Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-22815755-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 5 de Marzo de 2026

Referencia: (SENTENCIA); Expte. 37.919-A; CLADEN S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados “**CLADEN S.A.”, Expte. 37.919-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 118/143 la firma CLADEN S.A., por derecho propio y a través de apoderado constituido, interpuso recurso de apelación contra la resolución administrativa que ratificó un ajuste de valor referido a destinaciones de importación registradas en el período 2006/2009. En efecto, el servicio aduanero, al amparo del artículo 8.1.c) del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, entendió que los pagos realizados por la importadora a sus licenciantes extranjeros configuraban condición de venta y, por tanto, debían integrarse al valor en aduana. Así planteado el litigio, lo que se discute no es un tecnicismo menor, sino el corazón mismo de la valoración aduanera: la suficiencia del plexo probatorio, la hermenéutica con la que se juzga el alcance de la “condición de venta” y, finalmente, el modo en que la arquitectura contractual y la sustancia económica de la operación pueden imponerse —o no— a la literalidad formal de los instrumentos. De allí que la controversia obligue a este Tribunal a examinar, con particular rigor, tanto la consistencia de la actividad probatoria desplegada como la corrección jurídica del razonamiento que llevó a la aduana a efectuar el ajuste, pues lo contrario equivaldría a convalidar un incremento de base imponible sin sustento material suficiente, en abierta tensión con los principios que gobiernan la valoración en aduana en el sistema multilateral de comercio.

II.- Los agravios de la actora se orientaron, en lo sustancial, a controvertir la procedencia de los cargos N° 695/2011, 696/2011, 697/2011 y 698/2011. Para comenzar, la apelante procuró dotar de andamiaje formal a la impugnación, justificando la vía recursiva e introduciendo un relato de los antecedentes que, a su entender, explican la génesis del conflicto. Sin embargo, el eje de su inconformidad se desplazó hacia un aspecto preciso: las notas emitidas por el servicio aduanero. Sostuvo, con énfasis, que tales piezas

administrativas carecían de la virtualidad suficiente para sustentar la legalidad del ajuste practicado, pues no demostraban de manera convincente que los pagos cuestionados configuraran condición de venta en los términos del Acuerdo de Valoración. De allí que, a su criterio, la pretensión fiscal se asentara en conjeturas más que en pruebas concluyentes, con lo cual la presunción de veracidad de la declaración aduanera habría quedado indebidamente desplazada.

Sostuvo que las mercaderías fueron adquiridas a proveedores ajenos al licenciante y que dichas operaciones no guardaban relación alguna con el contrato de licencia. Por consiguiente, afirmó que el pago de regalías no estaba vinculado con las mercaderías importadas ni constituía condición de venta.

En ese sentido, puesto a analizar los requisitos del artículo 8.1.c) del Acuerdo sostuvo que solo se configuraba uno de los tres, esto es, la exclusión del canon en el precio facturado. En cuanto al requisito de vinculación con las mercaderías importadas argumentó que las regalías se devengaban por la venta local de productos con marca y, así, independientemente de su origen. En apoyo de esta posición, justamente destacó que, incluso, cuando los productos resultaban fabricados en el país y, sin importación alguna, las regalías igualmente debían abonarse. En consecuencia, la recurrente concluyó que el vínculo entre el canon y la operación de importación resultaba, lisa y llanamente, inexistente. Precisamente, a tenor de ese desarrollo, hizo notar que el canon únicamente se devengaba en caso de que el producto fuera efectivamente comercializado en plaza, eventualidad que no siempre se concretaba, pues la mercadería podía verse frustrada en su destino final por robo, deterioro o descarte. De allí dedujo que el pago de regalías no guardaba correlación directa con la importación en sí misma, sino con un hecho ulterior y eventual, dependiente del éxito de la comercialización interna. En su visión, el ajuste practicado desconocía esta circunstancia cardinal y confundía la condición de venta —propia del tráfico internacional— con una obligación accesoria de carácter contingente, vinculada exclusivamente al destino posterior de las mercaderías en el mercado local.

En el mismo plano conceptual, la apelante sostuvo, casi al unísono, que su parte conservaba plena libertad para seleccionar proveedores e incorporar diseños desarrollados por estos, sin que mediara intervención alguna del licenciante extranjero. De manera enfática subrayó que la empresa contaba con un equipo propio de diseño que elaboraba modelos con total autonomía, sin requerir conocimiento ni aprobación del titular de la marca. Aún más, destacó que tal independencia se mantenía incólume incluso en los supuestos en que la fabricación era encomendada a subcontratistas, ya fueran nacionales o extranjeros, circunstancia que —a su criterio— reafirmaba la inexistencia de un nexo funcional entre las regalías abonadas y las mercaderías importadas.

Así las cosas, y ya en terreno estrictamente jurídico, la apelante dirigió su artillería argumental hacia la noción de “condición de venta”. Con ese objeto, citó doctrina especializada y diversas Opiniones Consultivas emanadas del Comité Técnico de Valoración de la OMC, procurando dotar de autoridad internacional a su interpretación. En particular, sostuvo que dicho requisito debe entenderse en el sentido de que el vendedor impone al comprador el pago del canon como presupuesto necesario para concretar la operación o para determinar el precio de la transacción. En refuerzo de esa postura, transcribió la Opinión Consultiva 4.13, cuya letra —según afirmó— contemplaría un supuesto análogo al de autos y confirmaría que, en ausencia de esa imposición contractual, las regalías no pueden incorporarse al valor en aduana. De este modo, pretendió trasladar el eje del debate a un plano conceptual en el que el ajuste practicado por la

aduana se mostraría carente de respaldo normativo y contrario a la hermenéutica sostenida en foros técnicos internacionales.

A juicio de la recurrente, la interpretación sostenida por la Aduana se alzaba en abierta contradicción con el entendimiento uniforme que, desde la entrada en vigencia de la Ley 23.311, habían mantenido la doctrina especializada, la jurisprudencia y aun los propios Estados parte del Mercosur. En ese marco, denunció lo que calificó como un giro interpretativo arbitrario e ilegal por parte del servicio aduanero, capaz de quebrantar la seguridad jurídica que debe presidir la materia. Con el propósito de reforzar su planteo, puso de relieve el contenido de una nota emitida por la licenciante extranjera, en la que se reconocía que, con carácter previo a la comercialización, el importador presentaba muestras de los productos a los fines de su aprobación. No obstante, a criterio del actor, tal práctica no revelaba control alguno sobre la selección de proveedores ni participación en la fase de fabricación, sino que se limitaba a un mecanismo de control cualitativo, destinado exclusivamente a resguardar la identidad y estándares de la marca en el estadio final de comercialización.

En ese entendimiento, la actora sostuvo que las cláusulas contractuales relativas a la aprobación de fabricantes carecían de aplicación práctica y, por tanto, no correspondía otorgarles un alcance distinto al efectivamente convenido por las partes. En la misma línea argumentativa, enfatizó que el proveedor extranjero permanecía completamente ajeno a la relación de licencia, pues no mantenía vínculo alguno con el licenciante, desconocía la existencia misma de los contratos de licencia y tampoco tenía participación en el pago de regalías. A su juicio, tales circunstancias confirmaban que el ajuste practicado por la Aduana descansaba en una lectura forzada de los textos contractuales, proyectando sobre la operatoria comercial un control funcional que nunca existió en la realidad de los hechos.

En consecuencia, afirmó que el precio pactado en cada operación fue la única contraprestación y que los diseños, nombres y marcas indicados al proveedor fueron desarrollados libremente, sin exigencias del licenciante ni necesidad de autorización.

Por ello mismo, cuestionó el informe elaborado por el servicio aduanero, en el que se afirmaba que las regalías eran condición de venta en tanto “su cliente se responsabiliza del pago de tales derechos” y que, “de no ser así, sería el fabricante del exterior quien debe pagarlos”. Calificó dichas afirmaciones como falsas, arbitrarias y contrarias a los contratos, en los que —según alegó— el único obligado al pago del canon era el importador. A tales efectos, añadió que ninguno de los proveedores actuó como licenciatario, garante o intermediario frente al titular de los derechos intelectuales. Más todavía, sostuvo que el razonamiento cuestiona —según la cual el exportador asumiría el pago si no lo hacía el importador— carecía de sustento legal y contrariaba la lógica comercial.

Finalmente, cuestionó la validez de las citas jurisprudenciales incluidas en la Nota 70/16, por considerar que no representaban doctrina consolidada ni jurisprudencia dominante, sino que habían sido seleccionadas de manera capciosa. Asimismo criticó la valoración efectuada por el servicio aduanero respecto del valor de la marca, a la que calificó de ilegítima. Precisamente, en su criterio, los derechos marcarios no son de orden público, pertenecen a sus titulares y pueden ser libremente ejercidos o renunciados. De ahí sostuvo que existen vías específicas dentro del régimen aduanero para proteger tales derechos, pero que ello no debe confundirse con los mecanismos de valoración.

En subsidio, solicitó la aplicación del artículo 793 del Código Aduanero, alegando que no corresponde efectuar determinaciones tributarias suplementarias fundadas en una interpretación general adoptada con posterioridad a la operación gravada. Afirmó que desde la vigencia de la Ley 23.311 existió una interpretación uniforme y que el nuevo criterio aplicado constituía una ruptura ilegítima.

En forma subsidiaria, sostuvo que dicho criterio tampoco resultaba aplicable al caso. Finalmente, ofreció prueba, planteó el caso federal y solicitó que se hiciera lugar al recurso, dejándose sin efecto la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 205/214 vta. compareció la representación fiscal y contestó el traslado conferido, solicitando el rechazo de la demanda y la confirmación del acto administrativo recurrido, es decir, la Resolución DE PRLA N° 832/2017 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación SIGEA N° 13681-31-2006/3. En primer lugar, formuló una negativa genérica y reseñó lo actuado en sede administrativa, en tanto describió la actividad desarrollada por la actora. En segundo término sostuvo que los agravios invocados carecen de todo fundamento. En ese sentido, observó que las actuaciones tienen su origen en el ajuste de valor practicado en los términos de los artículos 1 y 8 del Acuerdo. Indicó además que, conforme a los antecedentes obrantes en el expediente, se encuentran reunidos los tres requisitos exigidos por el artículo 8.1.c) del Acuerdo para adicionar al valor en aduana los pagos efectuados en concepto de regalías conforme a los contratos de transferencia de tecnología celebrados por la actora.

Precisamente, sobre esa base, sostuvo que las regalías no estaban incluidas en el precio de importación declarado ante el servicio aduanero. Agregó que existía una relación directa entre las regalías y las mercaderías importadas, en tanto el devengamiento del canon se encontraba vinculado a la reventa de los productos. De igual manera, señaló que la condición de venta se hallaba implícita, al menos respecto de los productos provistos por los propios licenciantes. Al respecto, en cuanto a las operaciones con proveedores independientes, afirmó que las regalías también constituían condición de venta para la exportación al país de importación. Fundó esa tesitura en que el fabricante extranjero fijaba su precio de exportación sin incluir los costos del uso de los derechos de propiedad intelectual, dado que su cliente —la actora— asumía el pago del canon. De no ser así, el fabricante habría debido abonar los derechos de licencia, trasladando tal costo al precio de exportación.

En línea con lo expresado, precisó que el concepto de “regalía” a los fines del artículo 8 del Acuerdo comprende toda suma pagada por la cesión de derechos de propiedad intelectual vinculados con las mercaderías importadas, o por la licencia para su utilización. En respaldo de esta postura, citó normativa y directrices de la OMC y la OCDE.

En ese sentido, señaló que el primer requisito para la procedencia del ajuste consiste en que la importación involucre derechos de propiedad intelectual cuyo uso determine el pago de un canon no incluido en el precio declarado. Seguidamente, afirmó que también deben verificarse los restantes requisitos del artículo 8.1.c), esto es, que el canon guarde relación con las mercaderías importadas y que su pago constituya condición de venta para la exportación al país de importación. Respecto de este último requisito se invocó la Opinión Consultiva 4.10 del Comité Técnico de Valoración y consignó que el ajuste resultaba procedente aun en ausencia de vinculación jurídica entre vendedor y licenciante, en la medida que se

verificase un acuerdo en virtud del cual el primero no pueda concretar la venta si el comprador no paga el canon en favor del titular del derecho. En tal sentido, hizo hincapié que el licenciante ejercía control sobre el fabricante y suficiente para configurar la condición de venta. Así las cosas, señaló que el producto era específico del licenciante e incorporaba tecnología definida por este: que el proveedor era seleccionado por el licenciante e impuesto al comprador, existiendo incluso un contrato directo de fabricación y, además, que el licenciante controlaba tanto el proceso de producción como la consignación y el transporte de las mercaderías. De este modo, terminó observando que el pago de regalías constituyó condición de venta en los términos del artículo 8.1.c).

Por otro lado, destacó que no puede prescindirse del valor económico de la marca, en tanto constituye un activo esencial del producto importado. Al respecto sostuvo que no cabe presumir que la actora pudiera revender productos sin garantizar el respeto de los derechos de propiedad intelectual. Por ello mismo invocó el principio de primacía de la realidad comercial y afirmó que ninguna empresa podría comercializar productos con propiedad intelectual ajena sin asegurarse previamente el derecho de uso correspondiente.

En apoyo de esta postura, citó doctrina y jurisprudencia nacionales e internacionales. Finalmente, justificó la inclusión de los tributos reclamados (IVA, IVA adicional y Ganancias) como consecuencia directa del incremento de la base imponible derivado del ajuste, y afirmó que constituye deber del servicio aduanero su liquidación y percepción.

IV.- A fs. 199 y 215, este Tribunal tuvo por presentada a la representación fiscal, por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. Seguidamente, se abrió la causa a prueba y se produjo la pericial ofrecida por el actor. En este orden, y siguiendo la secuencia procesal de la causa, el Tribunal certificó que la prueba producida y declaró cerrado el período probatorio. Posteriormente, llamados los autos para alegar, obra el escrito del actor a fs. 316/322. Finalmente, a fs. 324 se pasan los autos a sentencia.

V.- Ahondando en las circunstancias de la causa y conforme surge de las actuaciones administrativas, no se encuentra controvertido que la Aduana le inició al actor un estudio de valor con el objeto de determinar "… si las regalías, cánones y/o derechos de licencia devengados en beneficio de licenciantes del exterior, con motivo de la importación de mercaderías bajo las marcas AVIA, NEVADOS y cualquier otra que fuera objeto de comercialización por parte de la firma en estudio, debieron adicionarse a los valores FOB de importación" (fs. 1 de las actuaciones administrativas). En este sentido, el capítulo "Antecedentes" de la Nota 527/11 (DV EMVI) de fecha 06/06/2011 ("Nota 527") es abundante en información relacionada con los contratos que el actor suscribió con las licenciantes del exterior.

En particular, de dicho informe surgen dos situaciones diferenciadas: (i) el Contrato de Transferencia de Tecnología registrado ante el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual bajo el número 10.886, firmado entre el actor y American Sporting Goods Corporation de Estados Unidos, correspondiente a las marcas AVIA, NEVADOS, YUKON, NICE SKATE SHOES, APEX RYKA, EVOS y TURNTEC; y, (ii) el Contrato de Transferencia de Tecnología registrado bajo el número 11.220 entre el actor y L.A. Gear Inc. de Estados Unidos, en relación con las marcas L.A. Gear® conjuntamente con FLASH diseño, L.A. LIGHTS y Diseño Starbust.

Sobre esa base, el servicio aduanero concluyó que CLADEN S.A. devengó regalías, entendiendo que “el monto de los cánones devengados debería ser añadido directamente al valor FOB de la mercadería involucrada”. Así las cosas, en la Nota 527, la División Empresas Vinculadas fijó los porcentajes que debían adicionarse al valor FOB de las destinaciones: (i) Año 2006: 5,21% s/FOB de los despachos de importación de productos documentados bajo licencia de L.A. Gear Inc.; (ii) Año 2007: 4,49% s/FOB de los despachos de importación de productos documentados bajo licencia de American Sporting Goods Corporation, y 15,79% s/FOB de los despachos de importación de productos documentados bajo licencia de L.A. Gear Inc.; (iii) Año 2008: 19,83% s/FOB de los despachos de importación de productos documentados bajo licencia de L.A. Gear Inc.; y, (iv) Año 2009: 23,73% s/FOB de los despachos de importación de productos documentados bajo licencia de L.A. Gear Inc. En este orden, las destinaciones comprendidas en dicho ajuste se encuentran detalladas en las planillas obrantes a fs. 10/28 de las actuaciones administrativas, correspondiendo las del año 2006 a fs. 10/13; las del año 2007, a fs. 14/20; las del año 2008, a fs. 21/25; y, finalmente, las del año 2009, a fs. 26/28.

Con base en lo anterior, los ajustes determinados en la Nota 527 fueron instrumentados mediante la Nota 536/11 (DV EMVI) de igual fecha, que ordenó la confección de los cargos cuyo importe total fue de USD 554.760,96 en concepto de derechos de importación, DIEM China, tasa de estadística e impuesto al valor agregado (IVA), y $ 718.253,84 en concepto de IVA adicional y percepción del impuesto a las ganancias, ambos importes con más los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero. Finalmente, dichos cargos fueron notificados al recurrente, quien interpuso contra ellos el recurso de impugnación previsto en los arts. 1053 y siguientes del Código Aduanero.

VI.- De este modo, delineado con precisión el escenario fáctico y el entramado argumentativo expuesto por las partes, el núcleo medular de la controversia jurídica radica en determinar si los importes pagados por el actor a los licenciantes extranjeros constituyen regalías que efectivamente operan como una condición de venta de las mercaderías importadas, en los términos del artículo 8.1 inciso c) del Acuerdo de Valor. Se trata, en esencia, de resolver si tales pagos, más allá de su denominación formal y su estructura contractual aparente, reflejan en la sustancia económica del negocio una vinculación directa y condicionante con la adquisición internacional de las mercaderías importadas, circunstancia que exige un análisis particularmente riguroso y profundo de la prueba incorporada al expediente. La cuestión subyacente es, en definitiva, interpretar si la aduana efectuó una valoración ajustada a derecho, consistente con el principio de verdad jurídica objetiva, o si, por el contrario, incurrió en un exceso interpretativo carente del necesario sustento probatorio y jurídico, tal como lo sostiene enfáticamente la empresa recurrente. En síntesis, el interrogante jurídico que reclama urgente respuesta es el siguiente: ¿constituyen los pagos efectuados regalías que efectivamente operan como una verdadera condición de venta, suficiente y debidamente acreditada, capaz de legitimar su incorporación al valor en aduana según el Acuerdo de Valoración del GATT, o se trata, por el contrario, de pagos independientes, desvinculados causalmente de las operaciones internacionales de compra y, por ende, improcedentes para realizar el ajuste aduanero?

VII.- Precisado lo anterior, corresponde preliminarmente indicar que en el presente caso resultan aplicables las consideraciones que expuse en mi voto de la causa N° 39.752-A “PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L c/ DGA s/ recurso de apelación, sentencia del 9/06/2025 (INLEG-2025-62072025-APN-VOCXXI%2523TFN). En esa oportunidad, sostuve que la noción de *condición de venta* prevista en el art. 8.1.c) del Acuerdo de Valoración debe ser interpretada conforme a la **verdad económica** y no al

mero formalismo contractual. En efecto, entendí que las regalías deben integrarse al valor en aduana cuando constituyen un requisito indispensable para la concreción de la operación.

En consecuencia, este Tribunal, reafirma la necesidad de interpretar dicho concepto de manera funcional, sustancial y acorde con la realidad económica. De este modo, se asegura no solo respeta la letra del Acuerdo, sino que honra su espíritu, impidiendo que artificios formales desvirtúen la correcta determinación del valor en aduana.

Al mismo tiempo, entiendo adecuado recordar que en el Acuerdo subyace un principio general de autonomía de la voluntad entre las partes, reconociendo que el precio de transacción acordado libremente refleja, en la mayoría de los casos, el valor real de las mercaderías. Efectivamente, este principio empodera la autonomía de la voluntad al considerar, como regla general, el precio realmente pagado o por pagar en las transacciones comerciales entre el comprador y el vendedor, siempre que se cumplan ciertas condiciones. No obstante, el Acuerdo establece excepciones que limitan este principio de autonomía para garantizar una valoración justa y objetiva a efectos aduaneros, tales como la prohibición de precios condicionados por elementos no mensurables, el retorno de fondos al vendedor sin ajustes precisos, o la influencia de una relación vinculada entre las partes.

De este modo, el Acuerdo respeta la autonomía de las partes, pero la sujeta a condiciones que aseguran la transparencia y legitimidad del precio declarado en aduana. Justamente, el artículo 8 del Acuerdo resulta especialmente relevante en este contexto, ya que establece que, para calcular el valor en aduana, además del precio efectivamente pagado por las mercancías, deben añadirse ciertos costos adicionales.

En particular, el aludido artículo menciona que deben sumarse los cánones y derechos de licencia que el comprador debe pagar, de manera directa o indirecta, como una condición para poder adquirir dichas mercancías. Esta disposición se aplica siempre que dichos pagos no estén ya incluidos en el precio pagado o por pagar. De este modo, el artículo 8 busca asegurar que el precio declarado refleje el verdadero costo para el comprador, incluyendo cualquier pago que constituya una condición necesaria para la transacción.

VIII.- Desde esta perspectiva, la determinación de si las regalías constituyen una condición de venta exige la reconstrucción de un hecho complejo. En efecto, no se trata solo de un ejercicio técnico, sino de un proceso interpretativo que debe conferir sentido jurídico a las pruebas y a las circunstancias del caso. Por ello, la disputa sobre si las regalías son una “condición de venta” según el Acuerdo obliga a reflexionar sobre el papel de los tribunales y de las autoridades administrativas en la delimitación de hechos jurídicos de especial complejidad.

En ese sentido, cabe destacar que, cuando la determinación de un hecho se convierte en la cuestión central de un litigio, lo que está en juego es la legitimidad misma del modo en que se interpretan y aplican las normas generales a un caso particular. Por consiguiente, en materia aduanera y tributaria, la reconstrucción de los hechos adquiere una relevancia especial, ya que impacta directamente en los derechos y obligaciones de los administrados, así como en la recaudación fiscal y en el control del comercio exterior.

De allí que, para garantizar la objetividad y la precisión en la administración de justicia, resulta imprescindible que la reconstrucción fáctica se funde en criterios claros, consistentes y razonados. Precisamente solo de esa forma puede asegurarse que las resoluciones dictadas se encuentren ajustadas a

derecho y preserven el equilibrio entre la potestad de control del Estado y la seguridad jurídica de los operadores.

En consecuencia, en cuanto aquí es de específico interés, a fin de determinar si las regalías constituyen una condición de venta en el contexto del presente caso, resulta fundamental acudir tanto a pruebas documentales como a evidencias de comportamiento comercial. Al unísono es importante reparar que, en el ámbito contencioso-administrativo, el estándar de prueba aplicable para determinar si las regalías constituyen una condición de venta es –como vengo diciendo-, el de la preponderancia de la evidencia, lo cual no exige demostrar con certeza absoluta la conexión entre dichas regalías y la operación de venta. En pocas palabras, este estándar implica que basta con que la evidencia presentada muestre que es más probable que la relación exista que no, porque a diferencia del proceso penal, en el cual el estándar de prueba demanda un grado de certeza elevado —la culpabilidad debe probarse "más allá de toda duda razonable"—, en el proceso contencioso-administrativo el objetivo es establecer una probabilidad mayoritaria.

En términos más claros, este Tribunal entiende que la preponderancia de la evidencia es el estándar adecuado, dado que las controversias en este ámbito generalmente versan sobre relaciones patrimoniales y obligaciones administrativas, en lugar de derechos fundamentales cuyo resguardo exigiría un mayor nivel de certeza. Así, este estándar permite una evaluación flexible y proporcional a la naturaleza de la controversia, basada en el equilibrio de probabilidades y en el conjunto de pruebas documentales y de comportamiento comercial que obren en el expediente. En consecuencia, al aplicar la preponderancia de la evidencia en el caso presente, este Tribunal bien puede considerar que los pagos de regalías constituyen una condición de venta si las pruebas aportadas en su conjunto permiten concluir que, en su mayoría, es más probable que dichos pagos estén relacionados con la venta de los productos que no lo estén.

IX.- Así las cosas, y antes de ingresar al examen de fondo, corresponde efectuar algunas observaciones sobre el caudal probatorio incorporado a las actuaciones. En este sentido, es pertinente detenerse en la prueba ofrecida por el actor en el recurso de impugnación presentado en sede administrativa, que consistió esencialmente en la Actuación 13681-31-2006 (Estudio de Valor de las importaciones de la empresa correspondientes al período 2006-2009 que –según dichos del actor-, incluían estados contables, y, en particular, los contratos de licencia; una nota emitida por el licenciante LA Gear; y, de manera subsidiaria, la reserva de presentar nuevos ejemplares o copias en caso de extravío o falta de agregación de las actuaciones ofrecidas. Asimismo, se reservó la posibilidad de acompañar notas de los proveedores, lo que permitió durante la sustanciación del procedimiento incorporar las notas de los vendedores Monna Calçados Ltda. y Shenzhen Roen Industrial, obrantes a fs. 87/96 de las actuaciones sustanciadas en sede aduanera.

Siguiendo la secuencia del expediente administrativo, el servicio aduanero tuvo por agregada la documentación presentada. Respecto del pedido de la actora para que se requiriera a la División Empresas Vinculadas la remisión del Estudio de Valor 2006-2009, la Aduana reconoció que, dado que dicha documentación podría servir para el análisis de períodos posteriores, intimó al actor a que en el plazo de quince días acompañara la documentación que estimara pertinente, con la advertencia de que, en caso contrario, el trámite continuaría sin ella.

En respuesta a la intimación, el actor reiteró el pedido para que la División Empresas Vinculadas remitiera el Estudio de Valor, sosteniendo que la negativa a incorporarlo afectaba su derecho de defensa. Al mismo tiempo, aclaró que solo conservaba copias parciales de los antecedentes y procedió a presentar los que obraban en su poder, los cuales fueron agregadas a las actuaciones administrativas.

De la revisión de esta documentación se desprende que el único contrato acompañado por el actor en aquella ocasión fue el celebrado con el titular de la marca American Sporting Goods Corporation, suscripto el 1° de agosto de 2004, junto con las notas previas que regían la relación entre las partes antes de dicho instrumento. Sin embargo, no fue aportado el contrato suscripto con LA Gear el 14 de junio de 2005, a pesar de tratarse de un antecedente directo, esencial para la evaluación del caso y que solo el importador podía proveer desde el inicio, lo que evidencia una falta de colaboración sustancial en la producción de la prueba.

En efecto, el importador aportó únicamente uno de los contratos relevantes y omitió presentar el restante, pese a que ambos integraban el conjunto documental que respaldaba su posición, insistiendo durante todo el trámite en que la negativa del servicio aduanero a remitir el expediente afectaba su derecho de defensa.

Ahora bien, si bien ninguna limitación existe para que la parte requiera la remisión de actuaciones cuando considera que en ellas obran elementos favorables a su pretensión, si dicha remisión no se efectúa o resulta incompleta, ello no habilita a la parte a desentenderse de la carga probatoria que le corresponde, especialmente respecto de documentación que se encuentra bajo su exclusiva disponibilidad. Con mayor razón, cuando lo omitido es un contrato cuya producción siempre dependió de la parte y cuya relevancia para la decisión del caso resulta indiscutible. Por ello, la sola conducta del servicio aduanero de no incorporar el expediente completo no exime al importador de presentar un antecedente directo y sustancial que, pese a encontrarse en su poder, decidió no acompañar, limitando así la posibilidad de este Tribunal de efectuar una valoración probatoria integral.

X.- Continuando con el análisis del caudal probatorio de autos, corresponde ahora adentrarse en la prueba ofrecida ante este Tribunal. En primer término, resulta pertinente destacar que las actuaciones administrativas registradas bajo el número 13681-31/2006/03 fueron acompañadas por la Aduana al contestar el traslado conferido, conteniendo únicamente las copias que la propia parte había aportado en sede administrativa y no otros elementos adicionales. En este marco, al abrirse la causa a prueba mediante la providencia de fs. 216 y ponerse dichas actuaciones a disposición del actor, este nada manifestó, ni siquiera hizo uso de la reserva oportunamente formulada para adjuntar nuevos ejemplares de los documentos que ya había acompañado o de las copias e informes que decía conservar.

Asimismo, dando curso al pedido del actor, este Tribunal dispuso la producción de prueba pericial. El perito, al evacuar su informe, sostuvo que las regalías adicionadas por la Aduana a favor de LA Gear coincidían con los registros de la empresa, aunque aclaró que no existía un detalle contable que identificara el origen específico de cada pago.

A raíz de esta presentación, el Tribunal confirió traslado a las partes por el término de ley, lo que dio lugar a la petición del actor solicitando aclaraciones. De dicha solicitud se confirió traslado al perito, quien en respuesta presentó un escrito en el que reemplazó una de las conclusiones de su dictamen pericial contable,

señalando que “se puede concluir que las regalías computadas por la Aduana como abonadas a favor de LA Gear por TODOS los conceptos por los cuales CLADEN S.A. debía pagarle regalías (importaciones y ventas de productos con o sin componentes importados) se corresponden con las constancias obrantes en la empresa. No teniendo documentación contable que detalle el concepto específico generador de cada una de las regalías sino montos globales de pagos de regalías”.

En cuanto a la prueba documental de autos obra carta del licenciante LA Gear que, en síntesis, señala que el importador produce calzado con su marca únicamente en fábricas seleccionadas por el propio importador, sobre las cuales aquel no tiene propiedad ni control directo o indirecto. Señaló además que ninguna de dichas fábricas mantiene vínculo alguno con él y que su intervención se limita a aprobar o rechazar la calidad y el diseño de los productos propuestos por el importador para su fabricación y comercialización en el territorio autorizado.

Adicionalmente hallamos como prueba documental un conjunto de declaraciones de fabricantes y diseñadores que trabajaron con el importador, de las cuales surge que, de acuerdo con los dichos de los fabricantes, en su país no existe registro de marcas que limite la fabricación o exportación de los productos vendidos, ni se requiere autorización distinta de la orden de compra y las condiciones comerciales habituales. Al mismo tiempo, las declaraciones indicaron que los productos confeccionados desde 2005 en adelante llevaron los diseños, nombres y marcas indicados por el propio importador, sin otra intervención, y los fabricantes destacaron no tener relación contractual alguna con el licenciante ni conocimiento de acuerdos celebrados entre este y el importador. Manifestaron asimismo que el único precio abonado era el facturado por las mercaderías, sin exigirse pagos adicionales ni para ellos ni para terceros. El propio importador declaró que diseñó el calzado en Argentina con plena autonomía -destacando incluso que los desarrollos siguieron tendencias internacionales- y que luego los producía en distintas plantas de China, Brasil, Vietnam o en el ámbito local, sin injerencia del licenciante en la elección de proveedores ni en el desarrollo creativo, acompañando certificación notarial de la página web de la empresa con los modelos. Algunas declaraciones indicaron que en algunos casos podían proponer modelos propios, -acompañando fichas técnicas e imágenes de los modelos diseñados en distintos períodos- y que nunca fueron inspeccionados por el licenciante.

XI.- Dicho lo anterior, considero indispensable continuar mi análisis con la descripción de la relación contractual efectuada por la División Empresas Vinculadas a través del Estudio de Valor involucrado en el presente caso. En este marco, corresponde distinguir con claridad las dos situaciones de autos. Es decir, por un lado, la derivada del Contrato de Transferencia de Tecnología firmado entre el actor y American Sporting Goods Corporation de Estados Unidos, correspondiente a las marcas AVIA, NEVADOS, YUKON, NICE SKATE SHOES, APEX RYKA, EVOS y TURNTEC; y, por otro lado, la que surgió del Contrato de Transferencia de Tecnología firmado entre el actor y L.A. Gear Inc. de Estados Unidos, en relación con las marcas L.A. Gear® conjuntamente con FLASH diseño, L.A. LIGHTS y Diseño Starbust.

En cuanto a la primera situación, resulta pertinente señalar que la descripción pormenorizada del contrato celebrado con American Sporting Goods Corporation obra a fs. 2/3 de las actuaciones administrativas. Al mismo tiempo, como dicho documento también fue agregado por el actor conforme manifesté anteriormente, esto también permitió a este Tribunal el examen de sus cláusulas. Así las cosas, advertí con claridad que ciertas previsiones exceden el mero resguardo de la marca y se proyectan directamente sobre

la posibilidad misma de comercializar los productos. En efecto, la cláusula 11.1.4 establece que, extinguida la licencia, el importador sólo podrá vender el inventario existente, quedando prohibida toda nueva producción o adquisición de mercadería con la marca. Del mismo modo, las cláusulas que otorgan al licenciante la facultad de rescindir por incumplimientos en el uso de la marca implican, dada la unidad en la persona del licenciante y del propio vendedor, la pérdida efectiva de acceso a los bienes. A su vez, la opción de recompra prevista en la cláusula 11.1.5 evidencia que la compraventa no es autónoma ni independiente de la licencia dado que la vigencia del contrato determina no sólo la comercialización en destino, sino también la disponibilidad misma del inventario en caso de rescisión. Estas previsiones, en conjunto, muestran que la vigencia del contrato era determinante no sólo para usar la marca, sino para mantener la posibilidad misma de disponer de mercadería con ella identificada.

La propia letra del contrato confirma esta unidad al consignar que AVIA posee o controla, a través de licencias u otros medios, los derechos relativos al diseño, fabricación, comercialización, distribución y venta de los productos, junto con la reputación comercial asociada. En este sentido, no se trata de un tercero ajeno que tutela una marca, sino del mismo sujeto que provee las mercaderías y que condiciona su disponibilidad a la observancia de las pautas contractuales.

A mayor abundamiento, y más allá de las previsiones sobre rescisión, el contrato también impuso exigencias económicas de otra índole. En efecto, la presencia en el contrato de exigencias de compras mínimas previstas en la cláusula 4.3, obligan al importador a adquirir un volumen mínimo de mercadería en determinado período. De manera que no apuntan solo a la continuidad de la licencia, sino a forzar un flujo de compraventas reales. Por consiguiente, la licencia no se limita a habilitar el uso de la marca, sino que transforma en obligatoria la compraventa de mercadería. Además, la cláusula 2 establece la exclusividad territorial, obligando al importador a comercializar únicamente productos con marca AVIA, mientras que la cláusula 4.5 impide la venta de productos de marcas competidoras sin consentimiento previo de la licenciante. Estas disposiciones demuestran que la actividad de compraventa quedaba directamente condicionada al contrato de licencia, sin que el importador pudiera separar su negocio de la órbita impuesta por el licenciante. Del mismo modo, la cláusula 5 confiere a AVIA –entre otras cuestiones– la potestad de aprobar o desaprobar las muestras y diseños antes de su producción, lo que constituye un control directo sobre la posibilidad misma de que los bienes se fabriquen y se comercialicen, configurando una verdadera condición de venta.

En su conjunto, todas estas previsiones demuestran que CLADEN no podía adquirir ni vender productos AVIA sin estar sometido a las condiciones del contrato de licencia; que dicho contrato condicionaba no sólo el uso de la marca, sino también las obligaciones de compra, la aprobación de los diseños y la disposición misma del inventario; y, en consecuencia, que la rescisión o caducidad impactaba directamente en la continuidad de las operaciones comerciales. En suma, el contrato regula en forma expresa condiciones que subordinan la compraventa a la vigencia de la licencia, lo cual encuadra en el supuesto previsto en el artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valor, en tanto el pago de las regalías constituye una auténtica condición de venta por cuanto sin la licencia no había mercadería disponible para importar ni comercializar.

Cabe agregar que la propia conducta del importador corrobora esta conclusión. En efecto, de la información recolectada por el servicio aduanero —que no fue rebatida por el recurrente— surge que,

respecto de las importaciones amparadas por este contrato, el importador ya había autoajustado el precio declarado de sus importaciones incorporando regalías a las bases imponibles de las importaciones registradas durante los años 2006, 2008 y 2009, lo que arrojó un ajuste del 0% por no quedar regalías pendientes de ajustar. Distinta fue la situación en el año 2007, en el que el ajuste autopracticado resultó inferior a las regalías efectivamente devengadas, motivo por el cual la Aduana determinó —mediante la fórmula obrante a fs. 5 de las actuaciones administrativas— un ajuste del 4,49% sobre el remanente de regalías pagadas, pero no autoajustadas.

Este dato resulta revelador porque en sus operaciones con American Sporting Goods Corporation —en donde este último, conforme surge de todas las copias de los despachos de importación agregados por el actor en las actuaciones administrativas, adquirió el doble carácter de vendedor y licenciante— el importador autoajustó voluntariamente los precios declarados en función de las regalías abonadas al licenciante del exterior. Y aunque respecto del año 2007, como vengo explicando, quedó un remanente sin ajustar, lo que motivó la determinación aduanera, la conducta del propio importador confirma que él mismo reconocía la necesidad de adicionar las regalías al valor en aduana, tratándolas como un componente inseparable del precio de importación.

Finalmente, corresponde destacar que, si bien el actor apeló la totalidad del cargo formulado por las operaciones del año 2007, en el escrito de apelación presentado ante este Tribunal Fiscal no efectuó consideración alguna respecto del contrato aquí analizado, limitándose a cuestionar el ajuste en abstracto y en forma genérica.

En definitiva, tanto las cláusulas contractuales como la conducta del importador evidencian que la compraventa estuvo subordinada a la licencia. Por ello, considero que el cargo formulado en lo que respecta a las importaciones del año 2007 correspondientes al licenciante American Sporting Goods Corporation debe ser confirmado.

XII.- Puesto a analizar la situación derivada del contrato suscripto con LA Gear, es menester señalar que la descripción efectuada por el servicio aduanero tanto del contrato celebrado con American Sporting Goods Corporation como del suscripto con LA Gear fue realizada con el mismo grado de detalle. En el primer caso, como el contrato de American Sporting Goods Corporation obra agregado al expediente, pude confrontar directamente las cláusulas con el informe aduanero, lo cual refuerza la solidez de la descripción. En el segundo caso, referido a LA Gear, al no haberse acompañado el contrato, esa confrontación directa no fue posible. Sin embargo, corresponde igualmente reconocer valor a la caracterización efectuada por el servicio aduanero, pues mantiene la misma precisión y detalle.

Aceptar un razonamiento distinto implicaría —por vía del absurdo— sostener que los actos administrativos dictados sobre la base del informe de la División Empresas Vinculadas tendrían eficacia únicamente cuando el documento que les dio origen se encontrara físicamente agregado al expediente, aun cuando el servicio aduanero lo haya tenido a la vista y descrito al momento de emitir su pronunciamiento. Ello sería tan ilógico como invalidar una resolución fundada en un informe técnico exhaustivo solo porque el objeto examinado ya no se encuentra disponible para una nueva inspección, pese a que el informe original contiene todos los elementos que sustentaron la decisión.

En este orden de ideas, y conforme al artículo 7 inciso b) y e) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Nº 19.549, el acto deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo y deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.

En ese sentido, cuando el servicio aduanero incorporó en su nota la descripción del contrato de LA Gear, esa descripción pasó a formar parte de los antecedentes formales del procedimiento, integrando la motivación de los actos administrativos posteriores.

Tal como vengo señalando, el contrato firmado con LA Gear no se encuentra agregado en autos, lo cual obliga a reflexionar sobre la doctrina de la carga dinámica de la prueba. En efecto, quien se encuentra en mejores condiciones de aportar un elemento esencial debe hacerlo. Y en el caso, el actor estaba en posición privilegiada para aportar el contrato firmado con LA Gear y optó por no hacerlo. En este contexto, la ausencia de colaboración de su parte no puede neutralizar el valor de un acto administrativo que se dictó con motivación suficiente y con base en la información a la que el servicio aduanero tuvo acceso legítimo.

Aceptar lo contrario sería tanto como invertir la carga probatoria, permitiendo que quien retiene o no presenta la documentación clave pretenda invalidar un acto motivado alegando precisamente la falta de ese documento. Tal enfoque no solo contradiría la carga dinámica, sino que erosionaría la eficacia del procedimiento administrativo, premiando conductas procesales obstruccionistas.

En efecto, tal como se ha manifestado en los considerandos que inician la presente decisión, el actor acompañó en las actuaciones administrativas documentación que, de manera elíptica, hacía referencia a que en algún momento de la investigación de valor había aportado ambos contratos. De esa circunstancia resultó que el suscripto con American Sporting Goods Corporation efectivamente obra en autos, mientras que el celebrado con LA Gear no se encuentra agregado. Menos comprensible aún resulta esta ausencia si se repara en que la casi totalidad de los cargos formulados —con excepción de la pequeña parte atribuida a la diferencia de tributos proveniente del contrato con American Sporting Goods Corporation— tienen origen precisamente en el contrato con LA Gear.

Si bien —como se viene señalando— la parte tiene el derecho de ofrecer la prueba en la forma que entienda más efectiva para sostener sus peticiones, no puede soslayarse que también podría haber acompañado el contrato con LA Gear del mismo modo en que lo hizo con el de American Sporting Goods Corporation, máxime si se trata de una pieza sustancial para el análisis de la cuestión planteada en autos. En este entendimiento, la omisión de incorporarlo permite advertir cierta desatención frente a un elemento cuya relevancia probatoria es indiscutible y cuya ausencia, en el marco de la carga dinámica de la prueba, recae sobre quien se encontraba en mejores condiciones de aportarlo.

En ese contexto, la falta de colaboración del actor no puede utilizarse para desmerecer un acto administrativo motivado, cuya descripción del contrato de LA Gear —incluida en una nota del servicio aduanero— formó parte de los antecedentes quesustentaron su dictado. Pretender lo contrario equivaldría a habilitar que la omisión voluntaria de la parte interesada genere un vacío probatorio artificial para impugnar la decisión, con el consiguiente riesgo de premiar conductas procesales que no se ajustan al

deber de cooperación.

Sin perjuicio de lo expuesto, corresponde también señalar que el servicio aduanero —aun cuando su acto fue motivado en la descripción del contrato con LA Gear que tuvo a la vista— no acompañó dicho instrumento al expediente. Tal circunstancia, si bien no afecta la validez del acto por haberse fundado en antecedentes existentes al momento de su dictado, muestra que la omisión documental no fue exclusiva del actor.

No obstante, en la comparación de urgencias procesales, la carga de aportarlo resultaba mayor para la parte recurrente, en tanto su pretensión impugnatoria descansaba precisamente en la valoración de ese contrato. La Aduana, por su parte, pudo —y quizá debió— incorporarlo para completar el acervo probatorio, pero su falta no neutraliza el hecho de que contó con el documento al momento de decidir y lo describió con detalle en la nota que integra los fundamentos del acto.

XIII.- Frente a la situación descripta precedentemente, y en virtud del principio de verdad jurídica objetiva que rige el procedimiento ante este Tribunal, corresponde señalar que me veo obligado a desentrañar el sentido y alcance de la relación contractual sobre la base del conjunto de los elementos efectivamente disponibles en autos.

De este modo, dicho análisis deberá construirse a partir de las referencias contenidas en los actos administrativos, la prueba documental incorporada por la actora y las argumentaciones formuladas por ambas partes, aun cuando ellas se presenten de modo fragmentario, siempre que permitan reconstruir con razonable precisión la arquitectura funcional y económica del vínculo que sirve de sustento al ajuste impugnado.

En tal contexto, la verdad del caso habrá de reconstruirse desde la coherencia de los fragmentos, el peso de los argumentos y la luz que proyecta el principio de razonabilidad sobre las sombras de lo no probado.

Al respecto, no puede soslayarse que, en casos como el presente en los que se discute la procedencia de un ajuste de valor fundado en el pago de regalías, y dicho ajuste se apoya en la existencia de contratos de licencia o transferencia tecnológica, la ausencia de estos, en su versión íntegra, ha sido frecuentemente invocada por la parte apelante como causa invalidante del ajuste fiscal.

Sin embargo, este Tribunal ha sostenido de manera constante —en línea con lo resuelto, entre otros, en los precedentes “World Sport SRL c/ DGA” (Expte. Nº 36.642-A) y “Papelería Francesa S.A. c/ DGA” (Expte. Nº 37.221-A)— que la omisión en la agregación completa del contrato no puede, por sí sola, erigirse en fundamento suficiente para desestimar un ajuste, cuando el contenido relevante del instrumento puede ser reconstruido con razonable precisión a partir de fuentes indirectas, fragmentos reproducidos en actos administrativos, o citas no controvertidas por las partes.

En efecto, ya se ha sostenido en esas oportunidades que la obligación tributaria aduanera es esencialmente reglada y exige la reconstrucción precisa de los hechos para alcanzar una verdad objetiva, sin limitarse exclusivamente a las manifestaciones formales de las partes. Por ello, resulta indispensable determinar si efectivamente el importador adquirió los productos licenciados, qué motivaciones económicas respaldaron dicha decisión y cuál fue el rol específico desempeñado por la marca o tecnología licenciada en el proceso

de importación.

Se advierte, entonces, que esta mirada responde a una concepción profunda de la función judicial en materia aduanera, que demanda valorar los hechos con arreglo a la verdad jurídica objetiva lo que no puede quedar obstruido por la ausencia de una prueba formal, cuando el contenido sustancial puede inferirse de los elementos disponibles. Ello es así, porque el ajuste aduanero no resulta una ficción matemática, sino el reflejo de una realidad económica que debe ser reconstruida con seriedad, aun frente a carencias probatorias atribuibles a las partes.

En esa misma línea, recientemente afirmé en el caso “World Sport SRL” que la ausencia de una prueba absoluta sobre la condición de venta no justifica per se la revocación automática del ajuste aduanero cuando existen indicios sólidos y coherentes que no han sido adecuadamente refutados, por cuanto tales indicios pueden generar presunciones razonables suficientes para sostener válidamente el ajuste realizado por la Aduana.

Por consiguiente, y sin desconocer que la falta de agregación del contrato constituye un déficit que debiera haberse subsanado, corresponde reiterar —como criterio de este voto— que la ausencia del instrumento contractual no impide el análisis de la relación jurídica subyacente, siempre que el contenido relevante pueda ser reconstruido con verosimilitud y que dicha reconstrucción sea objeto de un análisis razonado, imparcial y jurídicamente fundado.

XIV.- En continuidad con lo expuesto, es del caso mencionar que a fs. 3 de las actuaciones administrativas el servicio aduanero indicó las características relevantes del contrato suscripto con LA Gear, señalando, en esencia, que con sujeción a y como condición de que la licenciataria cumpla en todo momento con las restricciones, limitaciones, reservas y demás disposiciones contractuales, LA Gear autorizaba a la licenciataria, durante el plazo, a utilizar las marcas licenciadas en relación con la fabricación, publicidad, comercialización, promoción y venta de los productos licenciados exclusivamente dentro de los canales de distribución en el territorio. En esa autorización, el derecho continuo de la licenciataria de ejercer cualesquiera de los derechos conferidos se hallaba expresamente condicionado a que cumpliera con las ventas mínimas netas por categoría para cada uno de los años contractuales y, en general, con el cumplimiento íntegro del contrato. Asimismo, se establecía que ningún producto licenciado o material de cualquier naturaleza que contuviera las marcas podía ser fabricado, vendido, distribuido o promocionado sin el previo consentimiento por escrito de la licenciante.

Del examen de estas cláusulas contractuales surge con claridad que la autorización conferida por la licenciante no era autónoma ni incondicionada, sino que se encontraba subordinada al cumplimiento permanente de las restricciones, limitaciones y disposiciones del contrato. En particular, el ejercicio mismo de los derechos de la licenciataria se hallaba condicionado a alcanzar ventas mínimas netas por categoría en cada año contractual, de manera que la vigencia de la licencia no se limitaba a tutelar el uso de la marca, sino que obligaba a generar un flujo efectivo de operaciones comerciales sobre las que necesariamente se devengaban regalías. Del mismo modo, la previsión según la cual ningún producto con la marca podía ser fabricado, vendido, distribuido o promocionado sin el consentimiento escrito de la licenciante demostraba que el acceso mismo a la mercadería de marca —y, por ende, a la posibilidad de importarla y comercializarla— dependía de la voluntad de esta última.

Estas disposiciones, por lo tanto, no se agotan en un resguardo formal del intangible, sino que proyectan sus efectos directos sobre la compraventa internacional, configurando auténticas condiciones de venta en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo de Valor del GATT. En efecto, sin el pago de regalías y sin el cumplimiento de los compromisos de volumen y consentimiento previstos, la operación de importación resultaba jurídicamente inviable, pues no existirían mercaderías autorizadas para su comercialización en el territorio.

XV.- En este contexto, corresponde analizar la declaración del licenciante obrante a fs. 65/68 de las actuaciones administrativas. En efecto, dicha declaración agregada como prueba documental incluye, en esencia, cuatro afirmaciones: que el importador estaba autorizado y había fabricado calzado con la marca; que lo hizo exclusivamente en fábricas elegidas por él; que el licenciante no era propietario ni controlaba directa o indirectamente esas fábricas; y que se limitaba a aprobar o desaprobar la calidad y el diseño del calzado propuesto. En este marco, el documento reconoce la existencia de un vínculo de licencia, aunque procura minimizar su alcance.

Ahora bien, el texto parece orientado a sostener que no existe una condición de venta porque no hay relación estructural con los fabricantes y porque el licenciante no determina proveedores ni precios. No obstante, no aborda el punto central que es si para poder importar y comercializar los productos con la marca, el importador estaba obligado a pagar regalías.

De este modo, el acento se coloca en negar toda injerencia en la fabricación y en presentar la relación como si se tratara de un mero control de calidad, aislado de la compraventa. Es más, insiste en que el importador elige libremente las fábricas sin control de su parte, que no tiene relación alguna con los fabricantes ni los controla directa o indirectamente y que su rol se limita a aprobar o desaprobar diseños y calidad del calzado propuesto. En esa dirección, esta nota no es el contrato ni lo suple, sino una manifestación unilateral del licenciante. De hecho, posee un valor meramente declarativo, sin fuerza negocial, y en términos procesales supone baja eficacia probatoria ya que no basta por sí sola para excluir un ajuste de valor.

En comparación, la confrontación de ambas fuentes evidencia un contraste decisivo. En efecto, mientras el contrato condiciona de manera expresa el derecho de la licenciataria a obligaciones económicas como las ventas mínimas y al consentimiento escrito previo para fabricar o vender, la declaración unilateral intenta reducir el alcance de la licencia a un control formal, omitiendo las cláusulas centrales que estructuran la relación. Incluso, la propia frase de la declaración —“de conformidad con la licencia otorgada al importador”— admite que la relación está regida por el contrato, lo que confirma que la manifestación efectuada en la carta es incompleta y no refleja las condiciones sustanciales previstas.

En consecuencia, la valoración probatoria debe priorizar el contrato, por ser el instrumento que regula jurídicamente la relación. En este sentido, el contrato demuestra que las regalías constituyen condición de venta ya que sin su pago y sin el cumplimiento de las cláusulas de ventas mínimas y consentimiento previo, la importación resultaba jurídicamente inviable, porque no existirían mercaderías autorizadas. Por el contrario, la declaración unilateral carece de entidad suficiente para desvirtuar esta conclusión, ya que omite los compromisos esenciales y se limita a remarcar la autonomía de las fábricas, aspecto que no es suficiente para excluir la configuración de la condición de venta.

En síntesis, el contraste refuerza la posición aduanera en el sentido de que el contrato muestra con claridad la subordinación de la compraventa a la licencia, mientras que la carta —aun emanada del mismo licenciante— no pasa de ser un intento de minimizar ese vínculo, sin eficacia para excluir el ajuste previsto en el artículo 8.1.c).

XVI.- Al análisis que vengo desarrollando deben sumarse las declaraciones de fabricantes y diseñadores. En efecto, el eje común de estas declaraciones es transmitir la idea de que el importador es autor de los diseños o los recibe de los fabricantes, que el licenciante no interviene en la elección de proveedores ni en la producción, que el precio facturado por los fabricantes es el único precio abonado y que no existen registros de marcas que limiten la fabricación en el país de origen. En otras palabras, el relato intenta desdibujar la subordinación jurídica al licenciante y presentar al importador como creador autónomo de los diseños.

En este marco, se conecta un punto adicional cual es el interés de alegar “diseño propio”. En efecto, el importador procura sostener que no depende del licenciante para la creación de los productos y que, por ende, las regalías no estarían vinculadas a un intangible aportado para la producción, sino a la marca como elemento accesorio. Es decir, busca desvincular el pago de regalías del proceso productivo para evitar que sea considerado “condición de venta” bajo el art. 8.1.c).

Sin embargo, este argumento se debilita porque, aun si se admitiera que los diseños fueran propios, el contrato prevé que el licenciante conserva la facultad de aprobar o rechazar los modelos. De este modo, ese poder de veto convierte igualmente a la regalía en condición de venta ya que, sin aprobación, el producto no puede comercializarse con la marca.

Además, esta defensa abre otro flanco, porque si los diseños fueran realmente propios, el importador no solo debería haber afirmado su autoría, sino también acreditado que fueron efectivamente realizados en la Argentina. Y es que, de no ser así, podrían encuadrarse como “trabajos de ingeniería o diseño efectuados fuera del país de importación y necesarios para la producción” (art. 8.1.b) iv)), con lo cual lo que intenta presentarse como prueba de autonomía terminaría habilitando un ajuste adicional y exigiría un esfuerzo probatorio mayor.

En cuanto al valor probatorio, estas cartas constituyen testimoniales de parte interesada, provenientes de proveedores y diseñadores que dependen comercialmente del importador, con imparcialidad limitada. Así, repiten casi de manera uniforme fórmulas como “diseños libres”, “no inspeccionados por el licenciante”, “precio facturado único”, lo que sugiere que son documentos preparados para un expediente más que testimonios espontáneos. En definitiva, no acreditan que el uso de la marca en Argentina estuviera liberado de regalías, ya que la referencia a la inexistencia de registros en países de origen carece de relevancia frente al régimen marcario argentino.

En la misma línea, la declaración del importador y la certificación notarial de su página web constituyen pruebas auto-referenciales sin valor autónomo. En efecto, acreditan la existencia de modelos exhibidos en línea, pero no prueban independencia creativa ni neutralizan la subordinación contractual a la licencia.

Por consiguiente, las declaraciones de fabricantes, aunque coincidan en que nunca fueron inspeccionados por el licenciante y que los diseños eran libres o de autoría del importador, no modifican lo central que es

que las mercaderías se comercializaban bajo la marca licenciada. En rigor, estas pruebas apuntan a lo accesorio (quién diseñó los modelos, cómo se eligieron los proveedores), pero no desvirtúan lo decisivo que es que para vender con la marca era indispensable la licencia y que esa licencia imponía regalías como condición de venta.

En clave del art. 8.1.c), lo determinante no es la autoría de los diseños ni la elección de proveedores, sino que el pago de regalías constituía condición para que las mercaderías pudieran portar la marca licenciada y ser comercializados en el territorio. En ese sentido, el propio licenciante ya admitió que aprueba o desaprueba diseños y calidad y por lo demás, el desconocimiento del contrato por parte de los fabricantes resulta lógico ya que, al no ser parte en la relación de licencia, su ignorancia no puede tener valor exculpatorio.

En conclusión, el contrato demuestra que las regalías son condición de venta; la carta unilateral del licenciante es incompleta y de bajo valor; y las declaraciones de fabricantes y testigos no desvirtúan la subordinación contractual, porque se concentran en negar hechos secundarios y provienen de partes interesadas. En síntesis, el contraste entre contrato, carta y declaraciones refuerza la posición aduanera en el sentido de que sin licencia no había mercaderías autorizadas, y esa licencia exigía el pago de regalías como condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

A partir de lo expuesto, corresponde reinterpretar el conjunto probatorio (cartas de fabricantes, declaraciones de diseñadores, manifestaciones del importador) en tres planos. En primer lugar, lo que intenta probar la defensa es que los fabricantes no conocen al licenciante ni tienen relación contractual con él, que el diseño es libre, que el licenciante no inspecciona fábricas ni interviene en la producción. En suma, buscan mostrar que la venta se agota en el precio facturado, sin condiciones adicionales.

En segundo término, los fabricantes guardan silencio sobre lo decisivo, que es el uso de la marca. En efecto, no dicen que puedan vender mercadería con la marca sin pago de regalías; simplemente lo ignoran porque no son parte del contrato. Por el contrario, el rol del licenciante sigue siendo central ya que aun si los diseños fueran libres, conserva el poder de aprobar o rechazar modelos y calidad, lo que subordina la comercialización de los bienes a su autorización, autorización que está jurídicamente vinculada al pago de regalías. Y lo más importante es que el artículo 8.1.c) no requiere que el vendedor directo imponga la condición, sino que basta con que la venta bajo la marca esté subordinada al licenciante.

Finalmente, una lectura integradora indica que estas declaraciones no eliminan la condición de venta porque desplazan el eje hacia sujetos periféricos (fabricantes, diseñadores) que naturalmente desconocen la relación licenciante–importador. Al contrario, al reconocer que los productos llevan la marca licenciada, confirman indirectamente que su comercialización depende de un título de uso otorgado por el licenciante. Esa dependencia revela que la regalía no es un pago voluntario ni accesorio, sino un requisito necesario para que la venta de esas mercaderías tenga lugar en el mercado autorizado.

Como conclusión es menester señalar que el art. 8.1.c) exige un nexo causal entre el pago de regalías y la posibilidad de importar o comercializar los bienes. En efecto, no es necesario que el proveedor directo condicione la operación y basta con que el titular de la marca imponga un régimen en el cual el pago sea requisito indispensable. Por eso, las declaraciones de fabricantes y testigos resultan ineficaces, no

sustituyen al contrato, y su insistencia en la falta de relación con el licenciante resulta irrelevante, porque lo decisivo es la subordinación entre licenciante e importador.

En definitiva, el contraste entre contrato, carta y testimoniales refuerza la posición aduanera en el sentido de que sin licencia no había bienes autorizados, y esa licencia exigía el pago de regalías como condición de venta en los términos del art. 8.1.c).

XVII.- Sentado lo que antecede, corresponde ahora evaluar si el servicio aduanero determinó adecuadamente el quantum de los cargos formulados. En tal sentido, resulta particularmente relevante señalar que el actor no cuestionó ni la fórmula empleada para efectuar el ajuste, ni los valores FOB consignados para las operaciones de importación involucradas, pero si lo hizo con relación a las regalías consideradas para el cálculo de los porcentajes de ajuste determinados.

En efecto, a fs. 301 del expediente principal, el actor contestó el traslado de las explicaciones del perito indicando que tal como su parte lo había explicado oportunamente, durante el período investigado comercializó productos nacionales y productos importados y que como abonó licencias sobre la facturación (cualquiera sea el origen de la mercadería) no llevaba contabilidad separada según el origen o proveedor.

En su descargo indicó que la Aduana tomó como base para el ajuste datos que no se correspondían con las importaciones de la empresa justamente por haber tomado regalías devengadas por productos nacionales que no debían ser ajustados.

Del análisis conjunto de la pericia y de las manifestaciones de la actora no surge prueba inequívoca de fabricación nacional que habilite la separación de las regalías por origen del producto. En primer término, el perito indicó al responder el punto 1 que las regalías computadas por la Aduana como abonadas a favor de LA Gear se corresponden con las constancias de la empresa y con la documentación. Luego, a raíz de la observación del actor —quien señaló que el experto comparó totales globales de regalías registrados por Claden sobre ventas nacionales e importadas con los mismos totales tomados por la Aduana de los balances— el perito rectificó su dictamen y aclaró que las sumas consideradas comprenden todos los conceptos (importaciones y ventas de productos nacionales, con o sin componentes importados) y que no existe documentación contable que discrimine el concepto específico generador de cada pago, sino montos globales. Así las cosas, quedó verificado que la contabilidad no distingue entre regalías derivadas de importaciones y regalías vinculadas a eventual producción nacional.

Por su parte, la actora sostiene que la Aduana adicionó indebidamente al valor en aduana la totalidad de las regalías por incluir pagos relativos a productos nacionales. Sin embargo, afirma simultáneamente que comercializa productos nacionales e importados y que las regalías se calculan sobre la facturación total sin discriminar, reconociendo que no lleva contabilidad separada por origen. En ese marco, su alegación sobre “productos nacionales” carece de sustento documental verificable.

En cuanto a los dichos de diseñadores y fabricantes locales, tales manifestaciones no se encuentran acompañadas por contratos de fabricación o maquila, órdenes de producción, certificaciones de proveedores nacionales, facturación específica de insumos, comprobantes de compras locales ni documentación técnica del proceso que les otorgue corroboración objetiva. De tal modo, su fuerza

probatoria es insuficiente para reconfigurar la base contable y separar regalías por origen.

XVIII.- Desde la perspectiva jurídica, corresponde señalar en primer término que no obra en autos prueba idónea de una producción nacional que justifique segmentar el alcance de las regalías. En efecto, la parte no acreditó documentalmente un volumen de producción local susceptible de excluirse del ajuste. A partir de ello, la ausencia de discriminación contable impide al juzgador fijar una proporción cierta entre lo nacional y lo importado. Por consiguiente, no se verifica sustento técnico para rectificar el monto adicionado por la Aduana, ni resulta posible sustituir los registros de la contribuyente mediante inferencias. En este marco, la carga de la prueba pesa sobre quien invoca la existencia de producción nacional relevante para excluir o segmentar regalías; y, ante la falta de respaldo objetivo, la duda no puede trasladarse al servicio aduanero.

Asimismo, la diligencia exigible a quien se dedica a importar mercaderías potencialmente sujetas a requerimientos del control aduanero impone previsión y planeamiento interno para documentar con claridad sus posiciones, lo que comprende llevar registros diferenciados cuando se pretenda sostener que parte de las regalías no corresponde a importaciones. Si la parte no aporta documentación contable que acredite, por un lado, fabricación nacional y, por otro, la segmentación del devengamiento de regalías según el origen del producto, esa decisión de gestión no puede operar en perjuicio de la Aduana, que actuó sobre la base de la documentación incorporada al expediente.

En efecto, el comerciante no puede invocar en juicio lo que omitió en su escritorio, habidas cuentas de que la contabilidad no es un ritual burocrático ni un lujo opcional, sino el espejo de la actividad mercantil, la memoria escrita de los negocios y la bitácora de sus compromisos. Precisamente así lo dispone el Código de Comercio —primero en sus arts. 43 a 45, y hoy en el art. 330 del Código Civil y Comercial de la Nación— al imponer el deber de llevar libros y registros en forma regular, acompañados de la documentación sustentatoria. De allí se sigue que, quien rehúye esa obligación se despoja de la herramienta probatoria más valiosa de la que podría valerse. En esa línea, el ordenamiento jurídico, lejos de premiar la desidia, termina estableciendo que el comerciante sin libros o con registros defectuosos resulte juzgado por los asientos de su adversario, como enseñaban los arts. 56 y 63 del Código de Comercio y como reafirma la jurisprudencia constante (CNCom., Sala A, “Sumidas JV S.A. c/ Santa Ernesta Agropecuaria S.A.”).

En ese mismo plano conceptual, cabe hacer notar que la verdad contable no admite caprichos. Efectivamente, nadie puede escoger de los libros ajenos solo lo que le conviene y desechar lo que lo compromete. A ese respecto, insisto que, adoptado ese medio de prueba, debe estarse al resultado íntegro de los asientos, ya que el temperamento contrario importaría una manipulación intolerable del proceso. En consonancia con ello, tal ha sido la línea sostenida en precedentes como “Ricale Viajes SRL c/ Gorodisch” (CNCom., Sala A), que remarca la indivisibilidad de la prueba contable. Ahora bien, la prueba de libros no opera de manera automática ni ciega, toda vez que el operador no debe abdicar de su función crítica, debiendo valorar los registros a la luz del resto de las probanzas y conforme a las reglas de la sana crítica.

En prieta síntesis, el principio general es severo en su lógica: nadie puede preconstituirse prueba a su favor, pero tampoco puede ignorar la que surge de sus propios registros. La contradicción con los actos propios está vedada por la buena fe y por el sentido común del derecho (CNCom., Sala F, “Aston

Marketing S.A. c/ Quickfood S.A.”). De tal manera, si el comerciante edificó su realidad patrimonial en libros rubricados, mal puede luego desentenderse de ella cuando le resulta adversa. Del mismo modo, la jurisprudencia ha recordado reiteradamente —“Del Campo Muñoz c/ Estancia Campo Garay”, CNCom., Sala B; “Paraná S.A. de Seguros c/ Liticom S.A.”, CNCom., Sala A— que la carga de la prueba no se satisface con la simple negativa y quien impugna debe demostrar con registros en forma o con otra prueba concluyente la improcedencia del reclamo, ya que la inacción probatoria no es un escudo, sino una confesión tácita de debilidad.

En ese sentido, la esencia de este régimen probatorio no se agota en tecnicismos contables, sino que responde a una razón de justicia distributiva cual es garantizar que el proceso no se convierta en un duelo de retóricas sin respaldo, toda vez que la contabilidad organizada, verificable y completa no solo protege al comerciante diligente, sino que blinda al tráfico económico en su conjunto, preservando la confianza de terceros y la transparencia de las operaciones.

En relación con lo apuntado, cabe señalar que en el terreno aduanero, los libros contables no son un adorno burocrático ni una pieza de museo para encuadrar en la pared del directorio, sino el corazón mismo de la prueba. La contabilidad constituye el espejo en el que la empresa refleja sus actos económicos; por eso, la carga de su llevanza y conservación corresponde, sin atenuantes, a quien se arroga la condición de importador. El comercio internacional no admite improvisaciones ya que quien decide importar mercaderías al territorio aduanero sabe —o debería saber— que se coloca bajo la lupa de un control estatal riguroso y que, frente a ese escrutinio, su mejor defensa será siempre la transparencia de sus registros. Aceptar lo contrario significaría permitir que la actividad aduanera se desenvuelva en las tinieblas de lo informal, en donde la ausencia de documentos se convierte en una forma refinada de impunidad.

En el caso concreto, si bien la parte no niega su obligación, sino que confiesa —con una sinceridad que sorprende— que su contabilidad no discrimina entre regalías por productos importados y regalías eventualmente vinculadas a mercaderías de fabricación nacional, lo cierto es que esa admisión equivale a reconocer que no puede probar lo que terminaría sosteniendo porque nunca se ocupó de registrar lo que debía. De este modo, lo que debería ser su salvavidas procesal —la contabilidad— se transforma en el lastre que la arrastra al fondo.

En tales condiciones, se impone señalar que la defensa en juicio, como garantía de raigambre constitucional, no se confunde con la licencia para litigar negligentemente. El debido proceso no fue concebido para proteger al litigante que, pudiendo producir prueba, decide omitirla; ni para premiar con absoluciones lo que en rigor constituye mera incuria. En esa inteligencia, el proceso no ampara la desidia procesal, habidas cuentas de que el derecho de defensa se ejerce e incluso también se honra y, precisamente, quien no está a la alturas sus deberes probatorios no pueden luego invocar como escudo las garantías que descuidó. En definitiva, el sentenciante no es un escriba de ficciones ni un demiurgo encargado de inventar los documentos que las partes decidieron no traer.

Bajo esa luz, el argumento de la actora según el cual la aduana habría adicionado indebidamente regalías correspondientes a mercadería nacional se revela hueco, puesto que no existen libros segregados, tampoco órdenes de compra, ni constancias técnicas que permitan verificar la producción local. No se verifica, en suma, soporte documental que avale lo señalado.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que el estándar aplicable en esta sede no es la certeza metafísica del proceso penal, sino la preponderancia de la evidencia basta, entonces, con señalar que los indicios y documentos disponibles revelan que luce más probable que las regalías correspondan a operaciones de importación que a una hipotética producción nacional nunca acreditada.

XIX.- Por último, considero necesario realizar una observación relacionada con las percepciones de IVA y ganancias que integran el quantum de los cargos confirmados en la resolución objeto de apelación.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "*es inherente a la función constitucional propia de este Tribunal que, cuando ejerce la jurisdicción que la Constitución y las leyes le confieren, imponga a todos los tribunales, nacionales y provinciales, la obligación de respetar y acatar la doctrina constitucional plasmada en sus decisiones (cfr. Fallos: 332:2425), al punto que a ninguna autoridad le esté permitido desconocerlas (Fallos: 327:5106; 328:175 y 325:2723), en tanto con ello se contribuye a la tranquilidad pública, la paz social y la estabilidad de las instituciones (Fallos: 212:51, 160 y 251; 321:2114)*" – "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769", CSJN 28/10/2021-.

En la misma oportunidad, el máximo Tribunal indicó que "*los precedentes de la Corte Suprema, fundada en su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos: 307:1094; 319:2061; 320:1660; 325:1227; 331:162; 337:47 y 339:1077, entre muchos otros) da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas por los tribunales inferiores (Fallos: 341:570; 342:533, etc.). Por ende, si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben –aun frente a la inexistencia de una norma en tal sentido- conformar sus decisiones a las sentencias de este Tribunal dictadas en casos similares (Fallos: 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294), obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (art. 108 de la Constitución Nacional), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional (conf. doctrina de Fallos:25:364; 212:51 y 160; 311:1644 y 2004; 318:2103; 320:1660; 321:3201 y sus citas)".*

En este orden de ideas y teniendo la Corte Suprema autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, C.N. [actualmente, art. 116, según la reforma de 1994], y art. 14, ley 48, "Fallos", 212-51), corresponde extender dicho principio a la actuación de este Tribunal Fiscal, en tanto ejerce funciones jurisdiccionales sustantivas o materialmente judiciales, como órgano de justicia fiscal y aduanera, imparcial e independiente de la Administración activa.

A lo expuesto se agrega que la Corte Suprema ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos bastan para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, "*pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional*" ("García, Sixto E.", del 30/6/99; Suplemento de Jurisprudencia Penal de "La Ley", del 27/9/99, p. 30).

En consecuencia, debe estarse a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación establecida a partir de la sentencia de fecha 26 de noviembre de 2019 dictada en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN - DGA resol. 2590/06 (Expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A), ocasión en la que -entre otras cuestiones-, la Corte tuvo que determinar si "*la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos*".

Así, la Corte indicó con relación a ambas percepciones que "… *constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)*".

En tales circunstancias, la Corte sentó doctrina indicando que "… *cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal*".

En tal inteligencia del asunto, el servicio aduanero carece de facultades para exigir en los cargos los importes correspondientes a las percepciones de IVA y de impuesto a las Ganancias.

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

Por ello, **VOTO POR:**

I.- Confirmar parcialmente la resolución recaída en el expediente administrativo y por ende los cargos, en los términos de los Considerandos **V a XVIII.**

II.- Revocar parcialmente los conceptos Percepciones RG 3431/91 y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92 en los términos del Considerando **XIX**.

III.- Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que en sentido similar al voto que antecede, me pronuncié en una causa homónima, N° 37.920-A, el 23 de noviembre de 2023, como subrogante en la Vocalía de la 18a. Nominación de la Sala "F", fallada por unanimidad. En consecuencia, adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht en el presente.

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 de los cargos 695 a 698/11, y cuya impugnación fuera rechazada por la 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 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. 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 instancia administrativa (AA 13681-31-2006 y Nota 527/11 DV EMVI) y que motivó los cargos aquí cuestionados, tuvo por finalidad establecer, que se habían omitido adicionar a las regalías devengadas por la recurrente a lo largo de los periodos 2006 a 2009, los cánones y los derechos de licencia, como consecuencia de los contratos de transferencia de tecnología

celebrados con las firmas AMERICAN SPORTING GOODS CORP (EE UU) y LA GEAR INC (EE UU), a los valores FOB de las importaciones documentadas durante dichos años.

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, el Estudio de Valor, Nota 527/11 (DV EMVI) señala que *“…CLADEN S.A., posee como actividad principal para el periodo analizado la "Venta al por mayor de calzado e indumentaria deportiva" (Fs. 505 vta., 520, 655 y 668). La empresa indica a Fs. 82 que "...comenzó a comercializar productos marca AVIA en el año 2001, sin tener suscripto contrato de licencia y en virtud de acuerdos y autorizaciones que recibió del titular de la marca para poder desarrollar la marca en el mercado..." (SIC). En el párrafo siguiente señala que "...Dado que a fines de 2001 se produjo una grave crisis económica en Argentina, se fueron estableciendo acuerdo acuerdos parciales para los años posteriores, en general exentos de la obligación de abonar regalías, para mantener la presencia de la marca en Argentina, hasta que finalmente se celebró un acuerdo de licencia a fines del año 2004 y se establecieron cronogramas de establecimiento le derechos de licencia para cada producto y según sus orígenes..." (SIC). Al respecto, la empresa aportó copias en inglés y sus correspondientes traducciones al español, las distintas comunicaciones del proveedor AMERICAN SPORTS GOODS CORPORATION titular de la marca AVIA (Fs. 86 Fs. 97) y del "Contrato de Transferencia de Tecnología (fs. 98 a 152…”* ambos contratos inscriptos RNPI Nº 10.889 (celebrado con fecha 01/08/04) y Nº 11.220 (celebrado 14/06/05- 31/12/08) entre la recurrente y LA GEAR INC.

En dicha nota, el servicio aduanero luego de realizar un análisis de los referidos contratos. Establece en su apartado V, que teniendo en cuenta la actividad comercial desarrollada por CLADEN S.A., que involucra productos licenciados tanto nacionales como extranjeros, y en éste último caso, son provistos por los propios licenciantes, como así también por vendedores de exterior, que en principio no se encuentran vinculados con el importador argentino, ni con los diferentes licenciantes.

Considerando, que a las regalías devengadas y/o pagadas como retribución por las licencias recibidas, calculadas sobre la venta de los productos licenciados importados, deben adicionarse a los Valores FOB declarados por los mismos, pues se cumplen los tres requisitos indicados en el Art. 8 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC, para que ello ocurra, a saber:

1) No están incluidas en el precio de importación declarado ante el Servicio Aduanero Argentino;

2) Se relacionan con la mercadería importada, pues la reventa de las mismas origina el devengamiento de las regalías;

3) Para el caso de los productos provistos por los propios licenciantes, la condición de venta se encuentra implícita. Para el caso de productos importados provistos por vendedores independientes, son condición de venta para la exportación al país de importación del producto licenciado, dado que, el proveedor del exterior que manufactura el producto licenciado, fija su precio de exportación sin incluir los costos adicionales que implican los derechos de licencia, porque su cliente, se responsabiliza del pago de tales derechos. De no ser así, sería el fabricante del exterior quien debe pagarlos y por lo tanto su precio de exportación sería mayor.

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 5,21% para el año 2006 bajo licencia de LA GEAR INC.; para el año 2007 un 4.49% bajo la licencia AMERICAN SPORTS GOODS CORPORATION y 15,79% bajo licencia de LA GEAR INC.; para el año 2008 un 19,83% bajo la licencia LA GEAR INC.; para el año 2009: un 23,73% bajo la licencia de LA GEAR INC.

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 como consecuencia, se formularon los cargos impugnados.

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 celebrado entre LA GEAR INC y CLADEN SA, no se encuentra agregado a estos autos ni a las actuaciones, sin perjuicio que en la Nota 527/11, se cita el contrato de transferencia de tecnología obra a fs. 359/414 y se encuentra registrado ante el INPI bajo Nº 11.220.

Asimismo, obra Nota de fecha 20/10/10 del Vicepresidente de la firma LA GEAR INC., que confirma: *"… Claden S.A. ("Claden") se encuentra autorizada y ha fabricado calzado con la marca L.A. Gear exclusivamente en fábricas elegidas por Claden, que L.A. Gear entiende comprende fábricas ubicadas tanto en Argentina como fuera de Argentina, L.A. Gear no es propietaria ni controla de modo alguno, ya sea directa o indirectamente, ninguna de las fábricas que fabrican calzado. En consecuencia, ninguna de las fábricas utilizadas por Claden tiene relación alguna con L.A. Gear. De conformidad con la licencia de L.A. Gear otorgada a Claden, L.A. Gear, sólo aprueba o desaprueba la calidad y el diseño del calzado que lleva la marca L.A. Gear que es propuesto a L.A. Gear por Claden para fabricación y venta dentro del territorio autorizado…"*. (ver copia debidamente traducida y legalizada figura a fs. 65/70 de las AA).

Por su parte, obran en Anexo a las actuaciones administrativas, Nota de fecha 15/12/03 (copia traducida y legalizada) del Vicepresidente de la firma AMERICAN SPORTS GOODS CORPORATION que confirma: *"…American Sporting Goods Corporation es la propietaria de la marca deportiva Avia. Bajo esta marca vendemos y comercializamos calzado y prendas deportivas. Durante la etapa de transición hasta la suscripción del contrato completo, hemos acordado una regalía del 14% sobre el precio de compra de fábrica para todo el calzado fabricado en Argentina, más un 5% adicional sobre el precio de venta mayorista. Este acuerdo es retroactivo desde el comienzo de la relación comercial en 2001.En virtud de este acuerdo, ASG cobrará US$13.700 por las ventas de prendas y accesorios realizadas en Argentina; este pago comprende el período desde el comienzo de la relación comercial hasta el 31 de julio de 2004.."*. Asimismo, en la Nota de fecha 11 de diciembre de 2004. Informa el Vicepresidente de American Sporting Goods que *"…es la propietaria de la marca de calzado Nevados. A los efectos de clarificar ciertos puntos del contrato y con el objeto de respaldar el crecimiento de la marca Nevados, hemos acordado lo siguiente. Claden pagará una Regalía del 5% por el calzado Nevados para los años*

2005 y 2006; dicho monto se aplicará sobre el precio de compra de fábrica. Claden no pagará Regalía alguna sobre ningún accesorio de la marca Avia y Nevados…."(copia traducida y legalizada).

En lo que respecta a los contratos transferencia (licencia y distribución) celebrado entre, American Sporting Goods y CLADEN SA, obra copia en idioma ingles y traducción legalizada. La licenciante otorga la licencia de las marcas y otra propiedad intelectual en el territorio nacional y en el exterior de este -a la licenciataria- asimismo, la fabricación, distribución y comercialización exclusiva de los productos (calzado deportivo, de la marcas "AVIA- NEVADOS- YUKON- NICE SKATE SHOES- APREX RYKA- EVOS- TURNTEC, y otros". Obligándose, la licenciataria "*…4.1. Mientras el presente contrato se encuentre vigente, CLADEN: 4.1.1. Promocionará, venderá, distribuirá y desarrollará el mercado para los Productos y los Productos con licencia en todo el Territorio.4.1.2. Apoyará y cooperará con la concreción de los planes y estrategias globales de marketing de AVIA. 4.1.3. Seleccionará distribuidores y tendrá locales para la venta de los Productos y los Productos con licencia y mantendrá una organización comercial y de venta adecuada para trabajar y desarrollar el Territorio. 4.1.4. Limitará la venta de Productos y Productos con licencia a las personas que se dedican al negocio de vender a usuarios finales en forma minorista y que operan locales de venta minorista adecuados. 4.1.5. Cumplirá con todas las leyes, normas, reglamentaciones y otros requisitos impuestos por el gobierno local*…"(Clausula 4). Asimismo, se obliga a una compra mínima a AVIA de los productos originarios de países del Lejano Oriente. Y pactando el pago de regalías, según lo estipulado en las cláusulas 4.4 a 4.4.2.

En dicho contrato existen clausulas vinculadas a los estándares de calidad los productos bajo licencia y la aprobación de diseños 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 (clausula 5).

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

Asimismo, cabe señalar, que a fs. 87/95 AA, obran las Notas de proveedores del exterior de los que surge que no existe vinculación entre las partes, y que el precio abonado por la recurrente fue el precio de venta facturado.

Que, del informe del perito contador a fs. 278/281, se detalla como fue el devengamiento de regalías por la recurrente a la licenciante LA GEAR INC por año.

Que resulta oportuno señalar que en la Opinión Consultiva 25.1, el Comité Técnico de la Organización Mundial de Aduanas -en casos similar al de autos- 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"*.

A mayor abundamiento, si bien, del contrato obrante con la firma AMERICAN SPORTING GOODS, se observan cláusulas relativas al control de calidad de los productos objeto de la licencias (ya sea para la aprobación de diseños, de respetar las directivas de manufactura y comercialización, entre otras) las mismas se refieren al ejercicio del control de calidad, cuidado y mantenimiento de los estándares de las marcas, ello, no permite inferir que exista condición de venta entre CLANDEN SA y la Licenciante AMERICAN SPORTING GOODS.

Por lo cual, más allá de la identificación de las mencionadas cláusulas, no existen otros elementos a ser evaluados a los efectos inferir la existencia de una "condición de venta" en relación a los fabricantes. De igual manera, tampoco existe pruebas suficientes en estos autos, ni en las actuaciones administrativas, que permitan concluir exista condición de venta entre CLANDEN SA y la Licenciante LA GEAR INC.

V.- Que lo expuesto, me lleva a concluir, que en este caso no ha quedado demostrado que el pago de las regalías acordadas con los licenciantes, sea una condición de venta de las mercaderías importadas, motivo por el cual no se encuentran reunidos en autos los tres elementos/requisitos para que sea procedente ajustar válidamente el valor declarado por la importadora en sus operaciones de importación.

Sentado lo que antecede, no siendo el pago de las regalías acordadas una condición de venta de las mercaderías importadas, no se puede llevar a cabo el ajuste dispuesto por art. 8 ap. 1.c. del Acuerdo de Valor del GATT, debiendo estarse al valor establecido mediante el art. 1 de este último, debiéndose revocar la resolución apelada y por ende el cargo formulado.

VI.- Que en cuanto a las costas, corresponde que sean impuestas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Por ello, **VOTO POR**:

REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 832/2017, y por ende, los cargos formulados. Con costas a la DGA.

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

I.- Confirmar parcialmente la resolución recaída en el expediente administrativo y por ende los cargos, en los términos de los Considerandos **V a XVIII** del voto del Dr. Licht.

II.- Revocar parcialmente los conceptos Percepciones RG 3431/91 y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92 en los términos del Considerando **XIX** del voto del Dr. Licht.

III.- Costas por sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.03.04 13:13:43 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: 2026.03.05 09:29:29 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: 2026.03.05 10:57:38 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: 2026.03.05 10:58:29 -03:00