República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-26845054-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 16 de Marzo de 2026

Referencia: TFN Nº 39.777-A; Intek SA; Sentencia

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala “F”, para resolver el Expediente N° 39.777-A, caratulado “INTEK S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 80/103, se presenta por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 6606, dictada el 19/09/2018, en el expediente administrativo SIGEA N° 12646-206-2006/5, por la que se denegó el recurso de impugnación oportunamente presentado contra el Cargo n° 752/14, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a las mercaderías declaradas en las destinaciones de importación para consumo realizadas durante el año 2009, 2010, 2011 y 2012. Realiza un breve relato de los hechos. Informa que se dedica al diseño, producción y comercialización de juguetes y relojes tanto nacionales como importados y que, en el giro de tal actividad comercial, resulta ser licenciatario no exclusivo de marcas internacionales. Señala que celebró contratos de licencia con dichas marcas internacionales, mediante los cuales se regulan los términos en los que se venderá en el mercado local las mercaderías que lleven las marcas en cuestión, abonando un cánon por las ventas realizadas. Luego, detalla que existen otro tipo de contratos mediante los cuales produce o importa y comercializa productos que no son objeto de contrato de licencia alguno, por lo que no abona ningún tipo de canon de licencia sobre las ventas realizadas. Explica que no existe vinculación entre los fabricantes y los licenciantes de los productos, y agrega que, INTEK – como licenciataria – puede fabricar, comprar y distribuir en el mercado local o comprar en el mercado internacional los productos licenciados en forma libre. De la misma forma, afirma que, con relación al pago de las regalías, las mismas se pactan siempre sobre las ventas realizadas por la licenciataria, no guardando relación alguna con el precio de adquisición del producto tanto en el mercado local como el mercado internacional. En igual sentido, sostiene que no revierte ningún porcentaje de las ventas al vendedor de los productos que se comercializan en Argentina, y agrega que el fabricante no tiene capacidad de condicionar la venta de su mercadería a la acreditación por parte de INTEK del pago de regalías. En cuanto a sus agravios, en primer lugar, arguye que la demandada no tuvo en cuenta ni la pericia contable ni la respuesta de los oficios por parte de los licenciantes que aporto en las actuaciones administrativas. En segundo término, se refiere al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y a los requisitos para que proceda el ajuste de valor. Afirma que en caso de faltar uno de estos requisitos, no corresponde la inclusión del canon por licencia en el valor FOB de la mercadería. Sostiene que en

este caso no se verifica que exista una relación entre los cánones y las mercaderías importadas, y tampoco se verifica la "condición de venta" para que sea procedente el ajuste propuesto por la Aduana. Ello toda vez que el precio va al fabricante de los productos y la regalía al propietario de la marca, y como se señaló, el licenciante puede elegir libremente a quién comprarle la mercadería y el pago de la regalía no es condición para que se le entreguen los productos. En igual sentido, agrega que el cumplimiento o no del pago de las regalías no es condición para que los terceros fabricantes puedan o no vender a INTEK el producto adquirido. Manifiesta no estar vinculado ni con los licenciantes ni con los fabricantes de los productos importados, y aclara que tampoco existe vinculación entre ellos (licenciantes y fabricantes). En tercer lugar, cuestiona los valores a los que fue intimada a abonar y la fórmula mediante la cual se obtiene el porcentaje de incidencia de las licencias efectivamente pagada sobre las ventas realizadas toda vez que existe falta de sustento fáctico y jurídico para fundamentar el ajuste de valor decretado. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se revoque la resolución apelada en autos, con costas a la contraria.

II.- Que a fs. 135/143 ref. se presenta la demandada y contesta el traslado oportunamente conferido. Niega las afirmaciones efectuadas por la recurrente no reconocidas expresamente.

Indica que la cuestión de autos consiste en determinar si se dan los presupuestos establecidos por el artículo 8, apartado, 1 inciso c), del Acuerdo de Valoración del GATT, a los efectos de hacer repercutir las regalías pagadas por INTEK en el valor en Aduana que define el artículo 1 del mencionado Acuerdo. Sostiene que, de la lectura de los contratos aportados por la contraria, es claro que las licenciantes no realizan un mero control de calidad, sino que ejercen un control real directo o indirecto de la fabricación, suficiente como para que el pago de los cánones se considere como "condición de venta". Afirma que el licenciante selecciona al fabricante y se lo impone al comprador, existiendo un contrato directo de fabricación entre el licenciatario y el vendedor. En igual sentido, resalta la interdependencia entre la compra de lo tangible de mercaderías a fabricantes independientes del exterior y el derecho a usar o comercializar lo intangible por parte de INTEK, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un canon. Así, sostiene que debe tenerse en cuenta en el valor del producto el valor del activo marcario. Por último, afirma que en autos se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración del GATT, por lo cual corresponde que sobre los valores FOB de las importaciones se repercuta, en la proporción que a ellas corresponda, el monto de las regalías devengadas. Cita jurisprudencia. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se confirme la resolución aduanera, con costas a la actora.

III.- Que las actuaciones administrativas n° 12646-206-2006/5 se iniciaron, a fs. 1/14, con la Nota N° 329/14 (DV EMVI) donde consta el Estudio de Valor por el período 2009-2012. A fs. 15/28 luce la planilla de liquidación y a fs. 29 el resumen de la liquidación. A fs. 30 obra la Nota N° 331/14 (DV EMVI) de la Aduana de Buenos Aires donde se resuelve la formulación del Cargo resultante de la liquidación de tributos para los períodos 2009-2012. A fs. 32/42 la firma impugna el cargo, expone los argumentos de su defensa, y acompaña la prueba (fs. 54/518). A fs. 520/533 obra la Nota 607/15(DV EMVI) mediante el cual se ratifica el ajuste de valor efectuado y se amplía la fundamentación técnica con antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales. A fs. 538 se tiene a la recurrente por presentada y se provee la prueba ofrecida. A fs. 544/559 ref. la recurrente aporta la pericia contable ofrecida y acompaña la contestación de la firma Disney Consumer Products Latin America Inc. A fs. 560 se remiten las actuaciones a la División Empresas Vinculadas para que emita un nuevo informe teniendo en cuenta las pruebas aportadas por la recurrente. A fs. 561/576 luce la planilla de liquidación y a fs. 577 el nuevo resumen de la liquidación. A fs. 578 consta la Nota N° 627/18 (DV EVIN) mediante el cual se ratifica el Cargo N° 752/14. A fs. 582/591 la firma alega, solicita se deje sin efecto el Cargo y se acompaña prueba a fs. 592/660. A fs. 662/664, se dicta la Resolución del DE PRLA N° 6606/18 del 19/09/2018, apelada en autos. A fs. 666 obra la denuncia de

interposición del Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y a fs. 667 luce el Formulario F4.

IV.- Que, corresponde recordar que a fin de resolver las cuestiones sometidas a la consideración de esta Alzada por la vía recursiva, no es preciso que el Tribunal Fiscal considere todos y cada uno de los planteos y argumentos esgrimidos por las partes, bastando que lo haga únicamente respecto de aquellos que resulten esenciales y decisivos para sustentar debidamente el fallo de la causa. En efecto, tal como lo ha establecido el más Alto Tribunal Federal, los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino solo aquellos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 278:271; entre muchos otros).

V.- Que, bajo tales premisas, procede analizar si la Resolución (DE PRLA) N° 6606/18 se ajusta a derecho, en cuanto ha sido materia de recurso.

Que, tal como resulta de la compulsa de lo actuado en sede administrativa, el servicio aduanero formuló el Cargo 752/14 contra la aquí recurrente, en concepto de diferencia de tributos, como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre las mercaderías importadas por la referida firma mediante una serie de despachos documentados entre los años 2009-2012 (detallados todos a fs. 15/28 de los antecedentes administrativos), por no haberse incluido – en ninguno de los precios allí documentados – el valor de los cánones por los productos licenciados.

Que el servicio aduanero entendió que se cumplían las condiciones establecidas en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC para efectuar un ajuste en el valor declarado, a saber: 1) que estén relacionados con las mercaderías que se valoran, 2) que el pago de las regalías constituya una condición de venta de las mercaderías, y 3) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercaderías.

Que, por ende, procedió a ajustar los valores declarados de conformidad con el referido artículo 8, apartado 1, inciso c), del Acuerdo del GATT, utilizando la aplicación de la fórmula 100xC/K=X, esto es, del canon devengado por mercaderías importadas (C) sobre el monto FOB de la mercadería importada (K) resulta la fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB (X) (fs. 7/14 de las actuaciones administrativas).

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

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

Que, en cuanto aquí interesa, el mencionado artículo 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, deberán añadirse al precio realmente pagado o

por pagar por las mercancías importadas: "c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...".

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

Que agrega la doctrina que "Estos tres requisitos se deben cumplir simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada" (conf.: Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

Que, como se dijo, el servicio aduanero en la revisión del valor de transacción, entendió que el valor en aduana de las importaciones realizadas por la actora debía ser recompuesto en función de los cánones relacionados con los contratos de licencia con los licenciantes, ya que habría existido condición de venta, ya sea directa o indirecta, con relación a los proveedores de las mercancías.

Que en el Estudio de Valor n° 329/14 el servicio aduanero considera que: "en las destinaciones de importación objeto de estudio, se haga repercutir sobre el Valor de Transacción de las mismas, el monto proporcional de las regalías devengadas, entendiendo que con este incremento, se arribaría de manera correcta, al Valor en Aduana de las mercaderías que generaron dichas regalías" (confr. fs. 13 de las act. adm.).

Que, en consecuencia, para el servicio aduanero el núcleo de la cuestión consiste en determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir, el derecho a usar o comerciar la propiedad intelectual por la que se paga el canon.

Que, por el contrario, la actora sostiene que no se verifica que exista una relación entre los cánones y las mercaderías importadas, y que tampoco se verifica la “condición de venta” para que sea procedente el ajuste propuesto por la Aduana, por lo que acompaña como prueba los contratos que celebró con los licenciantes (a fs. 54/518 de las act. adm.) y las contestaciones de los oficios por parte de los fabricantes de los productos licenciados (a fs. 592/660 de las act. adm.).

Que, en suma, lo que debe analizarse es si existe algún elemento que permita dilucidar si se verifica una cabal interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en otras palabras, si existe un elemento que permita vislumbrar tal condicionante para la venta de dichas mercaderías.

VIII.- Que, en tales condiciones, considero que del análisis de los contratos aportados (a fs. 54/518 de las act. adm.) y de la prueba informativa ofrecida por la actora (a fs. 1/75) - mediante la cual se interpela tanto a licenciantes como a fabricantes para que indiquen si existe vinculación con la firma, como así también si existen condicionantes para la venta de los productos licenciados -, se puede concluir lo siguiente:

Los fabricantes de los productos (China Effort Limited, Hung Lun Enterprise Ltd., Shantoy Defeng Trading Co. Ltd., Info Star Electronics Ltd, Simple Art International Co. Ltd., Lovely Toys Co. Ltd., Norin Development Co. Ltd., Evergreen Plastic & Metal Manufactory Ltd., Real Base Co. Ltd., Geobra Brandstaeter Stiftung and Co. Kg., Hang Hei Invetments Ltd.):

No poseen vinculación comercial o societaria con ninguno de los licenciantes, entendiéndose a ellos a: Disney Consumer Products Latin America Inc., Mattel Europa BV, Dreamworks Animation LLC, Sanrio Do Brasil Comercio e Representacoes Ltda., Gormiti, Turner Broadcasting System Latin America.

No abonaron ni recibieron regalías por las ventas efectuadas por INTEK.

No es condición de venta que se haya realizado el pago del canon o regalía por parte de INTEK a los licenciantes.

Las regalías que INTEK paga o debe pagar a sus licenciantes, no integran el precio de venta de la mercadería fabricada por ellos.

Los licenciantes de los productos (Disney Consumer Products Latin America Inc., Mattel Europa BV, Dreamworks Animation LLC, Sanrio Do Brasil Comercio e Representacoes Ltda., Gormiti, Turner Broadcasting System Latin America) sostienen que:

La licenciataria es libre de fabricar los productos licenciados o de adquirirlos de terceros fabricantes.

La licenciataria no está obligada a pagar regalías por la mera fabricación o importación de los productos licenciados.

El pago de regalías no constituye una condición de venta de los productos licenciados.

No existe vinculación entre ellas y los fabricantes de los productos.

Que, en el mismo sentido, cabe resaltar las conclusiones del Informe Pericial Contable ofrecido por la parte (a fs. 545/555 act. adm.) que indica que:

El precio abonado por INTEK por las compras efectuadas en el exterior son los que se incluyen en las respectivas facturas del proveedor de mercaderías, que se encuentran expresadas en valor FOB, en dólares o euros.

INTEK no abono ninguna suma fija extra o regalías que pueda considerarse reversión del precio de venta.

No surge de la documentación y registros, que el pago de las regalías fuera condición para que INTEK comprara las mercaderías a los fabricantes del exterior.

No todos los despachos involucrados corresponden a compras de mercadería cuya venta devenga regalías a favor de las licenciantes.

Que, sobre la base de lo expuesto, se puede concluir que no se han dado en la presente la totalidad de las causales que de conformidad al artículo 8, inciso c), del ordenamiento de referencia deben concurrir para poder ajustar válidamente el valor declarado.

IX.- Que, por otro lado, la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en relación a los cánones o derechos de licencia, en su segundo párrafo establece lo siguiente: "Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador".

Respecto del tercer párrafo, dicha Nota continúa: "En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables

respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1 (...). Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (...) no será apropiado proceder a un incremento por razón del Canon..."

Que los cánones y derechos de licencia son parte del valor de transacción para determinar el valor de aduana siempre que los mismos sean una condición de venta, y de ser tomados como condición de venta debe ser de forma objetiva y cuantificable y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones.

Que, en función de lo analizado en el considerando VIII, no existe condición de venta en los contratos celebrados.

X.- Que, por lo tanto, no cabe sino concluir en que el ajuste de valor efectuado por el Fisco sobre las destinaciones de importación aquí involucradas no resulta ajustado a derecho, por no encontrarse reunidos los elementos y requisitos necesarios a tales fines y, por ende, el Cargo n° 752/14 formulado en su consecuencia deviene improcedente, debiendo por ello revocarse la Resolución (DE PRLA) n° 6606/2018, que lo confirmara.

Por ello, VOTO por:

Revocar la Resolución (DE PRLA) N° 6606/2018, de fecha 19 de septiembre de 2018, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 12646-206-2006/5, con costas a la DGA.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al Voto del Dr. Garbarino.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución (DE PRLA) N° 6606/2018, de fecha 19 de septiembre de 2018, recaída en el expediente administrativo Actuación n° 12646-206-2006/5, con costas a la DGA.

Regístrese. Notifíquese a la Dra. Micaela Lis Urueña (27-35122006-1) y Dra. Verónica Laura Cicchi (27-20355359-0). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.03.13 19:51:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.03.16 10:19:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.16 10:20:17 -03:00