República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-19034089-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA; 34246-A; EL DANTE SAIC

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante) y los Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, para dictar sentencia en los autos caratulados: **“EL DANTE S.A.I.C. c/ D.G.A. s/ apelación”, expte. N° 34.246-A;**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 13/22, se presenta la firma **EL DANTE S.A.I.C.** e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Fallo n° 976/13 (AD CORD)**, recaída en la actuación **SIGEA N° 12730-114-09 (SA17-10-182)**, por la cual se la condenó, al pago de una multa formulada por la suma de **$40.660,42**, por la comisión de la infracción prevista y penada por el **art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A.**, respecto de la mercadería documentada mediante las **destinaciones 07 017 ZFE1001055E; 07 017 IC05 000230H; 07 017 IC05 001260L; 07 017 IC05 003604P; 07 017 IC05 005605S; 07 017 IC05 005606T; 07 017 IC05 001126M; 07 017 IC04 005089A; 06 017 ZFE1001620B** e intimó el pago de tributos que ascienden a **u$s13.085,05**, con más los intereses previstos en el art 794 del CA.

Hace referencia a los antecedentes de la causa y señala que la pretensión fiscal tiene su origen en una investigación del valor declarado en las destinaciones antes mencionadas, en las que se documentó la importación de insumos adquiridos a las firmas a) Espugum Ind. E Com. Lida., b) Fully Vast Industrial Ltd., c) Flying Tradina Co. Ltd., d) Xiamen Trend Corporation, e) Netcam Ltd. y f) Xiamen Vigor Sport CO. LTD. Indica que en dicha investigación, la Sección Fiscalización Valoración de Importación de la Región Aduanera Córdoba, se expidió mediante informe N° 040/2009 (SE FVIC), concluyendo que las declaraciones vertidas en los formularios OM-1993/1-A "Hoja de Valor" correspondientes a las precitadas destinaciones, eran inexactas por no haberse declarado los pagos realizados en concepto de cánones y derechos de licencia, configurándose la infracción prevista en el art. 954 del Código Aduanero. Hace referencia a las normas de valoración del GATT y cita doctrina. Afirma que si bien es cierto que para poder hacer uso de la marca DUNLOP, se debe contar con la aprobación y control de la licenciante, ello no se relaciona con la obligatoriedad de adicionar a la base de valor de la mercadería el importe correspondiente a las regalías, ya que DUNLOP nada tiene que ver con la provisión de mercadería. Explica que es la empresa la que elige a su proveedor y concerta el precio del producto de forma totalmente independiente a la licenciante, agregando que en el caso en que incumpliera el pago de la regalía, los distintos proveedores no tendrían ningún inconveniente en seguir vendiéndole la mercadería por ellos fabricada. Asevera que los precios y operaciones de compra-venta de los productos, que se llevan a cabo entre ella y los proveedores, no se relacionan con el titular de la marca ni con la sublicenciante. Refiere a las opiniones consultivas 4.8 y 4.12, como similares a lo que ocurre en el caso en cuestión. Agrega que aun cuando fuera procedente el ajuste de valor, de

todas formas no se dan los presupuestos establecidos en el art. 954 del C.A., ya que el precio de la mercadería no ha sido objetado por la Aduana, no habiéndose cuestionado ningún elemento o dato de declaración exigible según el art. 234 del C.A. Cita jurisprudencia. Entiende que no se encuentra acreditado por parte del servicio aduanero la existencia de condición de venta, por lo que, en este sentido tampoco puede considerarse configurada la figura infraccional endilgada. Señala que no advierte elemento alguno que haya podido crear en el servicio aduanero una presunción de la existencia de un condicionante de las ventas de mercadería de los proveedores independientes. Cita doctrina y jurisprudencia. Subsidiariamente plantea la improcedencia de la dolarización de los cargos formulados. Ofrece prueba. Hace reserva del Caso Federal. Solicita que se revoque la Resolución apelada, con costas a la contraria.

II.- Que a fs. 33/40 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Hace referencia a lo normado en el art 954 del CA. Cita jurisprudencia. Remite a los informes obrantes en las act adm. Alude que El Dante no puede vender productos Dunlop sin pagar los cánones respectivos y por lógica no puede importar mercadería sin el pago de los mismos. Finalmente, respecto de la dolarización de los cargos, sostiene que es claro que el art 20 de la Ley 23905 no dispuso ni devino un mecanismo de repotenciación de deudas y que la Ley 23928, no deroga de modo alguno lo establecido por la norma antes mencionada. Formula reserva del Caso Federal. Acompaña las actuaciones administrativas relativas a la causa. Solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 45 se abre la causa a prueba. A fs. 68/78, 107/300, 352/354 y 361/369 obra la prueba ordenada producir en la causa. A fs. 397 se declara el cierre del periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala “E”. A fs. 398 se ponen los autos para alegar. A fs. 403/406 se agrega el alegato de la actora y no habiendo el fisco nacional hecho uso del derecho conferido, posteriormente se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las **actuaciones administrativas Nro. 12730-114-09** se inician con la Nota Nro 255/09 (DV FOCO) por la que se remite lo actuado por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art 954 inc a) del CA. A fs. 3 se agrega el acta de denuncia por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. a), del C.A. A fs. 4/6 obra el Informe N° 40/09 (SE FVIC). A fs. 7 luce el listado de operaciones de importación aquí involucradas con el cálculo del valor FOB correspondiente. A fs. 9/17 se agregan las planillas del cálculo del presunto perjuicio fiscal. A fs. 19/27 se liquidan los tributos relativos a las operaciones en cuestión. A fs. 28 se instruye sumario contra la firma EL DANTE SACI por la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. y se corre vista de todo lo actuado, resultando notificada el 16/05/10. A fs. 33/39 la firma importadora contesta vista. A fs. 81se tiene por presentado el descargo de la imputada. A fs. 93 se emite el Dictamen Nro 859/13 y a fs. 94/99 se agrega una copia del Dictamen Nro 461/10. Finalmente, a fs. 100/105 se dicta la resolución aquí apelada.

V.- Que corresponde determinar si la **Resolución Nro. 976/13 (AD CORD)**, por la cual se condenó a la aquí actora, al pago de una multa, por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. a la vez que la intimó al pago de tributos, se ajusta a derecho.

Que tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero ajustó el valor declarado en las destinaciones **07 017 ZFE1001055E; 07 017 IC05 000230H; 07 017 IC05 001260L; 07 017 IC05 003604P; 07 017 IC05 005605S; 07 017 IC05 005606T; 07 017 IC05 001126M; 07 017 IC04 005089 A** y **06 017 ZFE1001620B,** documentadas por la firma EL DANTE SAIC en el año 2007 y 2006 –ver fs. 2 de las act. adm- que ampararían la importación de calzado.

Que para proceder en tal sentido, el servicio aduanero sostuvo en el **Informe Nro. 40/09 (SE FVIC)** lo siguiente:

- De la lectura del contrato de licencia celebrado entre la firma "Dunlop Slazenger Group Limited, Internacional Brand Managment Limites y el Dante SAIC, se desprende que "...El Dante SAIC en cualquier instancia, debe contar con la aprobación y control de DUNLOP, por consiguiente podemos afirmar que todo lo que necesita El DANTE SAIC para poder producir, fabricar, importar, comercializar o cualquier otra acción con el calzado con las marcas, es la autorización,

consentimiento y control de DUNLOP" (ver en informe N° 40/2009 (SE FVIC) de fs. 4/6 de las act. adm.).

- Según surge también del contrato de licencia, "…todo uso de las marcas DUNLOP, redundará en beneficio de DUNLOP…".

- Al haberse constatado las importaciones de la mercadería como así también el pago de las regalías, se puede concluir que las manifestaciones efectuadas por la actora en la "Hoja de Valor" no se corresponden con dicha situación, ya que sí existen cánones y derechos de licencia relativos a las mercaderías importadas que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente como condición de venta, no obstante lo cual se afirmó lo contrario en dicha hoja de valor, por lo que estaríamos en presencia de una declaración inexacta.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde resolver si se ha configurado en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., en relación a las destinaciones de importación aquí involucradas documentas por la firma **EL DANTE SAIC.**

Que el artículo 954 del C.A. señala en su apartado 1 que: "El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir (...)", completando la base fáctica en tres incisos. En cuanto aquí interesa, el inc. a), del ap. 1, establece: "a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio (...)".

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que conforme resulta de las actuaciones administrativas, concretamente la Aduana imputó la infracción de declaración inexacta sobre la base de que la actora no declaró en la hoja de valor de cada operación que sí existen cánones y derechos a licencia relativos a las mercaderías importadas que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente como condición de venta, siendo que –a criterio de la Aduana- esa situación es la que se configura en el caso en cuestión.

Por otra parte, al aperturar sumario y correr vista de lo actuado, el servicio aduanero fundamentó la configuración de la infracción aquí imputada -y específicamente el perjuicio fiscal- en lo siguiente: "…por los efectos de dicho contrato la importadora estaría sujeta al pago de regalías, las cuales…conformarían parte del valor FOB de la mercadería negociada, las que a su vez, al no ser incorporadas y declaradas como parte del precio pagado o por pagar, hubieren causado un perjuicio por la diferencia de tributos no ingresados al fisco".

Que, en definitiva, la imputación de la Aduana consistió en el descarte del precio FOB declarado en las operaciones de importación en trato, por no comprender el mismo los importes de las regalías abonadas a la licenciante.

Que cabe señalar que si bien el servicio aduanero tiene facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde, ello no implica que el precio declarado en autos por la importadora sea inexacto o no sea el precio real de las operaciones en cuestión.

Que, en efecto, aun cuando fuere posible efectuar un ajuste a los efectos tributarios, el nuevo valor asignado no implica que el precio declarado no fuera veraz, ya que el ajuste no significa ni convierte al valor declarado en inexacto.

Que cabe destacar que del informe pericial contable producido en autos corrobora que los valores FOB totales declarados en los despachos de importación aquí involucrados, coinciden con las facturas comerciales correspondientes a cada uno de ellas (ver informe pericial obrante a fs. 352/354 de autos).

Que, en consecuencia, la eventual diferencia de valor entre el precio efectivamente pagado y el que correspondía pagar a

criterio de la aduana no es constitutiva de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A. en razón de que la declaración no resultó inexacta.

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

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

Que, en cuanto aquí interesa, el art. 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1, deberán añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: "c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...". Por último, cabe recordar lo especificado al respecto en el párrafo 2 de la Nota al art. 8, párrafo 1, c): "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, como se ha visto, de los términos de la normativa aplicable surge que resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos a fin de poder ajustar válidamente el valor declarado por el pago de cánones y derechos de licencia: a) Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) Que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías; c) Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

VIII.- En consecuencia, corresponde determinar en el caso si se encuentran configuradas dichas circunstancias, para lo cual deben merituarse los hechos probados en la causa.

Según resulta del informe Nro. 40/09 (SE FVIC), la Aduana entendió que en el caso se configuran las tres circunstancias apuntadas, a saber: a) existe el pago de cánones y derechos de licencia que no se encuentran incluidos dentro del valor de transacción; b) del contrato surge que el canon guarda relación con las mercaderías objeto de importación ya que ya que dicho canon se calcula con relación a las mercancías importadas a través de datos objetivos y cuantificables; y c) la condición de venta la encontramos en el contrato en la cláusula 6 respecto de la forma de pago de las regalías y la existencia de regalías mínimas anuales garantizadas. Más adelante sostiene asimismo que: "...El Dante SAIC en cualquier instancia, debe contar con la aprobación y control de DUNLOP, por consiguiente podemos afirmar que todo lo que necesita El DANTE SAIC para poder producir, fabricar, importar, comercializar o cualquier otra acción con el calzado con las marcas, es la autorización, consentimiento y control de DUNLOP".

Que, en primer lugar, cabe señalar que de la prueba aportada por la actora como así también de aquella producida en autos, resulta que los distintos vendedores de la mercadería no se encuentran vinculados con la licenciante.

En efecto, de los informes efectuados por las firmas proveedoras de la mercadería importada (Espugum Ind. E Com. Lida., Fully Vast Industrial Ltd., Flying Tradina Co. Ltd. , Xiamen Trend Corporation, Netcam Ltd y Xiamen Vigor Sport CO. LTD), resulta que las mismas no son empresas vinculadas con EL DANTE SAIC, ni con Dunlop Slazenger Limited, ni con International Brand Management Limited. Las firmas proveedoras indican que producen todo tipo de calzados marca DUNLOP y que sólo tienen la relación de cooperación con EL DANTE SAIC y no tiene relación alguna con Dunlop Slazenger Limited o Dunlop GMBH ni International Brand Management Limited.

Que en tal sentido, cabe mencionar que no es posible presumir sin más la existencia de una condición de venta por la mera inclusión de la marca en la mercadería importada, máxime cuando en el caso quedó sin lugar a dudas acreditado que la venta es concertada con un vendedor que no está vinculado con el licenciante y con el cual no tiene ninguna obligación de pagar regalías. Nótese que el servicio aduanero ni siquiera consideró este aspecto, entendiendo que por el sólo hecho de incluir la marca, debían adicionarse al valor declarado los importes correspondientes a las regalías.

Corresponde mencionar que en la Opinión Consultiva 25.1, el Comité Técnico de la Organización Mundial de Aduanas, opinó que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente. Dicho Comité expresó que será necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta, entre los cuales señala: "1) se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos; 2) se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia; 3) de acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante; 4) en el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador no a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del fabricante; y 5) el acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad".

Que, en segundo lugar, cabe señalar que no obra en las actuaciones el contrato de licencia en base al cual el servicio aduanero decidió ajustar los valores declarados por la recurrente, como así tampoco los despachos que fueran motivo del ajuste.

Que fue recién ante esta instancia, como consecuencia de la prueba ofrecida por la actora, que la DGA remitió copias de las importaciones documentadas por la recurrente. Del análisis de las mismas resulta que no fueron remitidas las Hojas de Valor -OM-1993/1-, cuestionadas por la Aduana, sin perjuicio de que la actora las requiriera mediante el oficio obrante a fs. 359 de autos.

Que en la contestación del oficio agregada a fs. 361/369, específicamente se informa que *"…la documentación solicitada fue oportunamente desafectada atento haber superado los plazos de guarda"*.

Que a todo lo expuesto, cabe agregar que de la causa no surge la vinculación entre la firmas proveedoras de la mercadería a EL DANTE SAIC, como sí tampoco puede constatarse que existiera con la firma DUNLOP. Asimismo debe señalarse que aún en el caso de que se hubiera constatado la exigencia del pago de un mínimo de regalías, ello no implica una condición de venta, ni así tampoco, que dicho mínimo exigible implique que necesariamente deba ser importado tangiblemente por la licenciataria, sino que podría tratarse de una mera cuestión negocial entre las partes que intervienen en la operación, en la que la licenciataria asume el riesgo de la fijación de un mínimo de regalías -sin perjuicio de que se produzcan las ventas o no- por la explotación de la marca.

Que, por lo expuesto no existen en la causa elementos suficientes que lleven a inferir la existencia de una "condición de venta" en relación al fabricante del exterior.

IX.- Que, resulta oportuno señalar que el Acuerdo de Valor del GATT brinda otras herramientas a los fines de la interpretación y aplicación de su articulado. Así el Comité Técnico de Valoración, emite instrumentos que, sin ser normas internacionales (como por ejemplo las Opiniones Consultivas y Comentarios) aconsejan ciertas formas de interpretar el Acuerdo. En tal sentido, considero relevante y aplicable al caso el Comentario 25.1 el cual establece que: "Con miras a proceder a la determinación del valor según el artículo 8.1 c), es importante examinar todos los documentos pertinentes, incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta (..) La información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c)".

Luego añade que "La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta (..) El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta....".

Que en el caso, EL DANTE SAIC asume que necesita que DUNLOP apruebe / controle, la mercadería fabricada con su marca a fin de asegurar el cumplimiento de estándares de calidad y demás cuestiones que hacen a la faz del producto terminado, pero sostiene que nada tiene que ver con la provisión de la mercadería que recibe. Indica que en dicho contexto los precios y las operaciones de compra-venta que se llevan a cabo entre la empresa y sus proveedores no se relación con el titular de la marca ni con la sublicenciante, por lo cual el pago de regalía en concepto de marca mal podría condicionar a las operaciones en cuestión.

Que por lo antes expuesto cabe señalar que, en autos, no surgen acreditados los extremos sostenidos por el servicio aduanero, como fundamentos para ajustar los valores declarados por la aquí actora.

Que por los motivos mencionados cabe concluir la improcedencia del ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre las destinaciones aquí involucradas, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines.

X.- En igual sentido, me expedí en la causa Nro. 33.694-A, de igual carátula que la presente, con fecha 23/11/2023, en trámite ante la Sala “F” de este Tribunal, en la que actué como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18° Nominación, que fuera confirmada por la Excma. CNACAF (Expte 12094/2024 EL DANTE SAIC (TF 33694-A) c/DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO) en el mes de julio de 2025.

Que, por ello, voto por:

1.- Revocar la **Resolución Fallo n° 976/13 (AD CORD)**, recaída en la actuación **SIGEA N° 12730-114-09 (SA17-10-182)**, por la cual se condenó a la firma **EL DANTE SAIC**, aquí actora, al pago de una multa, por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. y, asimismo, se la intimó al pago de tributos, por ajuste de valor respecto de operaciones de importación registradas en el año 2006 y 2007.

2.- Costas a la demandada.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato efectuado en los considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis sin perjuicio de las consideraciones jurídicas que seguidamente formularé y que me llevan a una solución diversa.

II.- Que adhiero a lo expuesto en los considerandos V, VI y VII, en cuanto describen el art. 954 del CA y el marco del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y los requisitos del art. 8.1.c), sin perjuicio de

disentir con la valoración de los hechos y la solución propiciada, por las razones que paso a exponer.

III.- Que corresponde entonces determinar si la Resolución N° 976/2013 (AD CORD) se ajusta a derecho.

Que, el art. 954 ap. 1, inc. a) sanciona a quien para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir -en lo que aquí interesa- “a) un perjuicio fiscal (...)”

Que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que de la Exposición de Motivos del C.A. se desprende que el legislador ha querido tutelar en el capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera.

Que ello se relaciona directamente con el hecho de que el sistema aduanero, con miras a posibilitar la fluidez y celeridad en el comercio internacional de mercaderías, descansa sobre los principios básicos de “declaración previa” y “despacho en confianza”, que exigen precisamente la veracidad y precisión en la declaración comprometida,

Que el art. 956, inc. b), del C.A., prescribe que: “se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto”.

Que, en este marco, el art. 234, ap. 2, del Código Aduanero impone que la declaración comprometida indique toda circunstancia necesaria para el control de la correcta clasificación y valoración de la mercadería; y la Resolución General 2010/2006 (AFIP) y su Anexo III trasladan esa obligación a los campos electrónicos de la ‘Declaración del valor en aduana’ (OM-1993/1-A y DECVALORADUOPC), configurando así el ámbito específico en el que, en autos, se verifica la inexactitud denunciada

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

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

Que, en cuanto aquí interesa, el mencionado artículo 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, deberán añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: "c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en

que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...".

V.- Que, de los propios términos de la normativa aplicable, se desprende que resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos a fin de poder ajustar válidamente el valor declarado por el pago de cánones y derechos de licencia: a) que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) que el pago del canon constituya una condición de venta- de las mercancías; y c) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías.

Que respecto a las cánones y derechos de licencia, dichas sumas de dinero que no encontrándose anticipadamente incluida en el precio pagado o por pagar debe ser abonado por el importador por la sección de derechos de propiedad, (..) marcas, ello así de la lectura del contrato comercial surge una clara evidencia de una relación contractual entre El Dante SAIC – Dunlop Slazenger Group Limited, concedente, con facultad de licenciar el uso de la marca International Brand Managment Limited en el carácter de representante concedente, en el mencionado contrato surge de su cláusula 6 que en relación a los derechos concedidos, el concedente debe pagarle a IBML la regalía acordada que será el mayor de considerar el 8% del precio neto de ventas o el 16 % del total del valor de compra FOB de productos, en ambos casos para el contrato del año, asimismo refiere para ambos casos las regalías anuales garantizadas mínimas a pagar por el concesionario. Además en el contrato existen otras referencias en cuanto a la cesión de derechos efectuados por Dunlop SGL hacia el El Dante SAIC tales como "El concedente tiene derecho de licenciar el uso de las marcas... y dese a permitirle al concesionarios usar las marca..." por lo que queda comprobado que el primer requisito resulta válido.

Que otro de los elementos necesarios es que el canon guarde relación con la mercadería objeto de la importación a consumo, es decir que es preciso que la mercadería se comercialice en el país con la marca, este aspecto del contrato se desprende es la cláusula 6.2,1,1...el derecho de exclusivo a vender productos que llevan la marca en el territorio... 2.1,2 el derecho no de fabricar el producto fuera y/o dentro del territorio y 10.1... todos los productos fabricados por o en representación del concesionario deben cumplir con los estándares de calidad y en 10.1.1 agrega que como hayan sido aprobados por escrito por el concedente o IBLM, en 10.3 el concesionarios deberá permitir auditar o inspeccionar la fabricación y almacenamiento de producto, 13.3 el concesionario no tendrá derecho a sublicenciar ninguno de sus derechos, ni celebrar convenios de provisión con respecto a los productos fabricados en su representación, es decir también se encuentra acreditada esta condición.

Que, además, de los informes de fiscalización (31/2009 y 40/2012) surge que la regalía se calcula, alternativamente, como un porcentaje —del 16%— sobre el valor FOB de las mercaderías importadas, lo que constituye un indicio normativamente reconocido de la relación directa entre el canon y las mercaderías objeto de valoración, en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo y del Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana.

Por último analizaremos la condición de venta, es decir el vendedor o un tercero en su representación requiere al importador el pago como condición de la venta, dicha condición se encuentra en la cláusula 6 "previsiones financieras", en la 6.1 señala que en consideración a los derechos concedidos el concesionario deberá pagarle a IBML la regalía acordada... desarrollándose las alternativas existentes de 8% del precio de venta, 16 % sobre el valor FOB y regalías mínimas anuales garantizadas, entre otras.

Que el Contrato de Fabricación (Anexo 7 del Contrato de Licencia) establece un vínculo indisoluble. La Cláusula 6.2 de dicho instrumento es lapidaria al disponer: "Este Contrato terminará inmediatamente después de cancelado el Contrato de Licencia". Esto evidencia que la capacidad del fabricante para vender las zapatillas marca 'Dunlop' a la actora no es libre, sino que está subordinada a la vigencia del contrato de licencia. Y, a su vez, la vigencia de la licencia depende —según la Cláusula 17.4 del Contrato de Licencia— de que "El Dante S.A.I.C." cumpla con el pago de las regalías.

Que en conclusión en lo que respecta al uso de la marca Dunlop por parte de la firma importadora El Dante SAIC, en cualquier instancia debe contar con la aprobación y el control de Dunlop, por consiguiente se puede afirmar que todo lo que necesita El Dante para poder producir, fabricar, importar y comercializar o cualquier otra acción con el calzado con

las marcas, es la autorización, consentimiento y control de Dunlop, que atento el contrato este estipula que todo uso de las marcas redunda en beneficios de Dunlop y que todas las ventas de El Dante o de los licenciados deberán ser informados por IBML para que este pueda informar a Dunlop y al mismo tiempo recaudar regalías.

Que queda demostrada la concurrencia de los requisitos previstos por la normativa por lo que resulta procedente el ajuste realizado en los términos del art. 8 .1 del Acuerdo.

VI.- Que en las destinaciones de importación en trato se constata que los productos importados son calzados completos y/o sus partes tienen estampada la marca Dunlop y así lo declara la propia importadora en los despachos de importación, consigna: Marca= Dunlop, que una vez importados y como estipula en el contrato las partes, en este caso El Dante debe pagarle regalías a Dunlop.

Que de las destinaciones de importación en estudio –son del año 2006 y 2007- surge del formulario OM-1993/1-A, que en la Declaración de Valor en Aduana, la importadora declaró que no existía cánones y derechos de licencias relativos a las mercaderías importadas que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente como condición de venta.

Que las destinaciones se encuentran alcanzadas por la Resolución n° 2010/2006 (BO 16/3/2006) que prevé la informatización de la declaración de los elementos relativos al valor en aduana de importación, campo información del ítem, c) Opciones de nivel general: DECVALORADUOPC=NOFVAL, lo que implica que no debe presentar la declaración jurada en aduana teniendo en cuenta que su respuesta fue negativa en cada una de las preguntas que realiza la secuencia al declarar en el SIM y porque no declara ajuste a incluir o deducir.

Que constatada tanto la importación de la mercadería como el pago de las regalías podemos arribar a la conclusión de que lo manifestado por la importadora en el OM-1993/1 “Hoja De Valor”, en tanto efectivamente existe cánones y derechos de licencia relativos a las mercaderías importadas que el comprador este obligado a pagar, directa o indirectamente como condición de venta, por lo que estamos en presencia de una declaración inexacta productora de un perjuicio fiscal.

Qué asimismo, dicha inexactitud es trasladada al campo VALOR EN ADUANA, ”Ajuste a incluir en divisas” donde debió incluir el importe correspondiente a la regalía, por aplicación del art. 8 del Acuerdo, con el consecuente “perjuicio fiscal”.

Que, en tales condiciones, la divergencia entre lo declarado en la ‘declaración comprometida’ y lo que resulta de la comprobación se proyecta tanto sobre la correcta determinación del valor en aduana cuanto sobre el ingreso de tributos, configurando los presupuestos objetivos de la infracción reprimida por el art. 954, ap. 1, inc. a), del Código Aduanero.

La conducta de la actora al responder negativamente a la pregunta sobre la existencia de cánones en el formulario OM-1993/1-A no puede ampararse en una mera discrepancia interpretativa. La estructura contractual fue diseñada por las partes con pleno conocimiento de que la fabricación estaba atada a la licencia. Al ocultar este vínculo en la declaración aduanera, se impidió al servicio aduanero el control primario, configurándose la declaración inexacta del art. 954 ap. 1 inc. a) del Código Aduanero, con un perjuicio fiscal real por los tributos dejados de percibir sobre el monto de la regalía no incluida en la base imponible.

VII.- Que, en relación a las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, es que debe señalarse la reciente 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)”.

Que, justamente, sobre esa base, 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".

Que, el hecho imponible se produjo en entre los años 2006 y 2007, y corrida la vista, la misma se notifica el 16/5/2010 por lo que, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de percepciones de IVA adicional y de impuesto a las ganancias, por lo que corresponde revocarlas, con costas por su orden, en virtud de que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es de fecha posterior al dictado de la resolución objeto de apelación, como así también a la fecha de la presente interposición de recurso.

VIII.- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás agravios de las actoras.

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 976/2013 (AD CORD) dictada en las actuaciones SIGEA 12730-114-2009 en cuanto condena a la firma El Dante SAIC por infracción al art. 954 ap. 1, inc. a) del Código Aduanero, con costas.

2.- Revocar las percepciones de impuestos a las ganancias e IVA adicional, con costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al Voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Revocar la **Resolución Fallo n° 976/13 (AD CORD)**, recaída en la actuación **SIGEA N° 12730-114-09 (SA17-10-182)**, por la cual se condenó a la firma **EL DANTE SAIC**, aquí actora, al pago de una multa, por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. y, asimismo, se la intimó al pago de tributos, por ajuste de valor respecto de operaciones de importación registradas en el año 2006 y 2007.

2.- Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-04529633-5 (Dr. Rodríguez Larreta) y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse en devolución las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.02.23 13:44:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.02.24 11:47:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.02.24 12:31:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.24 12:31:57 -03:00