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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-133583668-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-139714918- -APN-SGASAD#TFN; X TREME SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**X TREME SA c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2022-139714918- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso**:** determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución 303/22 (DE LAPL), en cuanto confirmó el cargo 13/2015, formulado en los términos del art. 1 y 8, ap. 1, inc. c), del Acuerdo de Valor del GATT contra la firma X TREME SA, en concepto de diferencia de derechos de importación, tasa de estadística e IVA. En definitiva resolver si corresponde adicionar las regalías abonadas por la actora por el uso de la marca RIP CURL a los valores FOB declarados en destinaciones de importación oficializadas en 2011 y 2012, aquí involucradas.

II.- Fundamentos de la apelación (RE-2022-139714631-APN-SGASAD#TFN)**:** La actora se agravia del ajuste de valor practicado por el servicio aduanero. Entiende que el mero hecho de tratarse de mercaderías adquiridas en el exterior para su reventa no era razón suficiente para incluir las regalías al valor FOB de la mercadería importada en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo del GATT. Explica que para que proceda el ajuste de valor el servicio aduanero debía analizar tres condiciones: que existieran cánones o derechos de licencias, que estos tengan relación con la mercadería importada y que el pago de ellos sea una condición de venta de la mercadería importada. Manifiesta que el comprador tenía la opción de adquirir las mercaderías tanto del titular de la marca como de terceros no vinculados con el mismo, lo que demuestra que el pago del canon no es condición de venta. Agrega que ninguno de los vendedores le ha impuesto el pago de regalías al licenciante como requisito ineludible. Afirma que el otorgamiento de la licencia constituye una transacción completamente independiente de las operaciones de compra de los productos. Cita jurisprudencia en apoyo de sus argumentos. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución aduanera.

III.- Contestación del traslado (IF-2023-48178977-APN-DTD#JGM)**:** El representante fiscal niega todas y cada una de las afirmaciones de hecho y derecho esgrimidas por la actora que no fueren objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa un relato de lo actuado en sede administrativa y contesta los agravios de la actora afirmando que según se desprende del estudio de valor realizado las regalías son condición de venta toda vez que la importadora debió formalizar un compromiso mediante instrumento contractual con la licenciante previo a adquirir las mercaderías de sus diferentes

proveedores del exterior. Sostiene que de no mediar pago alguno de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido o no se hubieran vendido al precio acordado. Agrega que en el contrato se establece expresamente que la licenciante ejercerá un control real directo o indirecto de la fabricación. Expresa que ha quedado debidamente acreditado el control ejercido por el licenciante sobre la importación y compra de los insumos necesarios para la fabricación de mercadería objeto de la licencia. Hace referencia a los tres requisitos para que proceda el ajuste de valor y al término condición de venta. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que por PV-2023-49296127-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado; mediante PV-2023-60110184-APN-VOCXVIII#TFN se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. Con posterioridad, se certifica la prueba producida mediante IF-2023-114465161-APN-DTD#JGM, IF-2024-07425547-APN-DTD#JGM y IF-2024-140413524-APN-DTD_JGM. A continuación, se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a esta Sala “F” y se ponen para alegar. Mediante IF-2025-120495189-APN-DTD#JGM alega la actora. Se deja constancia que el Fisco Nacional no hizo uso del derecho conferido y se llaman autos a sentencia.

V.- Que la Actuación SIGEA 13681-55-2011/6 se inicia con el Informe de Valor 730/2015 de la División Empresas Vinculadas. A fs. 7/20 y 22/31 obran las planillas de liquidación de tributos. A fs. 32 se formula el cargo n° 13/15 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y a fs. 33 el cargo n° 4/15 en concepto de IVA adicional y Ganancias. Conforme surge de la constancia de fs. 35 la firma X TREME SA se notifica de los referidos cargos el 25/11/2015. A fs. 36 ref./58 ref. vta. la importadora impugna los cargos. A fs. 75 se abre la causa a prueba. A fs. 96 se hace efectivo el apercibimiento de fs. 93. A fs. 98/133, mediante Nota 369/22 (DV EVIN) se ratifica el informe de valor. A fs. 127/131 se emite el Dictamen 279/22 y finalmente, a fs. 132/136 se dicta la Resolución 303/22 (DE LAPL), que revocó el cargo 4/15 en concepto de IVA adicional y Ganancias; y confirmó el cargo 13/15, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA.

VI.- Que corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que, tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló, en cuanto aquí interesa, el cargo 13/15 contra la firma X TREME SA, en concepto de diferencia de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías (detalladas a fs. 7/20 de las act.) importadas mediante las destinaciones 11033ZFE1000238W, 11033ZFE1000313Z, 11033ZFE1002617C, 11033ZFE1005959Y, 11033ZFE1005982K, 11033ZFE1006257G, 11033ZFE1006320U, 11033ZFE1007547J, 11033ZFE1008734X, 11033ZFE1009601C, 11033ZFE1010993X, 11033ZFE1011845F, 11033ZFE1013963X, 11033ZFE1014451B, 11033ZFE1015516E, 11033ZFE1015923G, 12033ZFE1000011M, 12033ZFE1002642B, 12033ZFE1002831B, 12033ZFE1003691G, 12033ZFE1003870F, 12033ZFE1003871G, 12033ZFE1004175E, 12033ZFE1004304V, 12033ZFE1004574H, 12033ZFE1004856K, 12033ZFE1005493X, 12033ZFE1006172D y 12033ZFE1006268J, por no haberse incluido en ninguno de los precios allí documentados, las regalías devengadas al amparo del contrato de "Licencia de Patente y de Marca Comercial y Fabricación", celebrado entre la actora (licenciataria) y RIP CURL INTERNATIONAL PTY LTD (licenciante).

Que el servicio aduanero consideró que existían motivos para dudar de los valores declarados por la recurrente en los referidos despachos, razón por la cual procedió a ajustar los valores declarados de conformidad con el art. 8, párrafo 1, c) del Acuerdo del GATT, utilizando la aplicación de la fórmula 100xC/K=X, canon devengado por las mercaderías importadas (C), sobre el monto del FOB de la mercadería importada (K), resulta la fracción de canon en que debe incrementarse el valor FOB (X) -fs. 5/6 de las act. adm.-.

Que, mediante los informes 730/15 y 369/22, la División Empresas Vinculadas fundamentó tal proceder en la consideración de que, sobre la base de los términos del contrato de "Licencia de Patente y de Marca Comercial y Fabricación", las mercaderías importadas tenían como objeto el pago de regalías como condición de venta, según se interpreta de los arts. 16 y 18 del mencionado contrato -ver fs. 4/5 de las act.-. Asimismo, respecto de los proveedores, se

indica que "RCI preparará y distribuirá periodicamente al Licenciatario una lista de proveedores que estén fabricando productos con la aprobación de RCI" y que "Cualquier nuevo proveedor deberá ser autorizado por la licenciante y/o deberá cumplir con las normas de calidad en la fabricación de los productos de acuerdo a las condiciones impuestas" -ver fs. 108 de las act.-.

VII.- Que, a continuación, corresponde analizar la procedencia del ajuste de valor efectuado por la Aduana invocando las disposiciones contenidas en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994 -del que nuestro país es parte-, que aprobó el sistema de valoración de las mercaderías importadas, debiéndose dilucidar si en autos se dan los requisitos exigidos por la normativa aplicable para evaluar si la recomposición de valor se ajustó a derecho.

Que el mencionado Acuerdo, en su art. 1°, establece al valor de transacción como primera base de la valoración en aduana de las mercaderías importadas a los efectos de la percepción de derechos de aduana *ad valorem*, es decir, "...el precio 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 artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias: ...b) Que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo".

Que, en cuanto aquí interesa, el art. 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1, deberán añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: "c) 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...".

Que no se encuentra controvertido que la firma X TREME SA celebró con la firma RIP CURL INTERNATIONAL PTY LTD, un contrato de "Licencia de Patente y de Marca Comercial y Fabricación" mediante el cual se estableció una licencia exclusiva para explotar las patentes y utilizar la marca por la aquí actora "X TREME SA" dentro del territorio comprendido por nuestro país y Uruguay, a cambio de lo cual, se abonaría una regalía equivalente a un 5% de las ventas netas de los productos licenciados, adicionalmente, U$S 15 por cada tabla de surf vendida con la marca Rip Curl y un "honorario promocional" del 1% de la suma sobre la cual se calculan las regalías.

VIII.- Que de 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 pagar de las mercancías.

Agrega la doctrina 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" (conf.: Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

Que el servicio aduanero ha formulado el cargo aquí discutido sobre la base de la concurrencia de las tres condiciones expuestas precedentemente. No obstante, la recurrente afirma que de dichas condiciones, la indicada en el punto b) no se ha configurado en el presente.

Que corresponde resolver la cuestión a la luz de la normativa indicada anteriormente, y tener especialmente en cuenta las peculiaridades de la relación comercial que vincula al licenciante extranjero (titular de la marca Rip Curl) y a la

licenciataria recurrente en estos autos, ello sobre la base del contrato entre ellas celebrado.

Que la División Empresas Vinculadas indicó, a fs. 4 de las actuaciones administrativas, que "surge que las regalías son abonadas como condición de venta, ya que previamente a adquirir las mercaderías de sus distintos proveedores del exterior, la importadora debió formalizar un compromiso mediante instrumento contractual con la licenciante".

Que, pese a lo afirmado por el servicio aduanero, de la prueba producida en esta instancia surge que los proveedores de la mercadería importada y comercializada por la firma X TREME SA no exigieron pago alguno en concepto de regalías como requisito para que se efectúe la operación comercial; ni tienen relación comercial ni contractual con la firma RIP CURL INTERNATIONAL PYR LTD. -ver IF-2024-07425547-APN-DTD#JGM-.

No escapa a la vista del suscripto que es la misma Aduana quien a fs. 4 de las act. adm. expresa: "Cabe destacar que en los casos de firmas que manufacturan los productos licenciados, y no se encuentran vinculados con la titular de los derechos, solo pueden fabricarlos sin los costos adicionales que implica el pago de la licencia, porque el cliente que adquiere la mercadería se responsabiliza de los costos (regalías) que implica obtener la autorización para su posterior distribución y/o comercialización". En razón de ello, mal puede considerarse que el pago del derecho de licencia que la actora debe efectuar a RIP CURL INTERNATIONAL PYR LTD en virtud del convenio celebrado, condicione de modo alguno las operaciones de importación objetadas por la Aduana.

Que ello es así en tanto que los proveedores de la actora no constatan el pago del derecho de licencia en forma previa a exportar ni intervienen de modo alguno en la fijación del precio de dicho canon, siendo totalmente independientes de la licenciante y no teniendo con ella ningún tipo de relación contractual.

Que, en consecuencia, el pago en cuestión se trata de una retribución que el licenciatario paga al licenciante a fin de poder utilizar la marca, no para poder importar la mercadería.

IX.- Que siendo que en virtud del contrato de licencia en cuestión se pactó que la licenciataria abonaría a la licenciante una regalía equivalente al 5% de las ventas netas de los productos vendidos en el territorio y en Uruguay con la marca licenciada, así como también un "honorario promocional" del 1% de la suma sobre la cual se calculan las regalías, debe señalarse que la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en relación a los cánones o derechos de licencia, en su segundo párrafo 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".

Respecto del tercer párrafo, dicha Nota continúa: "En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1. (...) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon. En cambio, si el importe de éste se basa únicamente en las mercancías importadas y puede cuantificarse sin dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar".

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 debe ser de forma objetiva y cuantificable y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones.

Que, la cuantificación para la recomposición del valor, propuesta por el Fisco, al momento del ingreso de las mercaderías, resultaba imposible de establecer -en los términos de la Nota Interpretativa del tercer párrafo del art. 8 del Acuerdo de Valor-, en función de que las regalías fueron pactadas sobre las ventas netas, en todo el territorio y en Uruguay, las cuales no sólo incluyen las mercancías importadas compradas a los proveedores, sino al total de sus ventas brutas en todo el territorio y en Uruguay.

X.- Que, por lo tanto, concluyo que el pago de las regalías de la actora a RIP CURL INTERNATIONAL PTY LTD fue de

una retribución por el uso de la marca, con total independencia de quien o quienes fueran los proveedores de las mercaderías sobre las que la actora hacía uso de los derechos emergentes de la licencia. También es claro que el pago de esas regalías a RIP CURL INTERNATIONAL PTY LTD por X TREME SA no fue una condición de venta, ni para adquirir o importar las mercaderías que comercializó.

Que, en consecuencia, no encontrarse reunidos los requisitos necesarios para practicar el ajuste de valor sobre las destinaciones de importación aquí involucradas, el cargo 13/15 deviene arbitrario.

Por ello, **voto por:**

1.- Revocar la Resolución 303/22 (DE LAPL), recaída en la Actuación SIGEA 13681-55-2011/6, en cuanto ha sido materia de agravio.

2.- Costas a la demandada.

Los Dres. Garbarino y González Palazzo dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Segura.

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

1.- Revocar la Resolución 303/22 (DE LAPL), recaída en la Actuación SIGEA 13681-55-2011/6, en cuanto ha sido materia de agravio.

2.- Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.27 13:48:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.11.28 19:29:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.02 16:56:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.02 16:57:20 -03:00