Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-31429431-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Marzo de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 37.881-A; WABRO S.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 **“WABRO S.A.", Expte. N° 37.881-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 22/39, se presentó por apoderado la empresa WABRO S.A. e interpuso recurso de apelación contra la Resolución N° 5946 (DE PRLA) de fecha 29 de noviembre de 2016, recaída en la actuación SIGEA N° 12206-175-2010, en virtud de la cual se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el cargo N°1312/09. El cargo aludido fue formulado y notificado como consecuencia de la investigación de valor dispuesta por la División Empresas Vinculadas, la cual determinó un ajuste al valor de transacción correspondiente a la mercadería documentada por el despacho de importación Nº 07-073-IC04-132979L, registrado por ante la Aduana de Ezeiza. El ajuste fue realizado en los términos del art. 8 apart. 1 inc. c) del Acuerdo para la Aplicación del art. VII del GATT (“Acuerdo de Valor”).

II.- Al interponer el recurso, el recurrente realizó la descripción de los antecedentes del caso, de la empresa importadora y solicitó “brevitatis causae” que se tengan por reproducidos la totalidad de los argumentos de hecho y de derecho vertidos en las actuaciones administrativas. A continuación, describió la normativa del GATT que a su criterio es aplicable para resolver la cuestión de autos. Luego, hizo referencia a los requisitos que -según su criterio-, deben reunirse para la procedencia de un ajuste de valor. Indicó que el pago de las regalías fue una condición para adquirir los derechos de propiedad intelectual licenciados, pero no constituyen una condición de venta impuesta por el vendedor de las mercaderías. Aclaró que de la propia nota del licenciante Disney surgía que las regalías se pagaron con total independencia de quienes fueran proveedores de la mercadería, pudiendo WABRO fabricar las mismas con proveedores locales o con el exterior, uno o varios, según entendiera conveniente. Continuó argumentando en qué supuestos se daría la condición de venta a la que alude la normativa del GATT, para concluir indicando que para que el canon constituya una condición de venta es necesario que el vendedor

imponga al comprador la obligación de pagarlo. Reiteró que WABRO no tiene vinculación con los fabricantes/vendedores de las mercaderías que importó al territorio y tampoco la tienen ninguna de las licenciantes de las mercaderías. Manifestó, además, que ninguno de los vendedores a los que le compraba los productos exigía el pago de regalías como condición de venta. A continuación, explicó el circuito de compraventa de las mercaderías, las partes intervinientes y el rol de cada una de ellas. Lo mismo explicó con relación al circuito de pago de las regalías y que la falta de pago de estas podría generar un reclamo por incumplimiento y eventualmente la revocación del uso de la marca para el licenciatario que incumplía el contrato. Destacó que la Aduana intentó confundir la venta local de productos importados licenciados con el concepto "condición de venta" dado que según la Aduana el pago de regalías es condición de venta porque no podría vender localmente los productos bajo licencia si no pagaba dichas regalías. Insistió en que el pago de cánones o regalías es una obligación originada exclusivamente como contraprestación por el uso de la marca en sus múltiples posibilidades. Se abocó a explicar distintas Opiniones consultivas del Comité Técnico de Valor y detallar fallos jurisprudenciales que consideró aplicables.

Recalcó que el contrato de compraventa y el de licencia son dos contratos independientes entre si y que no existe elemento alguno que permita presumir la existencia de una condición de venta que habilite su incorporación al valor en aduana. Ofreció prueba documental e informativa. Hizo reserva del caso federal y solicitó la revocación de la resolución apelada en autos con costas.

III.- A fs. 48/54, se presentó el Fisco Nacional por apoderado y contestó el traslado del recurso interpuesto por el actor. Luego de la negativa genérica sobre hechos, derecho, documentación y/o copias invocadas por el actor que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o que surjan de las actuaciones administrativas, realizó una breve descripción de los hechos y de las piezas procesales obrantes en las actuaciones administrativas que acompañó. Luego, inició la contestación del traslado. Abordando esta tarea reseñó en primer lugar la normativa aplicable, para luego destacar que el actor alegó que hubo una errónea interpretación del concepto de condición de venta, la improcedencia del ajuste, la independencia entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías.

Destacó que a su entender es innegable la existencia del convenio de licenciamiento de marcas comerciales (patentes y tecnología) celebrado entre WABRO y distintos licenciantes del exterior. Explicó la actividad comercial del actor indicando que, en base a los informes realizados por el área técnica de la Aduana, la actividad del actor consistía en la reventa en el mercado interno de mercaderías licenciadas adquiridas en el exterior y provistas por vendedores del exterior que en principio no se encuentran vinculados con el importador ni con el licenciante, no obstante lo cual se da por entendido que el vendedor fabricante del exterior, debe condicionar la fabricación del producto licenciado, al hecho que el importador cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica. Indicó que teniendo en cuenta que como retribución por las licencias recibidas WABRO devengó y/o pagó regalías en beneficio de los diferentes licenciantes, los inspectores de valor de la Aduana determinaron procedente la repercusión de los cánones devengados sobre el valor de las mercaderías importadas. En apoyo de esta manifestación, reprodujo parte de la Nota 1103/2013 formulada por la División Empresas Vinculadas de la Aduana en virtud de la cual se resumen los requisitos para la procedencia de un ajuste al valor de transacción en los términos del art. 8 apartado 1 inciso c) del Acuerdo. Insistió, por su lado en que para determinar si el pago de un canon es condición de venta de las mercaderías importadas en los términos de la norma antes citada, no es posible

limitarse a los términos del contrato de licencia sino que debe tenerse en cuenta la verdadera naturaleza de todos los contratos celebrados entre las distintas partes involucradas y que cuando de ello surge que la importadora no puede vender las mercaderías importadas sin incurrir en la obligación de abonar el canon, debe concluirse que este se paga como condición de venta de las mismas. Indicó, además, que a su criterio quedó debidamente acreditado el control sustancial ejercido por el fabricante sobre la fabricación de mercaderías objeto de licencia. Se explayó sobre el alcance de la "condición de venta" citando doctrina nacional en apoyo de su posición. Insistió en que las licenciantes se reservan y poseen la facultad de aprobar los productos y las mercaderías relacionadas con las regalías lo que a su juicio acreditó el control sustancial y el valor del activo marcario. Por ultimo señaló, haciendo suyos los informes del área técnica de la Aduana que no hubiera existido adquisición de mercaderías con la calidad y el estampado que solo aprueban las licenciantes de no mediar el respectivo contrato de licencia. Para finalizar, remarcó que las regalías fueron efectivamente abonadas y que no fueron incluidas en el valor de transacción declarado. Ofreció prueba y solicitó el rechazo de la informativa ofrecida por el recurrente. Hizo reserva del caso federal. Solicitó la confirmación del decisorio apelado, con costas.

IV.- A fs. 41 este Tribunal tuvo por presentado al actor y a fs. 55 tuvo a la representación fiscal por presentada, por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas.

En esta última providencia, se abrió la causa a prueba y se proveyó - con relación al capítulo prueba del escrito del actor-, lo siguiente: "*1) Abrir a causa prueba por el término de 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 informativa solicitada en los puntos a) y b), libre la actora exhortos solicitados, en los términos allí indicados…*"; al mismo tiempo se autorizó librar un oficio a la Dirección General de Aduanas para que remita el original o en su defecto copia certificada de la destinación objeto de análisis. Dicho oficio dio por resultado la medida cumplimentada con la agregación del sobre original de la destinación que luce a fs. 18 de estas actuaciones.

A fs. 159 se certificó que la prueba producida obra a fs. 67/68, 79/91, 109/110 y 129/136 de estas actuaciones y que los antecedentes administrativos corren por separado, con lo cual a fs. 160 se declaró cerrado el período probatorio. A fs. 182/189 obra el alegato de la parte actora y a fs. 360/363vta. el alegato del Fisco Nacional junto a un pedido de medida para mejor proveer, que es rechazado a fs. 365/365vta.. A fs. 369 se dicta medida para mejor proveer y se elevan los autos a sentencia.

De lo expuesto en los considerandos anteriores surge que la controversia de autos radica en determinar si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación del cargo formulado por el servicio aduanero, se ajusta a derecho.

V.- A los fines expuestos en el considerando anterior in fine, habré en primer lugar de detenerme en la prueba documental e informativa ofrecida por la actora. Ello por cuanto es necesario realizar varias aclaraciones a los fines de determinar con exactitud cuál es la procedente en relación con el planteo de autos ya que, a mi juicio, muchas de las probanzas ofrecidas por el recurrente no resultan conducentes para resolverlo y noto que existe un exceso probatorio relacionado con extremos que no tienen ninguna relación con estas actuaciones y que en modo algún actuarán como factor distractor de lo que estoy llamado a resolver.

En efecto, el actor ofreció como prueba las actuaciones administrativas que son las mismas que fueron acompañadas por la representación del fisco nacional al momento de contestar el traslado. Según el aquí recurrente, esas actuaciones administrativas contienen los contratos bajo análisis.

Sin embargo, cabe aclarar que no se trataría en plural de "los contratos de licencia bajo análisis" como indicó el actor a fs. 37, sino a lo sumo se trataría –de existir- de solo un contrato bajo análisis. No obstante, en las actuaciones no hay presencia de ninguno de ellos.

Afirmo lo primero por cuanto los productos importados fueron licenciados por Disney Consumer Products Latin America, Inc. ("Disney") y no por otros licenciantes y lo segundo como resultado de la compulsa de las actuaciones administrativas que corren por separado. Es decir que, ateniéndome en forma rigurosa a las probanzas reunidas en autos, el contrato de licencia no fue agregado como prueba documental, sin que quepa tener por válida la afirmación del actor en el punto VIII 1) a) in fine de su escrito de inicio, ya que la carga procesal de acompañar la prueba de la que intenta valerse para sostener su posición le pertenece y la supuesta falta de agregación por parte del fisco no puede conmover este principio máxime cuando el despliegue probatorio es a cargo de la parte. Y digo supuesta falta porque como he de señalar a continuación la pretendida omisión del Fisco no fue tal. Así fue como:

1. Al momento de contestar el traslado del recurso que inicia esta jurisdicción, la representación letrada del Fisco Nacional acompañó no solo la actuación requerida por el actor sino también su alcance 1 y 2 (que no fueron ofrecidos como prueba por el actor) y el expediente administrativo 13681-28-2009/1.

1. El actor ofreció como prueba el expediente 12206-175-2010.
2. El expediente 12206-175-2010 fue el que se inició con el recurso de impugnación que el actor presentó en sede administrativa y con el que controvirtió el cargo que le notificó el servicio aduanero.
3. En el capítulo VI (Ofrece prueba) del escrito de impugnación punto "1) Documental", el actor solicitó que "*se disponga la agregación del presente* ***con carácter de urgente a la actuación principal SIGEA 13681-55-2008 y sus acumulados****, en la que se originaron los cargos que se impugnan y en la que obra documental respaldatoria de todo lo expuesto en el presente"*, (El resaltado es de la transcripción).
4. Al momento de dictar la primera providencia en el marco del recurso de impugnación aludido en 3. (fs. 45 de las actuaciones identificadas con el número 12206-175-2010) el servicio aduanero indicó que "*respecto de la acumulación al presente de los SIGEAS Nº 13681-55-2008 Y 13803-55-2006/1 (punto VI. 1 del escrito de impugnación), NO HA LUGAR en virtud de que dicha acumulación entorpecería el trámite de las actuaciones (art. 24 del Decreto 1759/02). Sin perjuicio de ello, dentro de los veinte (20) días de notificado el presente, si la parte lo considera necesario, deberá adjuntar copia de la documentación que estime corresponder y que obrare en los SIGEAS 13681-55-2008 y 13803-55-2006/1 cuya acumulación se rechaza. En caso de no aportarse las copias de dicha documentación, se dictará resolución con las constancias obrantes en autos y demás pruebas que se produjeren, más el informe técnico y antecedentes que oportunamente se solicitarán a la División Empresas Vinculadas*").
5. A fs. 47 luce la cédula que acredita que WABRO fue notificada de la providencia aludida en 5. Sin embargo, no obra en las actuaciones administrativas registradas bajo el número 12206-175-2010

ningún elemento acompañado oportunamente por el aquí actor.

6. Luego, al momento de apelar ante este Tribunal el actor ofreció como prueba el expediente administrativo registrado bajo el número 12206-175-2010 aludiendo a que el citado expediente contiene “los contratos de licencia bajo análisis”. Sin embargo, ello no podía ser posible; primero porque la Aduana le denegó la agregación de los expedientes que el actor ofreció como prueba y segundo porque decidió no acompañar ninguno de los antecedentes relevantes (entre ellos los contratos) aun cuando el servicio aduanero le brindó tal oportunidad.

Esto significa que, al momento de apelar ante este Tribunal, el actor ofreció como prueba unas actuaciones administrativas (12206-175-2010) que nunca iban a contener los contratos a los que alude a fs. 37 de estas actuaciones porque el decidió, por la razón que fuere, no aportarlos. A mayor abundamiento noto que las actuaciones cuya agregación fue denegada por el servicio aduanero, tampoco fueron ofrecidas como prueba ante este Tribunal. Es decir, no solo no acompañó las constancias que en ausencia de la agregación de los expedientes 13681-55-2008 y 13803-55-2006/1 hubieran sostenido eventualmente sus argumentos, sino que dichos expedientes no fueron ofrecidos como prueba ante este Tribunal.

Sin embargo, creo conveniente aclarar que tramita ante esta Sala G, pero de la Vocalía de la 20º Nominación, un recurso de apelación de igual carátula que el presente (WABRO S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación) que tramita bajo el número 37.883-A. Al evaluar las actuaciones con el objeto de preparar el voto que estuve llamado a dictar en dicho expediente advertí que corren por separado al mismo las actuaciones administrativas identificadas bajo el número 13803-55-2006.

Es así que a fs. 40/47 de las aludidas actuaciones obran agregados documentos relacionados con la licenciante Disney y una propuesta de contratación identificada como #061849. Por su relevancia con el caso de autos y frente a la orfandad probatoria que detallé, se certificó por Secretaria, copia de los documentos que obran a fs. 40/47 del expediente administrativo 13803-55-2006 y se agregaron a este expediente.

Situación similar surgió en relación al expediente 37.882-A de igual carátula que el presente (WABRO S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación), en trámite ante la Vocalía de la 13º Nominación de este Tribunal y en el que fui llamado a intervenir como subrogante de la Vocalía de la 14º Nominación.

En este caso advertí, que en las actuaciones administrativas que corren por separado (13681-28-2009/3), la Nota 642/13 (DV EMVI) emitida por el servicio aduanero, analizó el contrato de Disney identificado como #061849 y que por las mismas razones que indiqué precedentemente, se certificaron por Secretaría en sus partes pertinentes y se agregaron a este expediente.

A todo evento, considero que la forma en la que decido proceder no altera el equilibrio de las partes en el proceso y lo contrario implicaría, a mi juicio, desconocer elementales deberes de justicia y equidad.

VI.- Entonces, corresponde a esta altura continuar el análisis de la prueba ofrecida a los fines de determinar cuál es la referida estrictamente al caso de autos.

En efecto, a fs. 149 el actor realizó una presentación en virtud de la cual desistió de prueba de exhorto y en

su reemplazo acompañó cartas emitidas por distintas empresas. Sin embargo, muchas de esas cartas no están relacionadas con este expediente dado que en autos se discute la diferencia tributaria que se originó en una única operación de importación de mercadería que contenía la marca Princess licenciada por Disney y el vendedor fue SAM Panamá y el exportador Honlion.

Esto significa que solo resulta conducente para resolver estas actuaciones, exclusivamente: la documentación que he ordenado agregar por secretaría, la nota emitida por Honlion International Limited que obra agregada a fs. 133/135 de estas actuaciones; la nota emitida por SAM Panamá Trading Co. LTD agregada a fs. 109/111 de estas actuaciones y la carta de Disney que obra agregada a fs. 16/18 de este expediente. El resto de las probanzas recolectadas en estas actuaciones no tiene vinculación con el cargo que dio origen a esta causa.

VII.- Determinado con exactitud el thema decidendum y la prueba pertinente a tales fines, me adentraré en su evaluación a los fines de determinar -como ya señalé-, si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación del cargo formulado por el servicio aduanero, se ajusta a derecho.

Conforme surge de las actuaciones administrativas, la Aduana formuló y notificó el cargo reclamándole a la actora una diferencia de tributos sobre un despacho de importación definitiva documentado el día 26/07/2007 por ante la Aduana de Ezeiza bajo el número 07-073-IC04-132979L y cuyo original obra en sobre contenedor a fs. 75 de estas actuaciones. A través de la destinación citada, el actor documentó la importación definitiva de distintas mochilas, morrales y billeteras de la marca PRINCESS conforme surge de la factura comercial emitida por el vendedor Sam Panamá Trading Co LTD. S.A y autorización para producir, distribuir y/o comercializar y vender emitida por Disney; en esta operación, Honlion International Limited actuó como exportador.

Siguiendo lo indicado por el servicio aduanero en la Nota Nº 375/19 (DV EMVI) del 25/06/2009 ("Nota 375"), el cargo fue consecuencia del estudio de valor que aquel le inició al actor con el objeto de determinar "*… si las regalías devengadas en beneficio de los licenciantes del exterior durante el año 2007 debieron adicionarse a los valores FOB"* (fs. 35 de las actuaciones administrativas).

A fs. 37 de las mismas actuaciones, el servicio aduanero entendió que "*se estima procedente repercutir, sobre el valor FOB de las destinaciones de importación en estudio, en la proporción que a ellas corresponda, el monto de regalías efectivamente devengado, porque se cumplen las condiciones establecidas en el Art. 8 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC: 1) que estén relacionados con las mercaderías que se valoran. 2) que el pago de las regalías constituya una condición de venta de las mercaderías. 3) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercaderías"*.

En la Nota 375 también se explicó que "*se entiende que el monto de los Cánones devengados debería ser añadido directamente, al valor FOB de la mercadería involucrada*" por lo que en base a la fórmula descripta a fs. 38 de las actuaciones administrativas, se determinó el porcentaje de ajuste en el 53,14%. Dicho porcentaje se aplicó a la destinación y arrojó la diferencia determinada a fs. 34 luego notificada por la Aduana de Ezeiza a fs. 40 de las aludidas actuaciones administrativas.

Una vez confeccionado y notificado el cargo, la importadora decidió impugnarlo y el servicio aduanero sustanció el procedimiento que fue abierto a prueba luego de tener a la importadora por presentada y por

parte.

A raíz de la aludida sustanciación, se solicitó a la División Empresas Vinculadas elaborar el informe técnico de su competencia teniendo en cuenta los argumentos expuestos en el escrito de impugnación y la prueba producida. A raíz de este pedido obrante a fs. 54 de las actuaciones administrativas, la División Empresas Vinculadas formuló la Nota 1103/13 (DV EMVI) de fecha 20/11/2013 (“Nota 1103”), que en lo sustancial: 1) citó textualmente el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo y la parte pertinente de la Nota Interpretativa al art. 8 que indica que los cánones y derechos de licencia comprenden a los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derecho de autor; 2) indicó que los pagos directos e indirectos a los que se refiere el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo permiten estas posibilidades: a) que el canon se pague directamente como consecuencia de una estipulación del contrato de venta; o, b) que se pague indirectamente como consecuencia de una obligación que surja de otra fuente, como por ejemplo de un contrato de licencia distinto del de venta; 3) mencionó que debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción ya que la práctica indica que generalmente la obligación de pagar un canon, surge de un contrato de licencia que obra por separado, sin que ninguno de ambos contratos -ni el de venta ni el de licencia- haga referencia al otro; 4) reseñó la opinión de la doctrina sobre lo que se considera “condición de venta” coincidiendo con Glashoff y Sherman en el sentido de que la expresión “condición de venta” no tiene un significado único y claro que se pueda aplicar automáticamente a los distintos casos de la vida mercantil y que siempre el pago del canon o de un derecho de licencia es “*una condición de venta si, de no mediar el pago de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido al precio acordado*”. Al mismo tiempo, (a fs. 58) citó la opinión doctrinaria del Dr. Zolezzi destacando palabras del autor en el sentido de que la condición de venta debe buscarse en la interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible; 5) describió el núcleo del debate impugnativo indicando que a su criterio el 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: así detalló los elementos que a su juicio deben considerarse para determinar dicho control, dividiéndolos entre aquellos que son concernientes a los productos, al fabricante y al control real por el licenciante; y, 6) se explayó sobre la condición distintiva de la marca y su contenido económico.

La Nota 1103 fue ratificada por Nota 1146/13 (DV EMVI) de fecha 28/11/2013 con lo cual y, en definitiva, la Aduana ratificó su posición entendiendo que las regalías abonadas por el actor implicaron una condición de venta.

VIII. La forma en la que se ha planteado el debate determinó el plexo normativo que habrá de analizarse a los fines de determinar si el acto recurrido es ajustado a derecho. En efecto, la valoración en aduana de mercaderías importadas debe realizarse de conformidad con lo dispuesto por el Acuerdo. En él se establece que el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana, ello es, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación (arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas). 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; e) 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".

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 venia de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...".

Es así, que el sistema de valoración allí aprobado se basa en un criterio principal, contenido en el art. 1 y, en criterios secundarios, que deben aplicarse, en principio, sucesivamente en el mismo orden en que se los enumera (con la salvedad de la posibilidad de invertir el orden de aplicación previsto con relación a los arts. 5 y 6).

En consecuencia, el valor en aduana de las mercaderías importadas, tal como se define en el art. 1, será el valor de transacción y constituye la primera base para la determinación del valor en aduana, considerado en conjunción con lo previsto en el artículo 8 - ajustes al precio pagado o por pagar - y recién cuando no pueda determinarse dicho valor en virtud del método previsto en el art. 1 se podrá recurrir a las otras bases de valoración previstas en forma sucesiva y excluyente en los artículos siguientes. En este contexto interpretativo, no debe olvidarse que el art. 17 del Acuerdo indica que sus disposiciones no pueden interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de la Administración de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda la información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

En tal marco normativo y como se desprende de los considerandos que anteceden, el servicio aduanero consideró que el valor de transacción documentado por el importador (método del art. 1) correspondía ser ajustado en los términos previstos en el art. 8 apart. 1 inc. c) del Acuerdo de Valor, cuyo examen será determinante para analizar la procedencia del ajuste y por ende la justicia del acto administrativo traído en apelación.

IX.- Puesto a analizar todo lo antes expuesto, las actuaciones administrativas y el recurso traído en apelación ante este Tribunal, en primer término cabe recordar que los jueces no están obligados a tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquéllos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (Fallos: 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

Sentado lo anterior estimo esencial recordar que el procedimiento ante este Tribunal se encuentra regido por el principio de la verdad jurídica objetiva. Así la búsqueda de la verdad material, el esclarecimiento de

los hechos y de todas las circunstancias que lo rodean resultan esenciales para evaluar las circunstancias concretas del caso y en base a ellas y a la legislación aplicable, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

Conforme los términos de la normativa aplicable, 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; y e) 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).*

Con relación al requisito de que, el canon o regalía no esté incluido en el precio pagado o por pagar, no caben mayores reflexiones desde que es la propia actora quien sostiene y defiende la procedencia de la no inclusión en el precio declarado; aspecto que además es objeto de controversia en autos. En ese sentido, los puntos a analizar son la condición de venta y la relación que debe existir entre el canon y la mercancía importada.

Sentado lo anterior en el sentido de que los cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar corresponde ingresar en la revisión de la condición de venta y si los cánones y derechos de licencia están relacionados con las mercancías objeto de valoración.

De acuerdo con lo que indicó el servicio aduanero en la Nota 1103 Disney ejerció un control directo sobre el fabricante el cual fue suficiente para que el pago de los cánones se considere como una condición de venta para la exportación.

Este tema traído a consideración por el servicio aduanero llama mi atención y debe ser analizado en profundidad por lo que paso a exponer.

No está en juego aquí que exista vinculación entre las partes en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de Valor; no está en discusión la ausencia de vinculación entre el actor y el fabricante Honlion International Limited (Nota de fs. 133/135), entre el actor y el vendedor Sam Panamá Trading Co. Ltd. (nota de fs. 109/110) o entre el vendedor Sam Panamá Co. Ltd. y el licenciante Disney (Nota de fs. 109/110) o entre el fabricante Honlion International Limited y el licenciante Disney (Nota de fs. 133/135). Pero la ausencia de vinculación no es óbice para que aun en dichas circunstancias corresponda un ajuste en el marco de la operación bajo estudio.

A lo largo del escrito de apelación de la actora advierto una marcada intención de señalar la independencia entre los contratos (el contrato de licencia) y los contratos de compraventa internacional.

A fs. 30vta. el recurrente insta a la atenta lectura de los contratos de licencia tarea que permitiría concluir sin dificultad, según sus dichos, que es improcedente el ajuste de valor.

Sin embargo, lo que la actora llama contrato en realidad es la propuesta para hacer efectiva la licencia

entre WABRO y Disney propuesta que como indica el punto B de la misma (fs. 16/18 de estas actuaciones) contiene términos y condiciones generales que nunca fueron acompañados por el actor. Es decir, de acuerdo con lo que se indicó en el punto B de esta propuesta, el contrato iba a estar constituido por la propuesta obrante que integra la documentación que obra agregada por secretaría más los términos y condiciones generales, es decir, ambos documentos constituyen el contrato, pero uno de los de ellos fue omitido de presentar por el actor.

En ausencia de los términos y condiciones generales que integran el contrato, resulta relevante la nota que Disney emitió el día 9 de febrero de 2017 la que obra agregada a fs. 16/18 de estas actuaciones.

Allí, Disney indicó que: WABRO debe comunicar a Disney quienes son los fabricantes y Disney debe aprobarlos en base a un procedimiento que surge del contrato, es decir de la parte del contrato que el actor decidió no acompañar, o sea los términos y condiciones generales.

Si bien la carta está presentada como el resultado del supuesto ejercicio de la libertad de WABRO en la elección del fabricante y que Disney no lo designa ni sugiere, es obvio que, así como Disney aprueba a los fabricantes también los puede rechazar con lo cual la libre elección de WABRO, encuentra en la voluntad final de Disney su limitación más contundente y la más firme evidencia de que esa libre elección no es tal.

La libertad de elección de WABRO para seleccionar un fabricante está condicionada de manera significativa. Aunque WABRO tiene la posibilidad de elegir cualquier fabricante, esta libertad está sujeta a la aprobación previa de Disney. Esto significa que, aunque WABRO pueda proponer diferentes fabricantes, la decisión final recae en la licenciante, lo que limita y anula la autonomía de WABRO.

Y en este contexto específico, resulta cuestionable afirmar que los fabricantes no tienen conocimiento de las circunstancias de los contratos entre WABRO y la licenciante si aquellos están obligados a cumplir con los International Labor Standards (“ILS”) del licenciante. La firma de estos estándares implica, al menos, un conocimiento básico de las obligaciones y requisitos impuestos por la licenciante, lo que podría contradecir la afirmación de que no están al tanto de las particularidades del contrato. Por lo tanto, aunque no tengan acceso a todos los detalles contractuales, sí existe una conexión y un conocimiento mínimo sobre las condiciones impuestas por la licenciante.

Resulta ciertamente sorprendente que el actor no se haya referido al impacto que en las relaciones entre las partes tiene el ILS al que se refirió Disney en la nota de fs. 16/18 porque justamente estos programas implican la interrelación entre el contrato de licencia y el de compraventa ya que todo fabricante aprobado por Disney está obligado a seguir las normas ILS lo cual podría incluir la realización de auditorías, el cumplimiento de estándares laborales, y la participación en procesos de monitoreo.

Entonces, no es posible afirmar –como lo indica el actor a fs. 36 vta., que Disney no se involucró en la fabricación de los productos licenciados y el contenido de la Nota obrante a fs. 16/18 ratifican el control al que el servicio aduanero se refirió en la Nota 1103.

Con lo cual las exigencias de Disney en torno de la aprobación de los fabricantes y la aplicación del ILS es lo que cualquier buen hombre de negocios (art. 59 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales), haría en el marco de su responsabilidad para proteger la integridad de su marca. Si los productos finales que la

llevan no cumpliesen con los estándares de calidad y las normas ILS esto podría dañar la reputación de Disney.

Aunque Disney no impone directamente un fabricante desde el inicio, al restringir las opciones disponibles para WABRO, está ejerciendo un control directo sobre la decisión final del fabricante con lo cual, en términos prácticos efectivamente se trata de una imposición y WABRO solo puede y debe trabajar con el fabricante que Disney aprueba. Además, esta decisión de Disney puede afectar directamente la capacidad de WABRO para cumplir con el contrato de licencia. La exigencia de que los fabricantes cumplan con ciertos estándares (como las ILS de Disney) antes de que puedan ser aprobados y la posibilidad de que Disney pueda rechazar a un fabricante basado en estos u otros criterios, significa que la libertad de elección de WABRO y por ende el impacto en la libertad de negociación de los términos y condiciones del contrato de compraventa, está real y significativamente limitada. Además, es razonable suponer que un programa ILS afecta significativamente el costo o la viabilidad de la producción de los productos licenciados los que, además, están sujetos a verificación de cumplimiento.

Todo esto demuestra que no existe libertad para el importador, sino que solo podrá comprar el producto si el fabricante está autorizado o cumple los requisitos establecidos por la licenciante.

Es más, el análisis que antecede, encuentra en la Nota 642/13 cuya parte pertinente he ordenado certificar por Secretaria y agregar a estas actuaciones, su más firme ratificación.

Y ello es así porque, en algún momento de la investigación de valor que el servicio aduanero realizó sobre las importaciones del actor, este último presentó los contratos que fueron analizados con detalle por el servicio aduanero y la Nota 642/13 da cuenta de ese análisis exhaustivo. Allí advierto que con relación al contrato de Disney identificado bajo el número #061849 aparecen elementos que acreditan la interrelación entre el contrato de licencia y el fabricante aprobado por Disney. Así a fs. 9 del expediente 13681-28-2009/3 advierto una síntesis de los aspectos más relevantes del Contrato que ratifican mi interpretación sobre el rol de Disney en la elección del fabricante. Por ejemplo, "*si en cualquier momento la Licenciataria deseara emplear a un tercero fabricante para producir los productos, componentes de productos o elementos afines que contengan Material Licenciado, ya sea que e[l]tercero se encuentre dentro o fuera del territorio, la Licenciataria deberá notificarle a Disney el nombre exacto y la dirección completa del fabricante…*" para luego señalar que "*la decisión de Disney sobre si el fabricante cumple el Código quedará dentro del absoluto criterio de Disney*", todo lo cual ratifica mi entendimiento sobre la ausencia de libertad de elección real de WABRO. Ello aun más se ratifica cuando se observa que "*en caso que un fabricante no pase una inspección de cumplimiento según se mencionada en la Cláusula 9.3 y subsiguiente no remedie el/los incumplimientos/s citado/s, el Contrato del fabricante correspondiente a ese Fabricante podrá ser* ***inmediatamente rescindido por Disney***", el resaltado es de la transcripción.

Es más, a fs. 10 del citado expediente administrativo, se destacan 9 puntos relevantes sobre el Contrato de Fabricante que une a Disney con cualquier fabricante sugerido por WABRO y elegido por Disney. Al analizar dichos puntos, advierto que se refuerza aun más la interrelación entre el contrato de licencia y el de compraventa. Advierto así, en el punto 4 que el fabricante permitirá que los representantes autorizados por Disney inspecciones sus actividades e instalaciones, pero también libros de contabilidad y facturas relacionadas con la fabricación y suministro de los artículos lo cual claramente está vinculado con la

actividad comercial de fabricación y la compraventa de los artículos fabricados bajo las distintas marcas licenciadas por Disney.

La razón principal por la cual Disney inspecciona los libros de contabilidad y las facturas relacionadas con la fabricación de los productos está efectivamente relacionada con la protección de sus intereses financieros y la garantía de que se cumplan las condiciones del contrato de licencia. Desde mi punto de vista es lógico que Disney necesite verificar que los informes de ventas proporcionados por el fabricante sean precisos y completos y es así como la revisión de los libros contables y las facturas le permite a Disney confirmar que está recibiendo el porcentaje correcto de ingresos. Inspeccionar los libros de contabilidad y las facturas le ayuda a identificar posibles irregularidades, como la subdeclaración de ventas, la fabricación de productos no autorizados, o la desviación de ingresos que podrían afectar negativamente a las regalías y la integridad de la marca. Al mismo tiempo es lógico suponer que Disney también utiliza estas inspecciones para asegurarse de que el fabricante cumpla con todos los términos y condiciones del contrato. Esto incluye no solo las regalías, sino también la calidad de los productos, el uso adecuado de las marcas registradas, y la conformidad con las normas de producción y distribución establecidas por Disney. Al controlar la contabilidad y las facturas, Disney se asegura de que no se produzcan más unidades de las acordadas y que los productos no sean vendidos a canales no autorizados. Esto es crucial para mantener el valor y la exclusividad de la marca Disney. También permiten a Disney tener un control relevante sobre la producción y distribución de los productos licenciados. Al revisar las facturas del fabricante, pueden ver a quién se venden los productos y en qué cantidades, lo que les da una visión más amplia de cómo se está manejando su marca en el mercado.

En resumen, la inspección de los libros de contabilidad y facturas está directamente relacionada con la protección de los intereses financieros de Disney, asegurando el cobro adecuado de las regalías, previniendo el fraude, y garantizando el cumplimiento del contrato y la protección de su propiedad intelectual.

Al mismo tiempo, noto que es Disney la que puede notificar al fabricante que cese inmediatamente en la fabricación de los artículos y el fabricante está obligado a remitirle a Disney o a quien esta indique los moldes, placas, grabados y demás dispositivos utilizados para reproducir el material con derecho de propiedad o proporcionar a Disney comprobante satisfactorio de que el material con derecho de propiedad ha sido suprimido o eliminado y ya no puede ser reproducido.

En síntesis, estas cláusulas muestran la interrelación entre el contrato de compraventa y el de licencia todo lo cual resulta en beneficio de la propiedad intelectual de Disney conforme cualquier buen hombre de negocios haría. Esta interpretación guarda relación con la protección marcaria pero también con la relevancia que tiene el fabricante en la protección de dicha marca y los controles no solo sobre la calidad (todo trabajo artístico debe estar aprobado por Disney, el fabricante debe colocar un aviso de propiedad industrial y marca registrada con un texto autorizado por Disney en todos los artículos fabricados que contenga material con derecho de propiedad antes de su entrega, entre otros) actividades e instalaciones sino también sobre la contabilidad, las facturas relacionadas con la fabricación y el suministro de artículos tal como cité anteriormente.

Es así como, desde mi punto de vista, en el caso de Disney se dan en autos las 3 condiciones previstas por

el Acuerdo en el marco del art. 8 apartado 1 inciso c) considerando que:

a) Aunque la regalía no fue incluida en el precio pagado o por pagar, es evidente que las mercaderías que contienen la propiedad intelectual fueron revendidas en el mismo estado en que fueron importadas con lo cual la relación que exige la norma en comentario no ofrece dificultad mayor. Además, la licenciante ejerció un control directo sobre aspectos cruciales del proceso de producción y comercialización. En efecto, se verificó que el contrato entre la beneficiaria de las regalías y el obligado al pago imponía la aprobación previa de los fabricantes, la supervisión de las actividades e instalaciones, así como la inspección de los libros contables y la facturación. En el mismo sentido, Disney se reservó el derecho de notificar el cese inmediato de un fabricante y exigir la entrega o destrucción de los moldes y materiales utilizados para la reproducción de su propiedad intelectual.

Todo esto, en conjunto, me permitió concluir que la autonomía de WABRO en la conducción de su operación comercial quedó condicionada tanto por el contrato de licencia como por el de compraventa, especialmente en lo que respecta a la selección de los fabricantes.

En el presente caso, el control ejercido por la licenciante no solo abarcó la selección de los fabricantes, sino que también se extendió a la supervisión de las instalaciones, la inspección de los libros contables y la capacidad de exigir la destrucción de los moldes y materiales utilizados. Estas restricciones no son meramente accesorias, sino que constituyen un conjunto de condiciones ejercidas por Disney que limitan significativamente la autonomía de WABRO en su operatoria comercial y refuerzan el control

X.- Sentado lo que antecede, corresponde determinar que 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 de valor FOB de las importaciones ni las regalías utilizadas a los fines del cálculo del ajuste.

Es así que, en este exclusivo y particular contexto, entiendo que el cargo fue determinado sobre la base de los datos que, a tenor de las circunstancias del caso, fueron lo suficientemente “objetivos” y “cuantificables” de los incrementos que se realizaron.

Así el estado de las cosas, debo continuar analizando la cuantía del cargo notificado. En relación a los conceptos I.V.A. Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada **“CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”**, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones 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 el citado precedente, sobre esa base, se concluye 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 (art. 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, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto

a las ganancias.

En efecto, 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).

En consecuencia, 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.

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

Por ello, **VOTO POR:**

1. Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 5946/2016 dictada en el trámite de las Actuaciones N° 12206-175-2010, declarando que la suma adeudada asciende a U$S 2.971,54 (DOLARES DOS MIL NOVECIENTOS SETENTA Y UNO CON CINCUENTA Y CUATRO CENTAVOS), con más los intereses previstos en el art. 794 del C.A.. Revocarla en relación a los rubros de I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.
2. Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos efectuado en los Considerandos I a IV del voto del Dr. Licht.

II.- Que corresponde resolver en la causa si la Resolución DE PRLA Nº 5946, en cuanto confirma el cargo Nro. 1312/09 formulado por ajuste del valor FOB declarado por "WABRO S.A." en el despacho de importación Nº 07073IC04132979L, se ajusta a derecho.

Que el referido ajuste se fundó en el estudio de valor efectuado por la División Empresas Vinculadas mediante la Nota Nro. 375/09 (DV EMVI) y ampliado en las Notas Nros. 1103/13 (DV EMVI) y 1146/13 (DV EMVI) -obrantes a fs. 35/39 ref. de las act. adm. y fs. 55/69 de las act adm-.

Que las conclusiones finales de dicha División en la Nota Nro. 375/09 (DV EMVI) se basaron en el análisis de los documentos y la información aportados por "WABRO S.A.", y su cotejo con los datos obtenidos del Sistema Oracle Discoverer. En particular, mediante la Nota Nro. 375/09 (DV EMVI) la División Empresas Vinculadas considera que según la información del sistema Oracle Discoverer, resulta

pertinente repercutir sobre el valor FOB del despacho de importación documentado por el importador "WABRO S.A", la proporción correspondiente al monto de regalías efectivamente devengadas por la venta de la mercadería. Ello, en razón de que entiende que se cumplen las condiciones establecidas en el Art. 8º ap. 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT.

Que, asimismo, las conclusiones de la Nota Nro. 375/09 (DV EMVI) fueron ratificadas mediante la Nota Nro. 1103/13 (DV EMVI) en la que se destacó que en el caso: "(…) existe un correlato lógico entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas por WABRO S.A. procediendo los ajustes efectuados, a tenor de lo normado por el Artículo 8.1.c del Acuerdo". El análisis se centró en determinar "*si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir, el derecho a usar o comerciar la propiedad intelectual por la que se paga el canon*". Así, concluye que "*1. La actividad comercial desarrollada por WABRO S.A., involucra productos licenciados tanto nacionales como extranjeros, y en este último caso, son provistos por vendedores del exterior que en principio no se encuentra vinculados con el importador argentino ni con los diferentes licenciantes"*. En concordancia con ello, entiende que *"2. (…) Para el caso existe un correlato lógico entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas por WABRO S.A. procediendo los ajustes efectuados, a tenor de lo normado por el Artículo 8.1.c del Acuerdo.* No obstante, en el último punto destaca que *"3. (…) Un canon es siempre ´condición de venta´ si, de no mediar pago alguno de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido o bien no se hubieran vendido al precio acordado (…). Es evidente que existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de WABRO S.A., de mercaderías a fabricantes independientes 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 (…)"* –v. fs. 55/68 de las act. adm.-.

Que, en ese orden de ideas, la cuestión a resolver en autos se circunscribe en establecer la procedencia o no del "ajuste de valor" (ajuste del valor FOB documentado en los despachos de importación por la firma actora), por el incremento de dicho valor en la proporción correspondiente a las "regalías" (resultantes del producido de la venta en plaza de las mercaderías importadas); a la luz de lo dispuesto en el art. 8° ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (leyes 23.311 y 24.425), invocado por la Aduana.

III.- Que mediante la ley 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 1/11/79 respectivamente y por el Decreto 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 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 referido art. 8° establece -en lo que aquí interesa, es decir 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. Daniel Zolezzi, "Las marcas, las patente y el valor en aduana en instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la Jurisprudencia", El Derecho, 18/04/2013).

IV.- Que en el caso, la recurrente sostiene que el valor de transacción declarado (el precio pagado o por pagar) no puede ajustarse, toda vez que el pago de regalías es una condición para adquirir los derechos de propiedad intelectual licenciados, pero no constituye una condición de venta impuesta por el vendedor de las mercaderías.

Que la firma "WABRO S.A." documentó con fecha 26/07/07 el despacho de importación Nº 07 073 IC04 132979 L de mercadería correspondiente a billeteras, mochilas y bolsos (ítems 1, 2 y 3) de las posiciones arancelarias Nros. 4202.32.00.160B, 4202.92.00.199Q, y 4202.92.00.290B, respectivamente, con la marca "PRINCESS" licenciada por "DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC.", cuyo vendedor fue "SAM PANAMÁ TRADING CO. LTD." y el exportador "HONLION INTERNATIONAL LIMITED" (v. carpeta del despacho agregada a fs. 75, y Notas emitidas por SAM PANAMÁ a fs. 109/111 y por HONLION a fs. 133/135 de auto).

Que, a su vez, "WABRO S.A." destaca que las regalías se pagan con total independencia de quienes sean los proveedores de las mercadería, por lo que la recurrente puede fabricar las mercaderías con proveedores locales o en el exterior –uno o varios según lo entienda conveniente-. Al respecto, la recurrente añade a su explicación que dichas regalías no se relacionan con la mercadería por ella importada, sino que la causa y el origen de su pago se corresponde con la utilización de la marca cuya autorización es otorgada mediante el contrato de licencia y, por ello, no constituiría condición de venta en los términos del art 8.1.c del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

Que, por su parte, la Aduana fundó el ajuste practicado "*sobre la base de los documentos e información analizada …y en función de lo establecido por los artículos 1° y 8° apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 24425), el suscripto considera razonable que, en las destinaciones de importación objeto de estudio, se haga repercutir sobre el Valor de Transacción de las mismas, el monto proporcional de las regalías devengadas, entendiendo que con este incremento, se arribaría de manera correcta, al Valor en Aduana de las mercaderías que generaron dichas regalías*" (v. Conclusión del estudio de valor agregado como Nota Nro. 375/09 DV EMVI a fs. 35/39 ref. de las act. adm.).

V.- Que el Valor en Aduana de las mercaderías importadas está definido en el Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT siendo este en primer lugar, el valor de transacción, es decir, el precio pagado o por pagar. No obstante ello, la misma normativa dispone que existen otros conceptos que deben añadirse a ese valor y, por lo tanto, integran la base imponible, encontrándose entre ellos "los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercadería importada objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de las mercaderías en la medida en que los mencionados cánones o derechos de licencia no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar".

Que, es decir, si bien a los efectos de la valoración de la mercadería la incidencia de una marca es considerablemente alta, no resulta acertada la conclusión del servicio aduanero de que "un canon siempre es condición de venta" -v. punto 3 de las Conclusiones de la División Empresas Vinculadas de la Nota Nro. 1103/13 (DV EVIN) a fs. 55/68 de las act. adm.-.

A su vez, en cuanto al requisito de que el pago del canon o licencia se constituya en una "condición de venta" de las mercaderías, se ha dicho que ello refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los

bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor pueda rehusar el negocio si no se abona un canon o licencia, o que el comprador tenga prohibido adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga aquéllos (cfr. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, 10/12/1996).

En efecto, el Acuerdo prevé que el pago como condición de venta se pueda realizar en forma directa (cuando las regalías se pagan al vendedor) o en forma indirecta (cuando se pagan a un tercero por indicación de aquél). En caso de ajuste por aplicación de este último supuesto, no resulta indispensable que exista una vinculación -en el sentido del artículo 15 del Acuerdo- entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, sino que basta con que exista un acuerdo entre ambos en virtud del cual el primero no pueda vender las mercaderías si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual.

Que, en definitiva, sólo puede establecer una condición de venta el propio vendedor, o una persona vinculada a él o que haya acordado con él algo al respecto; de lo contrario, cuando el vendedor no sea el otorgante de la licencia, lo que habría son dos contratos separados, y el pago del canon no sería un pago indirecto al vendedor en el sentido del artículo 8º (cfr. Lascano, Juan Carlos, El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas, Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 233).

Que, en otro orden de ideas, también se admite que si el licenciante ejerciera un control directo o indirecto sobre el fabricante, que hiciera suponer que entre ellos existe vinculación en el sentido del artículo 15 del Acuerdo, el pago también podría considerarse una condición de venta (v. Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración, y CSJN F.28.XLVII "Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/ DGA", sent. del 21/10/14).

Que la Nota emitida por la licenciante "DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC." informa –en lo que aquí interesa- que no existe vinculación de ella con la recurrente *en los términos del art. 15.4 del Acuerdo de valor del GATT*". A su vez,, "*5.-…Disney Consumer Products Latin America Inc. no designa ni sugiere la designación de ningún tercero fabricante de los productos. Wabro S.A. es libre de elegir cualquier fabricante siempre que obtenga una Solicitud de Autorización de Establecimiento y Mercadería para cada una de las instalaciones de fabricación que desee utilizar para la producción de productos licenciados (…)*", "*8.- Que el fabricante de los productos designados por Wabro S.A. no deben revertir a Disney Consumer Products Latin America Inc. un porcentaje del pago que recibe por la fabricación de los bienes*" (fs. 16/18 de autos).

Que el informe técnico Nota Nº 642/13 (DV EMVI) con el que se inicia la Actuación Nº 13681-285-2009/2, acompañada por la representación fiscal al expediente Nº 37.882-A, de igual carátula a la presente, en trámite ante la Vocalía de la 13º Nominación de este Tribunal –cuyas copias fueron glosadas a la presente causa como medida para mejor proveer-, en lo que aquí interesa, analiza el Contrato de Licencia Nº 061849. En especial, en dicho informe se destaca que el "*Objeto – Licencia de Derechos: Disney otorga a la Licenciataria una licencia no exclusiva, a exclusivo cargo de la licenciataria, para utilizar el material licenciado para diseñar, crear, fabricar o proveer y vender los productos a clientes autorizados según lo especificado en este contrato o el anexo correspondiente, durante el plazo y en el territorio, de acuerdo con los términos de este contrato* (...)". "*Regalías: La Licenciataria acuerda pagar a Disney las*

siguientes regalías sobre sus Ventas Netas Facturadas de productos: 13% de las Ventas Internas y 19% de las Ventas Externas*". Asimismo, aclara que "Ventas Netas Facturadas" son "*las ventas efectivamente facturadas (es decir cantidad de ventas multiplicadas por el precio de venta de la Licenciataria) de los productos vendidos, menos las Deducciones permitidas. Las Ventas Netas Facturadas no incluyen los gastos por el transporte de los Productos dentro del territorio que se identificarán por separado en la factura de venta, ni los impuestos a las ventas o el correspondiente impuesto a los bienes y servicios u otro impuesto al valor agregado (colectivamente ´IVA´)*".

Que, asimismo, de la prueba pericial contable agregada a fs. 49/51 de las act. adm. resulta que "*los pagos de regalías son consecuencia de las obligaciones contractuales asumidas por WABRO con los otorgantes de las licencias de los derechos de propiedad intelectual. Estos pagos son condición para adquirir los derechos de propiedad intelectual licenciados.*

No constituyen una condición impuesta en el contrato de compraventa de la mercadería por el vendedor de las mercaderías que importa WABRO. Guardan relación con las ventas locales, es decir efectuadas en Argentina, de las mercaderías importadas por WABRO y vendidas en nuestro país a clientes independientes respecto a la empresa y pertenecientes a distintos niveles comerciales (distribuidores, mayoristas, minoristas)…".

Que, en concreto, se trata de una licencia no exclusiva sobre la cual Disney, en su carácter de licenciante, conserva la facultad de autorizar el Establecimiento y Mercadería para cada una de las instalaciones de fabricación, e inspeccionarlo e, incluso, de rescindir el contrato ante el eventual incumplimiento de la licenciataria con las condiciones impuestas para su fabricación. No obstante, las mercaderías en cuestión no se encuentran condicionadas al pago de regalías por parte de "WABRO S.A." y los cánones que "WABRO S.A." debe pagar a ella no constituyen condición para la venta de las referidas mercaderías.

Que en concordancia con ello, la Sala IV de la CNACAF en la causa "Nestlé Argentina SA c/DGA s/rec de apelación" Expte. Nro 8106/2018, sent. del 10/05/2018 sostuvo que en el Considerando 6°) 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 (cfr. 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 (…)".

Que asimismo la Sala V de la Excma. CNACAF, en una causa similar a la presente, caratulada "ZARA ARGENTINA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" Expte. Nro. 39791/2019, sent. del 26/09/2019, confirmó lo resuelto por esta Sala -en otra composición- en cuanto dispuso revocar la resolución aduanera por la que se había confirmado un cargo por el ajuste de valor efectuado por la Aduana en análogos términos que los involucrados en la causa. Para así resolver tuvo en consideración que *"IV)…de conformidad con lo establecido en la Nota interpretativa del artículo 8, párrafo 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, no corresponde ajustar el valor de las mercaderías importadas ya que no existen "…datos objetivos respecto de los incrementos que deban realizarse". Ello, ya que el importe del canon no se basa únicamente en relación con las mercaderías importadas en autos ya que la aplicación del porcentual fijado en el contrato para el pago de las referidas regalías lo fue respecto del resultado positivo de las ventas (es decir calculado sobre las ganancias que percibe la empresa) de modo que resulta imposible (o bien se advierte de gran dificultad) la cuantificación de la medida de ganancia que reporta la venta exclusivamente de las mercaderías importadas y, por ende, el monto que debería ser adicionado como ajuste a las operaciones que se investigaron en autos".*

"En consecuencia, la medida de ajuste pretendida por el Fisco no puede ser convalidada ya que se fundó en estimaciones, apreciaciones y presunciones que no resultan suficientes en los términos requeridos por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y sus Notas Interpretativas".

"*Por todo lo expuesto, no se advierte que las conclusiones del Tribunal Fiscal se aparten de las pruebas agregadas a la causa y de los hechos constatados en autos, de modo que, tal como concluyó el Tribunal a quo el ajuste pretendido no puede ser convalidado ya que no se corrobora que el canon que pretende ser adicionado se relacione únicamente con las mercaderías importadas y, tal como se expuso, su cuantificación no solo resulta dificultosa si no que no fue debidamente justificada por el servicio aduanero al tiempo de practicar el ajuste ni al momento de apelar ante esta instancia*".

"*En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Cámara en diversas causas en las que se examinaron planteos análogos al de la presente. Entre aquellas corresponde citar la resuelta por la Sala III "World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo", expediente n° 55.452/2014, del 28 de abril de 2015, por la Sala IV en la causa "World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo", expediente n° 10.056/2015, del 15 de septiembre de 2015 y por esta Sala V en las causas "World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo", expediente n° 75.652/2014, del 6 de marzo de 2014 y "World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo", expediente n° 30.793/2016, del 5 de julio de 2016. En ellas, tampoco se consideró válido el ajuste pretendido sobre las mercaderías importadas, en la medida en que el canon era calculado respecto del producido de las ventas dentro del territorio convenido y por el uso de la marca, con independencia de si se trataba de mercaderías de origen extranjero o nacional, provistas por firmas*

pertenecientes al grupo o ajenas a él".

VI.- Que, en definitiva, teniendo en consideración que en la causa no se encuentra acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para que proceda el incremento de los valores declarados por la firma "WABRO S.A.", no cabe más que desestimar el ajuste practicado por la Aduana y, por ende, el cargo formulado.

Que, por todo lo expuesto, corresponde revocar el ajuste de valor efectuado por el Fisco Nacional, toda vez que el mismo no se encuentra suficientemente fundado y la resolución apelada, con costas.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 5946/2016 dictada en la Actuación SIGEA N° 12206-175-2010 y, por ende, el cargo N° 1312/09.

2.- Imponer las costas a la demandada (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Sarquis.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 5946/2016 dictada en la Actuación SIGEA N° 12206-175-2010 y, por ende, el cargo N° 1312/09.

2.- Imponer las costas a la demandada (art. 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.03.25 14:15:15 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: 2025.03.26 12:31:35 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: 2025.03.26 14:25:08 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: 2025.03.26 14:25:37 -03:00