Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-12141802-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 3 de Febrero de 2026

Referencia: (Sentencia); Expediente N° 36.976-A; KA ARGENTINA S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: “**KA ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación**”, **expediente N° 36.976-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 23/35, se presenta la firma KA ARGENTINA S.A. (en adelante “KA ARGENTINA”, “apelante” o “actora”), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA n° 214/2016**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de febrero de 2016; a través de este último, en virtud de lo estipulado por el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante “Acuerdo de Valor”), se resolvió rechazar la impugnación impetrada por la firma importadora y, como consecuencia de ello, confirmar el Cargo n° 1286/11 por un monto igual a **U$S 67.054,75**, en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e IVA; y por una suma igual a **$ 118.919,14**, en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes, de los hechos que dieron origen al *sub examine*, de la normativa aplicable y de los requisitos estipulados por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, resalta que la condición de venta sólo puede ser fijada por el licenciante o una persona vinculada por él. No obstante, aclara, que si ninguno de ellos termina por imponer este requisito en el contrato, las regalías no deberían formar parte del valor en aduana. Agrega, en este sentido, que si bien no se manifiesta duda alguna sobre la existencia de cláusulas contractuales pactadas entre las firmas licenciantes y KA ARGENTINA, en virtud de las cuales la apelante devengó las correspondientes regalías, de ninguna manera puede entenderse que estas últimas constituyen la condición de venta requerida por el art. 8 del Acuerdo. Así menciona que, en el presente caso, no existe contrato alguno que estipule que el vendedor de la mercadería importada puede o debe negarse a venderle a KA ARGENTINA la mercadería en tanto no le sean abonados a la licenciante los cánones estipulados. En lo que hace a la cuantía del ajuste determinado

mediante la Nota 993/11, afirma que la autoridad aduanera incurre en un error al entender que la totalidad de la mercadería comercializada en el mercado interno corresponde a aquella extranjera, objeto de una operación de importación. Objeta, a su vez, la fórmula propuesta por la División Empresas Vinculadas para estimar los porcentajes de ajuste. Finalmente, con relación al análisis llevado a cabo por la autoridad aduanera mediante la Nota n° 993/11, entiende que esta último se opone al criterio oportunamente adoptado por la misma dependencia en el marco del Estudio de Valor 2003/2005. Adiciona que, como resultado de lo mencionado con anterioridad, el accionar del servicio aduanero fue en total desmedro del principio de la confianza legítima. Niega, en este sentido, que el Estado se encuentre imposibilitado de modificar su accionar o un estado de situación; no obstante, entiende que "…de ningún modo puede aceptarse que, sin razón o justificación alguna, dicha situación o accionar sean modificados en forma intempestiva, y en perjuicio de los administrados". En lo que respecta a cálculo del IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias, entiende que aquel resulta improcedente. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 65/74, la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos, de efectuar una negativa genérica, y de llevar a cabo una descripción del plexo normativo aplicable, manifiesta, en primer lugar, que, de acuerdo con el análisis efectuado sobre el contrato de licencia y distribución, las licenciantes ejercen un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para que el pago de los cánones sea considerado como condición de venta para la exportación. Adiciona el encontrar evidente la interdependencia entre la compra de lo tangible a fabricantes independientes del exterior y el derecho a usar o comercializar lo intangible por parte de KA ARGENTINA, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un canon según la contratación celebrada. Aclara, en un primer momento, que para considerar la "condición de venta", resulta necesario que el vendedor, o un tercero por indicación de aquel, requiera al comprador el pago del canon como condición de venta, para luego agregar que, de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, surge que, en la política comercial de la empresa, ha quedado debidamente acreditado cómo el licenciante ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para sostener que el pago de los cánones se realizaron finalmente como "condición de venta". Menciona que los productos fabricados y distribuidos son específicos de las firmas licenciantes, por lo que se refiere a su concepción y a la marca comercial, "…habiéndose incorporado las características y las tecnologías definidas por [aquellas]". Manifiesta que, en virtud de las características bajo las cuales KA ARGENTINA desarrolló su actividad comercial, se determinó que esta había consistido en la reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior; no obstante, aclara que se da por entendido que el vendedor fabricante del exterior debe condicionar la fabricación del producto licenciado al hecho de 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. En este sentido infiere que, *prima facie*, no queda duda alguna de que la licencia (por el derecho intelectual plasmado) posee un valor intrínseco que repercute al momento de la reventa en el país de importación y que, además, ese valor intrínseco obviamente guarda relación con la mercadería. A los fines de fundamentar su posición con relación al requisito de la "condición de venta", cita doctrina, la opinión consultiva 4.10 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, y jurisprudencia internacional. En lo que respecta a la reliquidación planteada, manifiesta su improcedencia por el hecho de haberse acreditado en autos elementos que permitan desvirtuar el ajuste de valor efectuado de acuerdo con los parámetros analizados y al régimen

legal aplicable. En cuanto al planteo relacionado con la inclusión del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias en el cargo formulado, recuerda que la DGA tiene asignada como función en el art. 9, párrafo 2, incisos *a)* y *d)*, del Decreto 618/97 la recepción, recaudación y fiscalización de los tributos que gravan la importación y exportación, expresión inclusiva de los impuestos internos exigibles en el marco de operaciones de comercio exterior y no solo derechos estrictamente aduaneros. Cita jurisprudencia. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. A fs. 78, se resuelve: *i)* abrir la causa a prueba por el plazo de sesenta días; *ii)* respecto de la documental requerida oportunamente, estarse a las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que corren por separado y; *iii)* con relación a la prueba informativa, que la actora libre los oficios vinculados con los puntos V.2 ii) y V.3 i) en los términos allí indicados. A fs. 79/83, se insertas los oficios librados por la apelante. A fs. 84/141, figura la contestación del oficio mediante el cual se solicita acompañar los legajos originales de los despachos de importación n° 08 001 IC04 132497 V, 08 073 IC04 119213 V y 08 001 IC04 214822 Y, junto con los correspondientes formularios de valor. A fs. 149/150, figura la contestación del oficio relacionado con la solicitud de las actuaciones SIGEA 13810-442-2007 y 13810-442-2007/2. A fs. 170, se certifica que la prueba producida obra a fs. 84/141 y 143/150 y que los antecedentes administrativos corren por separado. A fs. 171, se declara cerrado el período probatorio. A fs. 182, se elevan los autos a la Sala “G”. A fs. 184, atento al estado de autos, pone estos a disposición de las partes por un plazo de diez días hábiles a los fines de estas produzcan los alegatos correspondientes. A fs. 192/197 vta., figuran los alegatos de KA ARGENTINA S.A. A fs. 199/201, figuran los alegatos de la representación fiscal. A fs. 203 se pasan los autos a sentencia.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la **Resolución DE PRLA n° 214/2016**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de febrero de 2016, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo estipulado por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, los ajustes efectuados sobre los valores declarados por la firma importadora entre los años 2006 y 2008, fueron efectivamente realizados de conformidad con el derecho vigente. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de la cuestión de fondo involucrada en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos comprometidos y lo actuado en sede administrativa.

V. La presente *litis* encuentra su origen en un Estudio de Valor elaborado oportunamente por la División Empresas Vinculadas (Nota n° 993/11 (DV EMVI) el 20 de octubre de 2011 [a fs. 1/20 del alcance n° 13810-442-2007/4]). Mediante dicho estudio, la mencionada dependencia aduanera tuvo como principal objetivo determinar, sobre la base de lo dispuesto por en el Acuerdo de Valor, “…si las regalías devengadas por el importador a lo largo de los años 2006 a 2008, en favor de proveedores del exterior, debieron adicionarse a los valores FOB de aquellas importaciones documentadas durante dicho[s] año[s], cuyo destino fue la [v]enta de los [p]roductos licenciados que las generaron”. Para ello, se tuvo en cuenta no sólo la documentación e información oportunamente aportadas por la firma y los datos obtenidos del Sistema *Oracle Discoverer Plus*, sino también los argumentos y conclusiones plasmados en el Estudio de Valor efectuado previamente con relación a las operaciones de importación declaradas por la misma firma durante los años 2003 y 2005 (Nota n° 191/09 (DV EMVI) del 17 de abril de 2009 [a fs. 7/14 del alcance

n° 13810-442-2007/2]). De entre los datos detallados en dicho estudio con relación a KA ARGENTINA, se menciona el haber declarado como actividad principal, durante los años bajo examen (2006 a 2008), la venta al por mayor de prendas de vestir y calzados (excepto ortopédicos). A su vez, se destaca la vigencia de un contrato de licencia y distribución con *BasicNet* SpA (Italia) y *Basic Properties* BV (Países Bajos) "…por el uso de la marca KAPPA".

En cuanto al análisis efectuado con respecto a la actividad comercial de la firma investigada, se destacaron los siguientes puntos: *i)* dicha actividad incluyó la reventa, en el mercado interno de mercaderías licenciadas, adquiridas en el exterior; *ii)* las referidas mercaderías fueron provistas por vendedores extranjeros que, en principio, no se encontraban vinculados con el importador ni con el licenciante; *iii)* no obstante, se entiende que el vendedor fabricante del exterior debe condicionar la fabricación del producto licenciado al hecho de 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; *iv)* luego de especificar los montos correspondientes a las regalías devengadas y a los valores FOB de las importaciones de productos cuyas ventas habrían generado el referido devengamiento, se estima pertinente repercutir sobre el mencionado valor FOB de las destinaciones de importación bajo estudio, en la proporción que a ellas corresponda, el monto de regalías efectivamente devengado, debido a que, en la presentes circunstancias, se cumplen con las tres condiciones establecidas mediante el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, a saber: *a)* que las regalías se encuentren relacionadas con las mercaderías que se valoran; *b)* que el pago de aquellas (regalías) constituya una condición de venta de las mercaderías y; *c)* que su importe no se encuentre incluido en el precio pagado o por pagar de las mercaderías. De esta manera, a los fines de llevar a cabo los ajustes correspondientes, la Dirección Empresas Vinculadas propuso la aplicación de la siguiente fórmula: 100xC/K=X (C = canon devengado por mercaderías importadas; K = monto FOB de la mercadería importada; X = fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB). Finalmente, como resultado de los cálculos mencionados, se obtuvieron los siguientes porcentajes: para el año 2006: 39,18%; para el año 2007: 37,70% y; para el año 2008: 18,07%; y se determinó el Cargo n° 1286/11 por un monto igual a U$S 121.978,62 (a fs. 15 *ibid*.).

En respuesta a la notificación del mencionado cargo (a fs. 18 *ibid*.), KA ARGENTINA presentó, en legal tiempo y forma, el correspondiente recurso de impugnación (a fs. 19/110 vta. *ibid*.). Mediante dicho documento, la firma sólo manifestó los siguientes dos fundamentos: *i)* en primer lugar, el ajuste practicado en el Estudio de Valor analizado con anterioridad debió haberse realizado sobre el total de la mercadería importada y de fabricación nacional, atento a que las regalías se calculan sobre la sumatoria de ambos importes; *ii)* en segundo lugar, en el ajuste de valor correspondiente al año 2008 se detectaron diferencias con relación al ítem "Total de Ajustes a incluir en operación de importación en concepto de regalías". En efecto, según lo estipulado por la autoridad aduanera, el importe consignado era igual a U$S 89.737,81, mientras que, según la firma importadora, debía corresponder un monto igual a U$S 94.761,22. A los fines de justificar sus argumentos, se anexaron a la presentación las planillas correspondientes a cada período, con el detalle de las liquidaciones practicadas y las bases de cálculo, y fotocopia de los despachos oficializados durante el año 2008.

En función de los argumentos esgrimidos por la apelante, la División Empresas Vinculadas se expidió mediante la Nota n° 1006/15 (DV EMVI) del 8 de septiembre de 2015 (a fs. 164/165 *ibid*.). Con relación al primer punto, se consideró que correspondía rechazar el planteo efectuado debido a que las planillas

agregadas no se encontraban confeccionadas de conformidad con las Normas Contables Profesionales, ni suscriptas por Contador Público independiente, con la correspondiente legalización del Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas. Se agregó, a su vez, que tampoco se desprendía de las citadas planillas que la información contenida en ellas haya sido cotejada con los Estados Contables de la firma. En lo que respecta al segundo punto, se estimó que el ajuste a incluir en operaciones de importación, en concepto de regalías, no se encontraba acreditado debido a que las copias de los despachos de importación presentados carecían de los correspondientes formularios de valor. De esta manera, se aclaró que, con relación a los despachos de importación n° 080011C04132497V, 080731C04119213V y 080011C04214822Y, no se podía inferir que los ajustes propuestos correspondieran a regalías. Se aclaró, por el contrario, que luego de haber hecho las consultas correspondientes a través del Sistema *Oracle Discoverer*, se logró constatar que el monto de ajuste a incluir en concepto de regalías era igual a U$S 78.305,22. Consecuentemente, la fracción del canon a tener en cuenta para el incremento del valor FOB de aquellas operaciones de importación efectuadas durante el 2008 pasaba a ser igual a un 19,51% y, por consiguiente, la reliquidación de los cargos trajeron como resultado los siguientes importes: $ 118.919,14 (en concepto de IVA Adicional y percepción de Ganancias); U$S 87.054,75 (en concepto de derechos de importación, IVA y Tasa Estadística) (ver a fs. 163 *ibid*.). Estos valores serían finalmente convalidados por la resolución objeto del presente recurso (a fs. 170/172 *ibid*.).

VI. A los fines de determinar si el cargo finalmente confirmado por las Resoluciones DE PRLA n° 214/2016 fue estipulado de conformidad con el derecho aplicable, corresponde realizar un análisis del derecho vigente, identificar las condiciones estipuladas por aquel a los efectos de establecer si los cánones pertinentes fueron correctamente incluidos en la base imponible, y determinar si, luego de haberse considerado que su cálculo resultó ajustado a derecho, la deuda tributaria fue correctamente establecida. No obstante, previa a iniciar el análisis de las cuestiones mencionadas con anterioridad, me parece oportuno recordar que los jueces no se encuentran obligados a tratar todos los argumentos presentados oportunamente por cada una de las partes, sino tan sólo aquellos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada; tampoco el magistrado se encuentra constreñido a ponderar todos los elementos y pruebas aportados en el juicio y basta tener en cuenta aquellos que sean conducentes para fundar las correspondientes conclusiones (Fallos: 253:461; 272: 226; 278:271; 291:390, entre muchos otros). Por otra parte, resulta pertinente recalcar que el procedimiento ante este Tribunal Fiscal se encuentra regido por el principio de la verdad jurídica objetiva. Consecuentemente, en la búsqueda de la verdad material, el establecimiento de los hechos que rodean al caso resulta esencial para evaluar sus circunstancias concretas y la legislación aplicable y, en base a todo ello, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

VII. Sentado lo anterior, atañe afirmar que la presente *litis*, por tratarse de un ajuste de valor llevado a cabo sobre los importes oportunamente declarados y correspondientes a operaciones de importación, encuentra como marco legal exclusivo en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante “Acuerdo de Valor” o “Acuerdo”); instrumento internacional ratificado por la República Argentina y cuyas disposiciones entraron en vigor para nuestro país el 1° de enero de 1995. En términos generales, la puesta en práctica del Acuerdo de Valor implicó un punto de inflexión en lo relativo al procedimiento de valoración a tener en cuenta por parte de la Aduana. En efecto, a diferencia de lo estipulado por las antiguas disposiciones del Código Aduanero, el plexo normativo emergente del Acuerdo (1979-1994) se basa en el “valor de transacción” y,

como resultado de ello, en virtud de lo estipulado por el art. 1° del citado instrumento, la primera base para la determinación del valor en aduana es "…el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación…", en tanto y en cuento el importe mencionado sea objeto de los ajustes expresamente mencionados en el art. 8 del Acuerdo y, a su vez, se encuentre rodeado de las circunstancias detalladas en el art. 1° del Acuerdo ("…a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías; 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").

Con respecto específicamente al ajuste detallado en el art. 8.1. *c)* del Acuerdo, la Aduana se encuentra habilitada a añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas "…[l]os 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 dicha mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar". De esta manera, la disposición transcripta establece, a los fines de resultar procedente un ajuste por cánones o derechos de licencia, los siguientes tres requisitos: ***a)*** su monto no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar; ***b)*** deben estar relacionados con las mercaderías importadas y; ***c)*** deben hacerse como condición de venta de dichas mercancías. Si bien el primero de los requisitos representa la aplicación particular de uno de los principios generales del Acuerdo según el cual los ajustes del art. 8 solo proceden cuando su monto no se encuentre comprendido en el precio realmente pagado o por pagar, en el caso de los dos siguientes, aunque merecen un análisis individualizado, la vinculación entre ellos impide generalmente que se deslinden. A su vez, a los fines de aplicar la presente disposición, corresponde tener en consideración el recaudo general aplicable en materia de ajuste y detallado a través del art. 8.3 del Acuerdo; en virtud de este "[l]as adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos y objetivos cuantificables".

Retomando los hechos y argumentos presentado en el *sub examine*, se observa una coincidencia entre las partes involucradas con relación al primer requisito. En efecto, tanto KA ARGENTINA como el fisco consideraron que los montos en concepto de cánones abonados durante el período comprendido entre los años 2006 y 2008 no fueron incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. Por otra parte, en lo que hace a la segunda condición mencionada con anterioridad, la firma importadora, al momento de presentar su recurso de apelación ante la presente instancia, no exteriorizó argumento alguno tendiente a considerar la inexistencia de la relación entre los cánones o regalías oportunamente abonados y la mercadería importada. De esta manera, la impugnación manifestada en la presente *litis* con relación a la cuestión de fondo se centraría, principalmente, en entender si el tercer requisito citado - aquel vinculado con que los pagos realizados en conceptos de cánones o derechos de licencia hayan sido efectuados como condición de

venta de la mercadería finalmente importada por la firma licenciataria – se encontraba materializado. Por este motivo, centraré mi atención en el examen de esta última condición.

VIII. Resulta pertinente destacar, en un primer momento, que la condición bajo examen recién se incorpora al plexo normativo vigente a partir de la entrada en vigor del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1979 (posteriormente reemplazado por el Acuerdo de Valor de 1994). En efecto, mediante el Convenio de Bruselas de 1950, sólo se establecía que "cuando las mercancías a valorar […] *c)* se importen para ser objeto de un venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca, el precio normal se [determinaría] considerando que este precio comprende, para dichas mercancías, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo, o la marca de fábrica o de comercio" (art. III del *Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías* de 1950) . De esta manera, el solo hecho de que las mercaderías lucieran una marca o fueran fabricadas de conformidad con una patente bastaba para considerar que su valor en aduana debía comprender el valor de esa maraca o de esa patente. Mediante el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, junto a los requisitos relacionados con la no incorporación del canon o derecho correspondiente al precio realmente pagado o por pagar y a la verificación de la necesaria relación entre aquellos y la mercadería importada, se agregaría esta tercera y última condición consistente en constatar que el comprador deba pagar los mencionados conceptos (cánones o derechos) "…como condición de venta de dichas mercaderías".

Llegado a esta instancia, corresponde determinar el alcance de la expresión "condición de venta" emergente del art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, y especificar los elementos de prueba necesarios para constatar su existencia. Según lo estipulado por la el Diccionario de la *Real Academia Española*, se entiende por "condición", entre otras definiciones, aquella "[s]ituación o circunstancia indispensable para la existencia de la otra". De esta manera, el pago del canon o licencia pasaría a considerarse como "condición de venta" en aquellos casos donde las operaciones de importación de la correspondiente mercadería no se hubieran producido, si no se hubiese previamente concluido el acuerdo de licencia pertinente. La transmisión del tangible (mercadería importada) se entiende, de esta manera, supeditada a la existencia del intangible (pago del canon), se encuentre o no manifestado de manera expresa en alguno de los acuerdo concluidos (de licencia o de compra-venta). Esta última cuestión repercute indefectiblemente en los elementos de prueba a tener en cuenta a los fines de constatar o probar la existencia del requisito bajo examen. Precisamente, si la condición de venta no se manifiesta de manera expresa en alguna de las cláusulas contractuales, la identificación de ciertos indicios, a partir de un examen minucioso de aquellas, de la realidad económica de la operación y de las circunstancias particulares del caso, se torna indispensable.

En lo que respecta al instrumento contractual involucrado en la presente *litis*, ya he hecho referencia (ver *ut supra*, considerando VI, primer párrafo) al contrato de licencia y distribución celebrado entre, por una parte, *BasicNet* SpA (Italia) y *Basic Properties* BV (Países Bajos) (las firmas licenciantes), y, por la otra, KA ARGENTINA (la firma licenciataria) (cuya copia debidamente traducida y legalizada figura a fs. 80/127 – 457/502 de las actuaciones administrativas n° 13810-442-007). De acuerdo con lo estipulado en la cláusula 13.1 de dicho documento, el vínculo contractual inició su vigencia el 1° de enero de 2004 finalizó el 30 de junio de 2007. Mediante este instrumento, la licenciante pasa a ser considerada como distribuidora exclusiva de los productos (indumentaria deportiva y sus accesorios, como así también

calzado deportivo; productos identificados mediante la marca "KAPPA"), y licenciataria exclusiva de las marcas de fábrica y del *know-how*, en el territorio de la República Argentina. A tales fines, la licenciataria se obliga a utilizar el *know-how* desarrollado por las licenciantes "…con el fin de mantener el más alto grado de homogeneidad y uniformidad en lo que se refiere a la imagen internacional de los productos involucrados, su posicionamiento y la distribución…". Como contraprestación a los derechos adquiridos en virtud del acuerdo, la firma licenciataria se obligó, entre otras cuestiones, al pago de regalías, calculadas, estas últimas, según lo estipulado en la cláusula 10 y Anexo 10 del instrumento.

A los fines de poder analizar si, en el *sub examine*, se puede verificar que el pago de las correspondientes regalías, por parte de KA ARGENTINA, se manifiesta como una condición de venta de los productos objeto de las operaciones de importación, merecen una atención particular ciertas cláusulas de la relación contractual vinculadas con el "uso de las marcas de fábricas y *know-how*". En efecto, según lo establecido mediante la cláusula 5.1 del contrato, "[c]on el fin de proteger los derechos de propiedad intelectual y mantener la identidad común y reputación de la red de distribuidores y licenciatarios coordinados por [la licenciante], [la licenciataria] distribuirá y utilizará las marcas de fábrica solo en los productos (incluyendo accesorios de marca) fabricados de acuerdo al *know-how*, especificaciones, diseño y modelos aprobados por [la licenciante]". En este sentido, la licenciataria cuenta con la posibilidad de fabricar los productos "…directamente o a través de terceros…" (cláusula 5.2 del contrato). No obstante, antes de que se inicie la producción, "…[la licenciataria] presentará a costas propias, muestras de los productos a control de calidad, y para la aprobación de [la licenciante], junto con un completo detalle de las producciones incluyendo los fabricantes que intenta utilizar, los modelos, cantidades y tiempos de producción. No se comenzará con la producción pertinente, en caso de que alguna muestra no fuera aprobada" (*ibid*., nuestro subrayado). Por otra parte, con la finalidad de evitar cualquier tipo de falsificación, "…[la licenciataria] otorgará a [la licenciante] el derecho de inspeccionar las instalaciones de producción y revisar los libros de los fabricantes relacionados con los productos[,] y será responsable ante [la licenciante] de que los productos fabricados por terceros cumplan con las normas de control de calidad y procedimientos de [la licenciante]. Además, para todos y cada uno de los fabricantes empleados, [la licenciataria] hará que cada fabricante firme un contrato de autorización de producción tipo de *Basic* adjunto en el Anexo 5.2" (*ibid*.). En lo que respecta a este último documento, corresponde retener dos de sus cláusulas. Efectivamente, si mediante una de ellas (cláusula 2), KA ARGENTINA confirma que el fabricante está autorizado a utilizar las marcas de fábrica "KAPPA" para fabricar los productos, a través de su cláusula 8°, se deja en claro que el fabricante no se encuentra autorizado "…bajo ninguna circunstancia…"a vender los productos a terceros que no sea KA ARGENTINA "…e informará adecuadamente a [la licenciataria] acerca de cualquier pedido de información y/o productos de la empresa que algún tercero hubiera realizado…".

Como bien tuve oportunidad de afirmar en otras oportunidades (ver, por ejemplo: TFN, *in re* "DD SA c/DGA s/recurso de apelación", expediente n° 34.643-A, voto del Dr. Licht), desde el punto de vista de la valoración aduanera, estas cláusulas transforman al contrato de licencia en un instrumento que condiciona no sólo el uso de la marca, sino también la propia posibilidad de fabricar y, por ende, de importar la mercadería. En tanto el contrato con el proveedor requiere la aprobación escrita del titular de la marca, y en la medida en que tal aprobación sólo se produce en el marco del cumplimiento estricto de las cláusulas del contrato de licencia (que incluye el pago de regalías), la venta queda estructuralmente condicionada a ese cumplimiento. De esta forma, la intervención del licenciante no se limita a los denominados "controles

de calidad", cuya finalidad podría considerarse legítima desde el punto de vista marcario. Aquí el control se extiende al plano estructural: el fabricante no puede operar sin autorización, debe cumplir cláusulas que exceden lo técnico, y se le impone incluso abstenerse de subcontratar sin la mencionada autorización (cláusula 7 del contrato de autorización de producción), comprometiendo su autonomía económica en función de las exigencias del licenciante. Todo ello demuestra una subordinación jurídica y operativa que excede largamente los estándares habituales de calidad marcaria, y que condiciona de forma directa e inequívoca la realización de la operación comercial.

Por lo tanto, su contenido permite evidenciar el patrón operativo que rige la relación entre licenciante, licenciatario y fabricante, confirmando que el titular de la marca no sólo autoriza, sino que regula activamente cómo, quién, cuándo y bajo qué condiciones puede fabricarse el producto. Esta arquitectura contractual evidencia el rol determinante del licenciante y la relevancia que debe asignarse a estas cláusulas en el marco del artículo 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor. En suma, sostener que la aprobación del fabricante no implica un control relevante o que su vinculación con el contrato de licencia no impacta en la valoración aduanera, implicaría ignorar que el acceso mismo a la mercadería depende de esa aprobación, y que la regalía opera como contraprestación esencial sin la cual no es posible ejecutar la operación comercial. El artículo 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor fue previsto precisamente para cubrir este tipo de supuestos, donde el licenciante impone condiciones que trascienden lo simbólico y estructuran el propio acceso al producto importado.

Así las cosas, al aplicar el *test* de la supresión hipotética, resulta evidente que sin el contrato de licencia - o más concretamente, sin la aprobación del licenciante respecto del fabricante - la venta no se habría concretado. Este dato, decisivo para la evaluación de la "condición de venta", confirma que el pago de regalías al licenciante constituye un requisito funcional y operativo para que la venta pueda realizarse, por lo que dicho pago debe integrarse al valor en aduana de las mercaderías importadas, conforme lo establece el artículo 8.1.*c)* del Acuerdo de Valor. Cabe destacar, finalmente, que esta estructura jurídica, manifestada por las cláusulas contractuales mencionadas con anterioridad, permite afirmar que las regalías pagadas bajo este acuerdo son condición de venta en el sentido técnico y normativo requerido, resultando su incorporación al valor en aduana no solo procedente, sino jurídicamente ineludible.

IX. Si el pago de las regalías se llevó a cabo de conformidad con las condiciones estipuladas por el Acuerdo de Valor y, por consiguiente, corresponde incluir dichos conceptos a los valores FOB oportunamente declarados, resulta pertinente, a continuación, centrar la atención sobre aquellos argumentos presentados por la apelante con relación a los montos tenidos en cuenta por el servicio aduanero para efectuar los ajustes correspondientes. Según lo afirmado por la firma apelante, a través de su recurso de apelación ante la presente instancia, "[n]o es correcta la afirmación de la División en cuanto a que la totalidad de la mercadería comercializada en el mercado interno corresponde a mercadería importada de origen extranjero. En efecto, si bien el total de regalías indicado corresponde al total de las ventas del período comprendido entre los años 2006 a 2008, incluyendo productos importados y productos de fabricación nacional, [aquellas] deben impugnarse por cuanto […] no todas las ventas realizadas en el mercado interno corresponden a producto[s] final[es] inportado[s] para la reventa. Esta conclusión fue puntualmente avalada por la Nota Rectificativa del Ajuste Original y las certificaciones contables cuyos originales se acompañan como prueba documental, las cuales constituyen el documento más representativo del cual obtener tal información discriminada, tal como en su momento se hizo con la Documentación

Respaldatoria". En respuesta al planteo manifestado por KA ARGENTINA, la representación fiscal consideraría improcedente la reliquidación solicitada "…toda vez que no obran acreditados en autos elementos que permitan desvirtuar el ajuste de valor efectuado de acuerdo [con] los parámetros analizados y [el] régimen legal aplicable".

A mi entender, la solicitud de reajuste manifestada por la firma apelante resulta, a todas luces, razonable. En efecto, a los fines de aplicar la fórmula propuesta por la División Empresas Vinculadas, a través de su Nota n°993/11 (DV EMVI) del 20 de octubre de 2011, se debería tener en cuenta el o los montos, en concepto de regalías, abonados por KA ARGENTINA a las firmas licenciantes, únicamente por aquellas mercaderías que hayan sido objeto de una operación de importación durante los años 2006 y 2008. Dicho de otro modo, incluir en el cálculo los importes pagados a las firmas licenciantes, en concepto de regalías, por las mercaderías producidas en la República Argentina implicaría incurrir en una violación de lo estipulado por el Acuerdo de Valor, a partir del momento en que dicho instrumento especifica, a través su art. 8, los ajustes que deben llevarse a cabo sobre los valores correspondientes *únicamente* a operaciones de importación. Por otra parte, el error en que la autoridad aduanera habría incurrido se vería debidamente comprobado de dos formas diferentes: a través del análisis de la información emergente de los elementos de prueba presentados por la apelante ante la presente instancia, y mediante un ejercicio comparativo entre el proceder de la autoridad aduanera con relación a los ajustes (y reajustes) implementados sobre los valores declarados durante el 2003-2005, y aquel tenido en cuenta en el presente caso. En efecto, en primer lugar, gracias a la certificación contable sobre el cálculo de ajuste de valor FOB por devengamiento de regalías para el período 2006/2008, debidamente certificada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, se logra constatar que los importes abonados en concepto de regalías por las operaciones de importación declaradas por KA ARGENTINA durante el período bajo examen difieren de aquellos tenidos en cuenta por la División Empresas Vinculadas al momento de llevar a cabo el Estudio de Valor correspondiente. En efecto, en este último caso, la autoridad aduanera tendría en cuenta los importes *totales* abonados oportunamente por la apelante en concepto de regalías (tanto por productos licenciados importados como producidos en la República Argentina). En segundo lugar, a diferencia de lo ocurrido con relación a los ajustes involucrados en el *sub examine*, frente a las observaciones/aclaraciones presentadas por KA ARGENTINA con respecto al Estudio de Valor correspondiente al período 2003/2005 (Nota n° 191/09 (DV EMVI) del 17 de abril de 2009), la dependencia aduanera decidió implementar los reajustes pertinentes teniendo en cuenta los montos en concepto de regalías abonados únicamente por la mercadería importada (y, por consiguiente, desagregando los importes pagados en concepto de regalías por mercadería producida en el país).

Consecuentemente a lo mencionado con anterioridad, corresponde hacer lugar al ajuste requerido por la firma apelante y, por consiguiente, determinar "la fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB" en base a la siguiente información:

Monto FOB de la mercadería importada a incluir en la fórmula	
2006	**U$S 339.161,68**

2007	**U$S 440.477,67**
2008	**U$S 789.441,81**

Monto de regalías importadas (en U$S)			
Total de regalías pagadas -		**Ajuste por regalías a deducir =**	**Monto en concepto de regalías a incluir en la fórmula**
2006	U$S 49.467,62	U$S 38.022.36	**U$S 11.445,26**
2007	U$S 62.409,00	U$S 45.329.07	**U$S 17.079,93**
2008	U$S 81.506,29	U$S 94.761,22	**(U$S 13.254,93)**

Al aplicar la fórmula propuesta por la autoridad aduanera (100xC/K=X [C = canon devengado por mercaderías importadas; K = monto FOB de la mercadería importada; X = fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB]) en base los importes detallados con anterioridad, se obtienen a continuación los porcentajes que la autoridad aduanera debe tener en cuenta a los fines de recalcular los ajustes correspondientes:

2006: 100 x 11.445,26 / 339.161,68 = **3,37 %**

2007: 100 x 17.079,93 / 440.477,67 = **3,88 %**

2008: 100 x (-13.254,93) / 789.441,81 = **-1,68 %**

X. Sentado lo que antecedente, corresponde expedirse sobre la determinación de la deuda tributaria reclamada, en relación a los rubros IVA adicional y ganancias.

En cuanto aquí interesa, nuevamente resulta pertinente recordar, con relación a los conceptos I.V.A. Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, la doctrina de nuestro Más Alto Tribunal en los autos “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA Resol. 2590/06 (Expte. N° 604.155/01) s/ DGA (TF 22.343-A)” (sentencia del 26 de noviembre de 2019), donde terminaría por afirmar 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 la ley 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)".

De esta manera, la CSJN terminaría por concluir 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 (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 reclamados en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

Por ello, VOTO por:

1. Confirmar parcialmente la **Resolución DE PRLA n° 214/2016**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de febrero de 2016, en lo que respecta al ajuste de valor; realizado, este último, en base a los cálculos efectuados y porcentajes obtenidos en el considerando IX del presente voto.

2. Revocar parcialmente la **Resolución DE PRLA n° 214/2016**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de febrero de 2016, en cuanto a la deuda tributaria vinculada con en concepto del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias, en virtud de lo estipulado por el considerando X del presente voto.

3. Costas en su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I. Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los considerandos I a III del voto del Dr. Licht, a cuyos términos nos remitimos por motivos de brevedad.

II. Que, corresponde dilucidar, si el ajuste de valor practicado mediante la formulación del cargo N° 1286/11, y cuya impugnación fuera rechazada por las resolución apelada en autos, ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425.

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, incorporando 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 su artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el recio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Los apartados 1 y 2 de la Nota General (incluida dentro de las Notas Interpretativas del Anexo I del Acuerdo), prevén que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los arts. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden en que se enumeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 4 y 5. Que dicha ley 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, incorporando 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 su artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Los apartados 1 y 2 de la Nota General (incluida dentro de las Notas Interpretativas del Anexo I del Acuerdo), prevén que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los arts. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden en que se enumeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 4 y 5.

III. Que, el Estudio de Valor practicado en este caso en la instancia administrativa y que motivara, como se dijo, la formulación del cargo aquí cuestionado, tuvo por finalidad establecer, si los cánones devengados por KA ARGENTINA S.A. a lo largo del Ejercicios 2006, 2007 y 2008 debieron adicionarse a los valores FOB de las importaciones documentadas durante dichos años de empresas no vinculadas (Notas Nº 993/11, 1006/15 y 1009/15 de la "División Empresas vinculadas" –DV EMVI-).

Que, resulta oportuno mencionar entonces que, como principio general, el valor en aduana de las mercaderías importadas resulta ser el valor de transacción, definido en el art. 1 del Acuerdo como el precio realmente pagado o por pagar, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y siempre que concurran las circunstancias descriptas en dicho artículo 1.

Que, el artículo 8 del Acuerdo de Valoración establece cuáles conceptos se añadirán al precio realmente pagado o por pagar, a fin de determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, y los enlista bajo distintos incisos y sub incisos. En cuanto aquí interesa, el inciso c) del artículo 8 dispone que se añadirán "… 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;…". Y, en la Nota al artículo 8 del Acuerdo se establece específicamente respecto al inciso en comentario 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, teniendo en cuenta que el ajuste de valor practicado por la aduana en el caso de autos se encuentra fundado en la norma contenida por el antes citado artículo 8 inciso c) del Acuerdo de Valoración, resulta de primordial importancia establecer, en primer lugar, si efectivamente la importadora pagaba cánones o derechos de licencia relacionados con la mercadería importada y, en caso afirmativo, si los mismos resultaban ser una condición de venta de dichas mercancías. Ello, por supuesto, si los referidos cánones o licencias no hubiesen estado ya incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

IV. Que, a los fines de dilucidar si se encuentran configuradas dichas circunstancias, se deben merituar los hechos antecedentes del caso y la documentación que surja de las constancias obrantes en la causa.

Que, si bien la incidencia de una marca es alta a la hora de valorar una mercadería, y partiendo de la base de que la venta de mercaderías en ocasiones comprende la transferencia de ciertas creaciones de la mente protegidas por la legislación, el Acuerdo de Valoración ha previsto que las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usar esa creación intelectual formen parte del valor en aduana de las mercaderías junto con el precio estipulado para aquéllas, siempre que –como se dijo- dichos cánones o derechos de licencia no se encuentren ya incluidos en el precio, que exista una relación entre los mismos y la mercadería importada, y que el pago de dichos cánones haya sido efectuado como condición de venta de las mercaderías importadas. (conf. "World Sport SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo" Expte. N° 10.056/2015 Sent. 15/09/2015 Sala IV CNACAF; "Nestle Argentina SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo", Expte. N° 8106/2018 Sent. 10/05/18 Sala IV; "Vulcabras Azaleia Argentina SA c/DGA" Expte. N° 28732/2015 Sent. De fecha 24/02/2021 –firme- Jdo. CAF N° 5).

Que, la Aduana sostiene a través del Estudio de Valor que, *"…En virtud de las características bajo las cuales KA ARGENTINA S.A. desarrolló su actividad comercial, podemos decir que la misma incluyó en la reventa en el mercado interno de mercancías 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.…"(*Nota Nº 933/11 (DV EVIN) a fs. 1/15 de las act.adm).

En este sentido, la Aduana agrega que teniendo en cuenta la realidad comercial que se relaciona con el

convenio bajo estudio, las condiciones necesarias a que se refiere el Acuerdo de Valoración se estima pertinente 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 este incluido en el precio pagado o por pagar de las mercaderías (ver Nota Nº 933/11 (DV EVIN) a fs. 1/15 de las act.adm).

De este modo, y en dichos términos, la Aduana justifica su criterio ya que entiende cumplidos los requisitos establecidos en el Acuerdo a los fines del ajuste de valor relacionado con el pago de regalías, por lo cual, propone incrementar sobre el valor FOB de las mercaderías importadas en un 39,18% para el año 2006, un 37,70% para el año 2007 y 18,07% para el año 2008 (v. **Nota 933/11**).

Según se cita en dicha Nota, para arribar a las conclusiones finales contenidas en el Estudio de Valor, la Aduana asegura que las mismas *"… se basaron en el análisis de documentos e información aportada por la firma, y los datos obtenidos del Sistema Oracle Discoverer …",* y se formuló el cargo impugnado.

Que conforme surge de autos, la recurrente en virtud de los contratos suscriptos devengó regalías calculadas sobre la base de la ganancia neta.

Sin perjuicio de ello, pese a lo aludido en tal sentido por la DGA, no se encuentra acreditado en autos, ni en las actuaciones administrativas, que dichas regalías constituyan condición de venta en los términos del art. 8º del Acuerdo.

En lo que respecta al contrato de licencia y distribución celebrado entre, por una parte, BasicNet SpA (Italia) y Basic Properties BV (Países Bajos) (las firmas licenciantes), y, por la otra, KA ARGENTINA (la firma licenciataria) (cuya copia debidamente traducida y legalizada figura a fs. 80/127, 457/502, AA 13810-442-007). Según la Cláusula 13.1 inició su vigencia el 1/01/2004 y finalizó el 30/06/2007. Mediante el cual la licenciante otorga -a la licenciataria-la distribución exclusiva de los productos (indumentaria deportiva y sus accesorios, y calzado deportivo, de la marca "KAPPA"), y la licencia exclusiva de las marcas de fábrica y del know-how, en el territorio de la República Argentina. Obligándose, la licenciataria a utilizar el know-how desarrollado por las licenciantes *"...con el fin de mantener el más alto grado de homogeneidad y uniformidad en lo que se refiere a la imagen internacional de los productos involucrados, su posicionamiento y la distribución..."*. Pactando el pago de regalías, según lo estipulado en la cláusula 10 y Anexo 10 de dicho Contrato.

Asimismo, en dicho contrato existen clausulas vinculadas al "uso de las marcas de fábricas y know-how" (Clausulas 5.1, 5.2) a los fines de proteger los derechos de propiedad intelectual y mantener la identidad común y reputación de la red de distribuidores y licenciatarios coordinados por la licenciante, y la licenciataria distribuirá y utilizará las marcas de fábrica solo en los productos (incluyendo accesorios de marca) fabricados de acuerdo al know-how, especificaciones, diseño y modelos aprobados por la Licenciante. Otorgando, asimismo, la posibilidad a la licenciataria de fabricar los productos directamente o a través de terceros, presentando previamente muestras de los productos a control de calidad, y para la aprobación de la licenciante y asimismo, detallando *"…las producciones incluyendo los fabricantes que*

intenta utilizar, los modelos, cantidades y tiempos de producción. No se comenzará con la producción pertinente, en caso de que alguna muestra no fuera aprobada. Con el fin de evitar la falsificación…". También, se conviene que la Licenciataria tendrá el derecho de inspeccionar las instalaciones de producción y revisar los libros de los fabricantes relacionados con los productos y será responsable ante la licenciante de que los productos fabricados por terceros cumplan con las normas de control de calidad y procedimientos. Además, los fabricantes deberán firmar un contrato de autorización de producción.

Sin perjuicio, de ciertas especificaciones, que surgen del contrato vinculadas al *"uso de las marcas de fábricas y know-how"*, normas de calidad de los productos, inspección de las instalaciones y de producción, no se verifica en dicho instrumento, que los pagos que efectuó KA ARGENTINA SA por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas constituyan una condición de la venta de dichas mercancías.

Que, la interpretación extensiva del art. 8 1.c) del Acuerdo que realiza el Vocal preopinante, cuando refiere que *"…el patrón operativo que rige la relación entre licenciante, licenciatario y fabricante, confirmando que el titular de la marca no sólo autoriza, sino que regula activamente cómo, quién, cuándo y bajo qué condiciones puede fabricarse el producto. Esta arquitectura contractual evidencia el rol determinante del licenciante y la relevancia que debe asignarse a estas cláusulas en el marco del artículo 8.1 c) del Acuerdo de Valor. En suma, sostener que la aprobación del fabricante no implica un control relevante o que su vinculación con el contrato de licencia no impacta en la valoración aduanera, implicaría ignorar que el acceso mismo a la mercadería depende de esa aprobación, y que la regalía opera como contraprestación esencial sin la cual no es posible ejecutar la operación comercial. El artículo 8.1 c) del Acuerdo de Valor fue previsto precisamente para cubrir este tipo de supuestos, donde el licenciante impone condiciones que trascienden lo simbólico y estructuran el propio acceso al producto importado..."*. No se ajusta a lo previsto en el Acuerdo de Valoración de la OMC. No es dable inferir que el citado "condicionamiento funcional" (clausulas convenidas por las partes, vinculadas al uso de las marcas de fábricas y know-how, normas de calidad de los productos, inspección de las instalaciones y de producción) evidenciarían que el pago de regalías constituyó un requisito funcional y operativo para que la venta final pueda realizarse.

Que, el ejercicio de las facultades de control de calidad por parte del licenciante constituye una prerrogativa técnica de supervisión, por lo tanto, dicha fiscalización no debe interpretarse como el presupuesto legal o el factor determinante que perfecciona la operación de compraventa internacional en los términos del Acuerdo de Valor.

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 no cabe más que desestimar el ajuste practicado por la Aduana y, por ende, el cargo formulado.

Por ello, **VOTO POR**:

REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 214/2016, y por ende, el Cargo formulado. Con costas a la DGA.

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

1. Confirmar parcialmente la **Resolución DE PRLA n° 214/2016**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de febrero de 2016, en lo que respecta al ajuste de valor; realizado, este último, en base a los cálculos efectuados y porcentajes obtenidos en el considerando IX del presente voto.

2. Revocar parcialmente la **Resolución DE PRLA n° 214/2016**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de febrero de 2016, en cuanto a la deuda tributaria vinculada con en concepto del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias, en virtud de lo estipulado por el considerando X del presente voto.

3. Costas en su orden.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.30 15:56:23 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: 2026.02.03 16:26:59 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: 2026.02.03 16:30:26 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: 2026.02.03 16:31:03 -03:00