESTLE S.A. - SOCIETE DES PRODUITS NESTLE S.A., podríamos decir que se trató de un proceso de fabricación mixto, en el cual intervinieron Insumos y Mano de Obra Nacionales, junto con una proporción de materias primas, materiales e insumos de origen extranjero provisto por proveedores vinculados e independientes. A su vez, la totalidad de productos importados Licenciados para la reventa fueron importados en su totalidad de empresas vinculadas al Grupo Nestle. Motivo por el cual surge que, respecto de las operaciones de importación de los Productos Licenciados y de aquellos que intervinieron en el proceso productivo para la fabricación y posterior venta de Productos, y conforme las condiciones que se evidencian como resultado de la operatoria bajo la cual fue efectivamente llevado a cabo el Contrato suscripto, se concluye que correspondería adicionar, a los valores FOB allí declarados, la proporción de regalías devengadas que le corresponda a cada uno de los productos importados según con la actividad a la que fueron destinados, sea Reventa o Proceso Productivo"*.

Que según surge de las constancias de las actuaciones administrativas el ajuste de valor motivo de autos, se produjo con relación a las destinaciones de importación consignadas en los listados agregados a fs. 14/21, cuyas mercaderías habrían sido provistas por "**NESTLE BRASIL LTDA"** y "**NESTLE DO BRASIL LTDA"**. Del mismo resulta que para algunas destinaciones el porcentaje de ajuste fue del 6,80% y para otras del 35%, 87%, 15% y 6,50%.

Que en la resolución apelada el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, remitió a lo actuado previamente por el servicio aduanero y haciendo referencia a lo normado por el art 8 inc c del Acuerdo de Valoración del GATT, dispuso rechazar la impugnación planteada por la firma recurrente y confirmar el cargo cuestionado.

Que la actora sostiene que los fundamentos del ajuste de valor no fueron debidamente corroborados y plantea la nulidad de la resolución apelada por carecer de los requisitos exigidos por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, al basarse en una Nota de la División de Empresas Vinculadas que menciona mercadería y hechos ajenos al caso. Argumenta que tanto la Nota 812/12 (DV EMVI) como la resolución recurrida son nulas, por carecer de motivación y causa suficiente.

Que, sentado lo expuesto cabe mencionar que el planteo de nulidad esgrimido por la actora se encuentra directamente vinculado con los agravios que sustentan la apelación, de modo que como lo enseña Francesco Carnelutti, *"... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una*

providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho ...” (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950).

Que, teniendo en cuenta ello y habiéndose desplegado como sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse dicho planteo.

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

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

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

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el “valor de transacción”, tal como se define en el art. 1°, es la primera base para la determinación del valor en aduana. El referido art. 1° dispone: “*El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su*

exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8°…”.

El citado art. 8° establece -en lo que aquí interesa-en su ap. 1. c)- que “*...para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...”*.

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

importador".

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

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

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

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

Zolezzi, Daniel, "Las marcas, las patentes y el valor en aduana en instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la Jurisprudencia", El Derecho, 18/04/2013).

VII.- Que el servicio aduanero, en el caso, no agregó a las actuaciones las destinaciones de importación ajustadas, como así tampoco el **"Contrato General de Licencias"** suscripto entre "**NESTLÉ ARGENTINA S.A."** y " **NESTLÉ S.A. – SOCIETE DES PRODUITS NESTLE SA" (INPI 11.368)**, mencionados en la **Nota 812/12 (DV EMVI)**, sino que, fue la recurrente la que lo acompañó al momento de impugnar el cargo que se le formulara.

Que del análisis de la copia del contrato agregado a fs. 73/109 de las actuaciones administrativas, resulta que contrariamente a lo que sostienen el servicio aduanero y la recurrente, su vigencia fue establecida desde el **01/07/2005 al 01/07/2010**. Se desprende del mismo que establece el pago de regalías del 5% sobre las ventas netas estimadas en $355.000.000 anuales. Asimismo resulta que el licenciante otorga a la licenciataria durante la vigencia del contrato el derecho, autoridad y licencia exclusiva para usar o hacer que se use el know how estrictamente en relación a los productos dentro del territorio. 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.

Que más allá de ciertas especificaciones que surgen del contrato vinculadas a las normas de calidad de los productos de las materias primas, materiales de empaque e inspección de las instalaciones y producción (conf. ptos. 3, 5, 20 a 23 del contrato) no se verifica requerimiento contractual alguno en cuanto a los proveedores de

productos o materias primas, especificándose que *"…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).

Que, del análisis exhaustivo realizado en autos surge que el servicio aduanero no ha podido probar que existiera algún tipo de 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, 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 relación.

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

Que cabe mencionar que la recomposición del valor propuesta por el Fisco en la causa -en los términos del art. 8 1. C) del Acuerdo de Valor-, resulta imposible de verificar, toda vez que en las actuaciones administrativas solo obran listados con los números de las operaciones de importación del **año 2007** ajustadas y si bien la recurrente acompañó el contrato analizado por el servicio aduanero, no resultan del mismo los porcentajes adicionados por la **División Empresas Vinculadas** consignados en las planillas glosadas a fs. 14/21 de las actuaciones administrativas.

IX.- Que por lo expuesto, se concluye, que en este caso, no ha quedado demostrado que el pago de las regalías acordadas entre las firmas "**NESTLÉ ARGENTINA S.A."** y "**NESTLÉ S.A. – SOCIETE DES PRODUITS NESTLE SA" (INPI 11.368)** hayan sido una condición de venta de las mercaderías importadas, motivo por el cual a la luz de las normas de valoración del GATT no se encuentran reunidos en autos los tres elementos/requisitos para que sea procedente ajustar válidamente los valores declarados por la importadora.

Que en marco de lo expuesto corresponde revocar la resolución apelada y por ende el cargo formulado, con costas al fisco nacional.

X.- Que en similar sentido me he expedido en la Sala "G", en la que me desempeño como Vocal titular, en la causa caratulada "NESTLÉ ARGENTINA S.A. c/DGA s/ recurso de apelación" (sentencia del 14/08/2025 INLEG-2025-89569434-APN-VOCXXI#TFN).

Por ello, **VOTO POR:**

1).- REVOCAR la **Resolución Nro 1011/2013 (AD PASO)** dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en las **Actuaciones N° 13681-206-2009/5**, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada y se confirma el **cargo N° 233/2012**, formulado por la suma de **U$S 206.850,84** en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias por operaciones documentadas en el **año 2007**.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Sra. Vocal preopinante.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al Voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1).- REVOCAR la **Resolución Nro 1011/2013 (AD PASO)** dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres en las **Actuaciones N° 13681-206-2009/5**, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada y se confirma el **cargo N° 233/2012**, formulado por la suma de **U$S 206.850,84** en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias por operaciones documentadas en el **año 2007**.

2).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-22616943-2 (Dr. Jovanovich) y al fisco nacional en el CUIT 20-27122958-6 (Dr. Nassif) y oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse en devolución las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.02.24 14:53:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.02.24 18:58:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.02.24 20:10:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.24 20:11:25 -03:00