En Buenos Aires, a los 15 días del mes de noviembre del año 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “Nestlé Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución nº 1529/2015 (DE PRLA) que había rechazado la impugnación efectuada por la firma Nestlé Argentina SA y confirmado el cargo nº 637/2013 formulado por un ajuste de valor en los precios declarados en las destinaciones de importación realizadas por aquélla en los años 2008, 2009, 2010 y 2011.

Impuso las costas a la parte demandada.

Para así decidir sostuvo diversos argumentos:

i. “[N]o se encuentra controvertido que la firma Nestlé Argentina SA y Nestlé SA –Societé Des Produits Nestlé SA celebraron un contrato de transferencia de tecnología donde se otorga la licencia exclusiva para: (i) usar las marcas y patentes del licenciante dentro del territorio, y (ii) el acceso exclusivo al licenciatario al know how necesario para la fabricación de los productos correspondientes. Donde a cambio de ello la firma Nestlé Argentina SA se obliga a pagar a Nestlé SA – Societé Des Produits Nestlé SA una regalía del 5% de las ventas netas de los productos vendidos bajo cualquiera de las marcas”.

ii. “[D]e los términos de la normativa aplicable surge que resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos a fin de poder ajustar válidamente el valor declarado por el pago de cánones y derechos de licencia: a) Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) Que el pago del

canon constituya una condición de venta de las mercancías; c) Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por no pagar las mercancías".

iii. "[En] el contrato de transferencia de tecnología […] no se establece, ni directa o indirectamente, que los insumos o materias primas para la fabricación de los productos deban ser adquiridos a proveedores vinculados […] se evidencia que el pago de las regalías se debe al uso exclusivo de las marcas, patentes y know how requeridos para la fabricación de los productos, con independencia de quien o quienes fueran los proveedores de las mercaderías […] la licenciataria […] podría optar libremente por encomendar la fabricación de las mercaderías licenciadas a cualquier proveedor extranjero o argentino, o bien, optar por fabricarlas ella misma".

iv. "Que […] siendo que en virtud del contrato de transferencia de tecnología se pactó que la licenciataria abonaría a la licenciante una regalía equivalente al 5% de las ventas netas de los productos vendidos a terceros con las marcas licenciadas, debe señalarse al respecto que, la nota interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en relación a los cánones o derechos de licencia […] establece lo siguiente: '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'".

v. "Que los cánones y derechos de licencia son parte del valor de transacción para determinar el valor de aduana, siempre que los mismos sean una condición de venta, y de ser tomados como condición de venta, se lo debe hacer de forma objetiva y cuantificable, y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones".

vi. "[E]l ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre las destinaciones de importación […] resulta improcedente, por no

encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines”.

II. La Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Aduanas (AFIP-DGA) apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados.

i. “[L]a venta de mercaderías comprende, a veces, la transferencia de ciertas creaciones de la mente, que se encuentran protegidas por la legislación y se conocen como derechos de propiedad intelectual […] el […] Acuerdo de Valoración ha previsto que, bajo ciertas condiciones, las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usar esa creación intelectual formen parte del valor en aduana de las mercaderías, junto con el precio estipulado para aquellas”.

ii. No “puede interpretarse que el vendedor del extranjero hubiera proveído mercadería con estas marcas sin antes haber corroborado que el importador pague el debido derecho de licencia al titular de las marcas registradas en ese país”.

iii. “Las marcas no surgen como fines en sí mismas sino por las funciones económicas que desempeñan, siendo esencialmente la del aseguramiento y mantenimiento de la calidad de los productos. En la operatoria comercial trazada por la […] actora y las empresas licenciantes, subyace una ecuación económico – financiera que determina la suscripción de los contratos que otorgan las licencias y que admite la producción de los bienes por parte de un tercero, debiendo tenerse en cuenta el valor activo marcario”.

III. Es útil retener diversos datos que surgen del expediente administrativo.

—La división empresas vinculadas de la aduana elaboró el informe nº 505/2013 (DV EMVI).

i. “De acuerdo con las características bajo las cuales Nestlé Argentina SA desarrolló la actividad industrial y comercial amparada por el contrato suscripto con Nestlé SA – Societé Des Produits Nestlé SA, 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 los productos importados licenciados para la reventa fueron importados en su totalidad de empresas vinculadas al Grupo Nestlé”.

ii. “[R]especto 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 […] 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”.

iii. “Sobre la base de los documentos e información analizada […] y 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 Nestlé Argentina SA […] 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”.

—El jefe de la división empresas vinculadas dispuso: “conforme lo resuelto por nota nº 505/2013 (DV EMVI) […] respecto de los valores FOB de exportación declarados por la firma Nestlé Argentina SA […] corresponde que por ese ámbito se formulen los

cargos resultantes de la liquidación por diferencia de tributos realizada […] para los años 2008, 2009, 2010 y 2011”.

—La jefa de la sección liquidaciones decidió: “atento lo dispuesto por la división empresas vinculadas […] respecto de los valores de importación declarados por la firma Nestlé Argentina SA correspondientes al período 2008, 2009, 2010 y 2011 se intima a abonar el cargo nº 637/2013, conforme las liquidaciones practicadas por la dependencia”.

—La firma Nestlé Argentina SA impugnó el cargo nº 637/2013.

—La división empresas vinculadas elaboró el informe nº 1176/2014 (DV EMVI) en el que expuso diversas conclusiones:

i. “La actividad comercial de la importadora […] ha experimentado […] un proceso de formación 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. Asimismo la totalidad de los productos importados licenciados para la reventa fueron importados de empresas vinculadas al Grupo Nestlé”.

ii. “[E]l licenciante ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación”.

iii. “Es evidente que existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de Nestlé Argentina SA de mercaderías a fabricantes y vinculados del exterior y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un cánon según las contrataciones celebradas”.

—La resolución nº 1529/2015 (DE PRLA) rechazó la impugnación formulada por la firma actora y confirmó el cargo nº 637/2013 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA.

—La firma actora apeló la resolución nº 1529/2015 (DE PRLA).

—El Tribunal Fiscal —como se dijo— revocó esa resolución.

IV. Es útil considerar, también, diversos datos que puede verse en el contrato de transferencia de tecnología suscripto entre la firma actora y la empresa Nestlé SA – Societé Des Produits Nestlé SA:

—"Por medio del presente contrato y durante su vigencia, la licenciante otorga a la licenciataria el derecho, autoridad y licencia exclusiva para usar o hacer que se use el know how estrictamente en relación con los productos dentro del territorio".

—"La licenciante por medio del presente contrato otorga a la licenciataria una licencia exclusiva de las patentes, durante la vigencia del mismo, estrictamente para fabricar, hacer que se fabrique, empacar, usar, ofrecer para uso, importar, disponer de, ofrecer para disposición, mantener para disposición o de cualquiera otra forma, o vender los productos dentro del territorio".

—"La licenciataria tendrá el derecho de disponer que cualquiera de los productos o componentes o ingredientes de los mismos, sean fabricados por una o más de sus compañías afiliadas en el territorio o fuera de él".

—"[L]a licenciataria también tendrá el 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, usando el know how o las patentes que le fueran licenciadas".

—"En consideración por el otorgamiento de las licencias sobre las marcas, las patentes y el know how […] la licenciataria pagará a la licenciante, durante la vigencia de este contrato, regalías equivalentes al cinco por ciento (5%) sobre las ventas netas de los productos vendidos bajo cualquiera de las marcas".

V. De los anexos IX, X, XI, XII, XIII y XIV del informe presentado por el experto contador de la parte actora surge el “detalle de proveedores del exterior no vinculados a Nestlé Argentina SA” que proveyeron insumos para la elaboración de “alimentos para mascota”, “polvos chocolatados”, “leche en polvo”, “helados”, “cereales infantiles” y “sopas instantáneas/sopa crema” (fs. 410/418).

VI. Están probados los datos que se enuncia a continuación:

—En el contrato de transferencia de tecnología: (i) “no se establece […] que los insumos o materias primas para la fabricación de los productos deban ser adquiridos a proveedores vinculados”, (ii) “el pago de las regalías se debe al uso exclusivo de las marcas, patentes y know how requerido para la fabricación de los productos, con independencia de quien o quienes fueran los proveedores de las mercaderías”, y (iii) la firma actora “podría optar libremente por encomendar la fabricación de las mercaderías licenciadas a cualquier proveedor extranjero o argentino, o bien, optar por fabricarlas ella misma”.

—Para la elaboración de “alimentos para mascotas”, “polvos chocolatados”, “leche en polvo”, “helados”, “cereales infantiles” y “sopas instantáneas/sopa crema” la firma actora importó —en el período correspondiente a los años 2008, 2009, 2010 y 2011— insumos de “proveedores del exterior no vinculados”.

VII. Esta cámara ha dicho —en un caso que exhibe una analogía sustancial con esta causa— que “si de conformidad con el contrato de licencia el comprador puede usar la marca tanto si adquiere las mercaderías al vendedor, que es a la vez otorgante de la licencia, como a un proveedor independiente de aquél, o incluso fabricarlas por su cuenta propia, las regalías no se deben adicionar al valor en aduana porque no hay relación entre lo tangible y lo

intangible (Sala IV, causa "*Nestlé Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 10 de mayo de 2018).

VIII. Con esa mirada, la AFIP-DGA no demostró que la apreciación de los hechos desarrollada por el Tribunal Fiscal en el pronunciamiento apelado sea errónea (artículo 1180 del Código Aduanero).

En efecto, las objeciones formuladas no tienen la aptitud para revertir el pronunciamiento apelado en cuanto concluyó en que no se hallaban cumplidos los presupuestos exigidos para la procedencia del ajuste de valor respecto de las destinaciones de importación efectuadas por la firma actora en los años 2008, 2009, 2010 y 2011.

IX. Puede añadirse, todavía, que la línea argumentativa que propone la AFIP-DGA en el sentido de que "en su fallo el Tribunal Fiscal cita el precedente '*Nestlé*'" no está vinculada con el pronunciamiento apelado.

Ciertamente, en el pronunciamiento apelado "no existe referencia alguna al precedente '*Nestlé*", tal como señaló la firma actora cuando contestó el traslado de la expresión de los agravios.

X. Corresponde, pues, desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmar el pronunciamiento apelado.

XI. Las costas de esta instancia deben ser impuestas a la parte demandada en tanto resulta vencida (artículos 1163, del Código Aduanero y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmar

el pronunciamiento apelado, 2. Imponer las costas de esta instancia a la parte demandada.

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

La jueza Liliana M. Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE**: 1. Desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmar el pronunciamiento apelado, 2. Imponer las costas de esta instancia a la parte demandada.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fecha de firma: 15/11/2023
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: JULIETA RODRIGUEZ PRADO, SECRETARIA DE CAMARA

#38052194#389107256#20231114085657380