27368/2025 TETRA PACK SRL (TF 36602-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 9 de diciembre de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 153/156, el **Tribunal Fiscal de la Nación**:

(i) Confirmó parcialmente la resolución DE PRLA 7297/15, recaída en la actuación SIGEA 13681-16-2010/6, y, en consecuencia, fijó el importe del cargo 983/12 en la suma de **USD 21.367,68**, correspondiente a las importaciones detalladas en el considerando V.4 del pronunciamiento, más los intereses previstos en el artículo 794 del Código Aduanero.

(ii) Revocó parcialmente la citada resolución DE PRLA 7297/15 por el importe de **USD 147.306,26**, relativo a las restantes importaciones involucradas en el ajuste.

(iii) Admitió la devolución a favor de la actora de la suma de **$104.112,26**, abonada en concepto de percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias, más los intereses de los artículos 811 y 812 del Código Aduanero, a calcularse desde la fecha de presentación del reclamo (16/12/15) y hasta el pago total y efectivo.

(iv) Impuso las costas conforme a los vencimientos (art. 1163, CA).

Para decidir de ese modo, el Tribunal analizó el **ajuste de valor** practicado por el servicio aduanero sobre importaciones definitivas de la empresa Tetra Pak SRL registradas durante 2007 y 2008. Dicho ajuste consistió en adicionar el importe de las regalías abonadas a AB Tetra Pak (licenciante vinculada, con sede en el extranjero), con sustento en el **artículo 8º, apartado 1º, inciso c, del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración).**

El Tribunal tuvo por acreditado que la actora había suscripto un **contrato de transferencia de tecnología** con AB Tetra Pak, mediante el cual obtuvo una licencia para la fabricación y venta de artículos bajo licencia. Dicho contrato establecía el pago de:

(i) una regalía del 2% sobre el importe resultante de las ventas de paquetes producidos anualmente por la licenciataria, independientemente del origen de los productos utilizados en su fabricación, en consideración al uso de las patentes y solicitudes de patentes; y

(ii) una regalía del 3% sobre el importe resultante de las ventas de paquetes producidos anualmente por la licenciataria, independientemente del origen de los productos utilizados en su fabricación, en consideración al uso de todos los demás aspectos de tecnología distintos de las patentes y solicitudes de patentes.

Asimismo, se aclaraba que no se aplicarían regalías a los paquetes importados para su reventa en el país o en el extranjero, puesto que aquellas se debían en consideración a la transferencia de tecnología para producir paquetes, y no guardaban relación alguna con la importación de productos.

Precisó que, si bien el contrato no estaba agregado a los antecedentes, no se discutía que la actora lo había acompañado en sede aduanera, ni tampoco se controvertían los términos antes referidos.

También destacó que la actora informó haber realizado operaciones comerciales con sociedades vinculadas en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valoración, entre ellas: AB Tetra Pak, Tetra Pak Technical Service AB, Tetra Pak Dairy & Beverage, Tetra Laval Capital BV, Tetra Pak Tubex Portugal Ltda, Lamitrade SA, Tetra Pak International SA, Tetra Pak SA, Tetra Pak Ltda, Tetra Pak Carton Ambient SPA, Tetra Pak Carton Chilled AB y Tetra Pak Hispania SA.

En ese marco, se propuso determinar si los ajustes habían sido correctamente realizados, para lo cual tomó en consideración, fundamentalmente, los términos del contrato. Por lo tanto, sostuvo que correspondía discriminar la mercadería importada para ser incorporada al proceso de producción de aquella destinada a reventa. A su vez, dentro de las primeras, debía diferenciarse la mercadería importada de empresas vinculadas. Finalmente, señaló que debía examinarse si concurrían las tres condiciones previstas por el Acuerdo para sustentar ajustes de esta clase, esto es: que los cánones o regalías estén relacionados con las mercaderías objeto de valoración, que constituyan una condición de venta y que su importe no haya estado incluido en el precio pagado por las mercaderías.

Mencionó que el cargo 983/12, en la parte aquí discutida, fue realizado respecto de un universo de operaciones de importación efectuadas durante los años 2007 y 2008, cuyo listado la actora había acompañado a fs. 68/92 de los antecedentes. De allí surgía que se había documentado la importación de mercadería ubicada en las siguientes posiciones arancelarias: 7607.11.90.900T, 3923.50.00.120P, 3920.20.19.920N, 4811.59.23.000X, 3917.32.29.900N, 3917.32.90.920V, 3917.32.90.990T, 3917.40.90.900D, 3923.50.00.130T, 3215.11.00.000D, 3920.10.99.999V y 4819.20.00.110L.

Advirtió que la cuestión debatida era análoga a la examinada en el expediente homónimo TF 35287-A “Tetra Pak SRL c/ DGA s/ recurso de apelación”, sentencia del 10/6/24. En esa actuación se había practicado una prueba pericial química, cuyas conclusiones no fueron impugnadas por la Aduana, y a partir de ellas se determinó que solo la mercadería de las siguientes posiciones arancelarias formaba efectivamente parte del proceso de producción: 3901.10.92.900V, 3901.90.10.000Q, 3901.90.20.000A, 7602.00.00.900L, 7607.11.90.900T, 3901.90.90.900T, 3824.90.59.000N, 3822.00.90.200F, 3814.00.00.910A, 4810.29.90.110Q, 4810.29.90.990K y 3901.10.10.200N.

Confrontó esa información con el listado de destinaciones involucradas en este caso y concluyó que el ajuste únicamente resultaba procedente respecto de las siguientes destinaciones:

1. 07001IC04148573W a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.105,22 en concepto de IVA (ver fs. 22 y 68 de las act. adm.).

2. 08001IC04074715T a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.232,62 en concepto de IVA (ver fs. 36 y 68 de las act. adm.).

3. 08001IC04136217P a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.258,35 en concepto de IVA (ver fs. 39 y 68 de las act. adm.).

4. 08001IC04162308P a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.473,24 en concepto de IVA (ver fs. 41 y 68 de las act. adm.).

5. 08001IC04162313L a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.801,97 en concepto de IVA (ver fs. 41 y 68 de las act. adm.).

6. 08001IC04173406Z a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.489,96 en concepto de IVA (ver fs. 42 y 68 de las act. adm.).

7. 08001IC04179259F a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.351 en concepto de IVA (ver fs. 42 y 68 de las act. adm.).

8. 08001IC04181540Y a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.493,10 en concepto de IVA (ver fs. 43 y 68 de las act. adm.).

9. 08001IC04189640A a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.497,02 en concepto de IVA (ver fs. 44 y 68 de las act. adm.).

10. 08001IC04198658J a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.313,69 en concepto de IVA (ver fs. 44 y 68 de las act. adm.).

11. 08001IC04212025H a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.502,21 en concepto de IVA (ver fs. 45 y 68 de las act. adm.).

12. 08001IC04212029L a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.551,37 en concepto de IVA (ver fs. 45 y 68 de las act. adm.).

13. 08001IC04212042G a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.413,40 en concepto de IVA (ver fs. 45 y 69 de las act. adm.).

14. 08001IC04226794C a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.458,76 en concepto de IVA (ver fs. 46 y 69 de las act. adm.).

15. 08001IC04236748C a través de la cual se documentó la importación de mercadería ubicada en la PA 7607.11.90.900T, ascendiendo la suma adeudada a U$S1.425,77 en concepto de IVA (ver fs. 47 y 69 de las act. adm.).

El tribunal indicó que en todos los casos se había excluido el cálculo de percepciones de tributos interiores, conforme a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa CAF 38004/2007/CS001 “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ DGA Resol. 2590/06 s/ Dirección General de Aduanas”, sentencia del 26/11/19.

Por otro lado, dejó sin efecto el ajuste respecto de un número considerable de despachos de importación, dado que documentaban el ingreso de mercadería que no integraba el proceso productivo, según el listado de insumos confeccionado por el perito químico.

Agregó que la Aduana no había aportado elementos que demostraran lo contrario, es decir, que se tratara de insumos destinados a la fabricación de envases (bienes licenciados).

Asimismo, admitió la repetición de los importes abonados en exceso por la actora en concepto de percepciones, conforme a lo informado a fs. 228 de las actuaciones administrativas.

Finalmente, señaló que resultaba inoficioso expedirse sobre el resto de las cuestiones controvertidas.

2°) Que, disconforme, a fs. 175 interpuso apelación **la parte actora,** que se concedió a fs. 177, se fundó a fs. 186/190vta. y fue replicada a fs. 209/218vta.

Hizo una síntesis de los antecedentes y explicó que, en su mayoría, la mercadería importada a la que se aplicó el ajuste de valor consistió en productos que no participaron en el proceso de fabricación alcanzado por el contrato de transferencia de tecnología, pues se trató de bienes importados para reventa en el mismo estado; los cuales estaban expresamente excluidos del pago de regalías.

Señaló que, a pesar de lo expuesto, la Aduana formuló el cargo en cuestión, inicialmente, por la suma total de USD 914.124,35. Agregó que, en sede aduanera, efectuó un pago parcial bajo reserva y sin reconocimiento de hechos ni de derecho. En concreto, afectó la suma de USD 676.864,09 (correspondiente a la materia prima importada de proveedores vinculados y utilizada en proceso productivo) y dedujo impugnación por la suma de USD 237.260,26 (correspondiente a: materia prima importada de proveedores no vinculados + bienes importados para reventa en el mismo estado). A su vez, en esa sede, obtuvo éxito en su planteo y el importe del cargo se redujo a USD 168.673,94. Finalmente, el Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que solo 15 destinaciones eran susceptibles de ajuste, por lo redujo aún más la exigencia tributaria, a la suma de USD 21.367,68. A su vez, excluyó los importes correspondientes a percepciones de tributos interiores.

Sin embargo, señaló que el pronunciamiento apelado resultaba contradictorio porque, pese a reconocer que debía tomarse en consideración si se trataba de mercadería proveniente de vendedores vinculados, mantuvo el ajuste con respecto a destinaciones cuyo vendedor no lo era, como es el caso de Alcoa Aluminio SA, proveedora de los 15 despachos con respecto a los cuales se determinó -de manera inconsistente- la procedencia del ajuste.

Sobre esa base, pidió que se revoque la decisión y se deje sin efecto la totalidad del cargo; con costas íntegramente a cargo del demandado.

3°) Que a fs. 183 había interpuesto apelación el Fisco Nacional, pero se la tuvo por desistida a fs. 203.

4°) Que la sentencia debe configurar un todo indivisible, demostrativo de una unidad lógico jurídica, ya que no es el imperio del tribunal ejercido en la parte dispositiva lo que le da validez y fija sus alcances, sino que estos dos aspectos dependen también de las motivaciones que sirven de base al pronunciamiento (Fallos: 339:873; 342:2183; 343:2098; entre otros).

Esa regla se ha visto reafirmada por la aseveración de que toda sentencia constituye una unidad en la que su parte dispositiva es la conclusión final y necesaria de las premisas fácticas y normativas enunciadas en sus fundamentos (Fallos: 308:732; 314:1633; 324:132; 344:545 y 1266; entre otros).

Más recientemente, la Corte ha enfatizado la necesidad de que los argumentos se presenten con un “eslabonamiento lógico” que conduzca de manera coherente a la decisión final, conforme las *Sugerencias para la elaboración de los lineamientos generales de sentencias claras*, aprobadas mediante la resolución CSJN 2171/24 (puntos

1.9.ii y 3.1). Allí se destaca que las sentencias deben estar estructuradas de modo tal que respondan a un razonamiento correcto, se presenten como una unidad lógica y eviten saltos argumentales, de manera que ninguna afirmación quede sin justificación suficiente y toda conclusión se apoye en premisas válidas.

Tales pautas resultan extensibles a resoluciones jurisdiccionales como la aquí apelada; la cual —se anticipa— no las satisface, en tanto incurre en una autocontradicción que torna incorrecto el razonamiento y priva de sustento válido a la conclusión expresada en el punto 1 de la parte resolutiva.

En efecto, el propio Tribunal Fiscal de la Nación señaló en sus considerandos que, para determinar la procedencia del ajuste practicado por la Aduana, debía verificarse "*si la mercadería fue comprada a una de las empresas vinculadas en los términos del art. 15.4 señaladas supra*" (v. considerando V.2, quinto párrafo, fs. 154 vta.). En esa oportunidad, reconoció la existencia de vinculación respecto de las siguientes sociedades: AB Tetra Pak, Tetra Pak Technical Service AB, Tetra Pak Dairy & Beverage, Tetra Laval Capital BV, Tetra Pak Tubex Portugal Ltda, Lamitrade SA, Tetra Pak International SA, Tetra Pak SA, Tetra Pak Ltda, Tetra Pak Carton Ambient SPA, Tetra Pak Carton Chilled AB y Tetra Pak Hispania SA.

Sin embargo, en las 15 destinaciones respecto de las cuales se mantuvo el ajuste, la mercadería provino del vendedor Alcoa Aluminio SA (fs. 22, 36, 39, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47 y 68, act. adm.), empresa que no integra la nómina precedente ni se acreditó que tuviera vinculación con la importadora por razones independientes. Alcoa Aluminio SA no es una empresa de las previamente enumeradas y tampoco se argumentó que tuviese vinculación con la importadora por razones independientes.

Es decir, el tribunal sostuvo la procedencia del ajuste en relación con esas destinaciones sin justificar que concurrieran los requisitos que él mismo había considerado indispensables. Si bien afirmó que debía atenderse a la existencia de vinculación, finalmente se limitó a valorar la posición arancelaria de los bienes para determinar si formaban parte del proceso productivo, soslayando uno de los parámetros que había declarado relevantes para resolver.

En tales condiciones, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, declarar la nulidad del aspecto cuestionado del pronunciamiento y revocar en su totalidad el cargo 983/12. Las costas de ambas instancias se imponen al demandado vencido, al no advertirse circunstancias que justifiquen su eximición (arts. 1163 y 1182 del CA; arts. 68 y 279 del CPCCN).

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Hacer lugar a la apelación de la parte actora y **revocar** la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto había confirmado parcialmente la resolución DE PRLA

7297/15, recaída en la actuación SIGEA 13681-16-2010/6, y el cargo 983/12 (punto 1 del resolutorio).

2) Imponer las costas de ambas instancias al demandado vencido.

Regístrese, notifíquese y siga la causa con el DEOX enviado al Representante del Fisco el 12/8/25.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI