República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-30064640-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 25 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. N° 33.695-A; EL DANTE S.A.I.C.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"EL DANTE S.A.I.C. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", Expte. N° 33.695-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** EL DANTE S.A.I.C. interpone recurso de apelación contra la resolución 356/13 (AD CORD), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12730-93-2009, mediante la cual se la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y se le formuló cargo en concepto de tributos, respecto de los despachos de importación 07017IC05000061J, 07017IC05001470Y, 07017IC05000559C, 07017IC05001390P, 07017IC05000717R, 07017IC05000085R, 07017IC05000771R, 07017IC05000113H, 07017ZFE1000636X, 07017ZFE1000638K, 07017ZFE1000643G, 07017ZFE1000935K, 07017ZFE1001054D, 07017ZFE1001072D, 07017ZFE1001095X, 07017ZFE1001189M, 07017ZFE1001191F, 07017ZFE1001200T, 07017ZFE1001209F, 07017ZFE1001273G, 07017ZFE1001303A, 07017ZFE1001305C, 07017ZFE1001347X, 07017ZFE1002022W, 07017ZFE1002055F, 07017IC06001267T, 07017IC04003819W, 07017IC04004436S, 07017IC05000415M, 07017IC05000406M, 07017IC05001077R, 07017IC05001166Z, 07017IC05004471S, 07017IC05005216Z, 07017IC05005443S, 07017IC05005579F y 07017IC05007362U. Explica que la pretensión fiscal tiene su origen en la investigación del valor declarado en los despachos citados, mediante la cual se determinó que los despachos se encontraron afectados por el uso de licencias. Plantea la improcedencia del ajuste en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, por la inexistencia de la condición de venta. Sostiene que DUNLOP, en carácter de licenciante, controla y aprueba que la mercadería que se fabrica con dicha marca cumpla los estándares de calidad y demás cuestiones que hacen a la faz comercial del producto terminado, pero nada tiene que ver con la provisión de las mercaderías para la fabricación, ya que puede elegir libremente a sus proveedores y concertar el precio en forma independiente a la licenciante de la marca. Cita las opiniones consultivas 4.8 y 4.13 del Comité Técnico de Valoración en Aduana. Agrega que no corresponde la aplicación de la sanción prevista por el art. 954.1 inc. a) del CA, toda vez que no incurrió en declaración inexacta. Indica que la falta de acreditación por parte del servicio aduanero de la existencia de condición de venta se traduce en que sería arbitraria la aplicación de una sanción en los términos del art. 954 del CA. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 41/45). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Cita lo establecido por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT y concluye que no es lo mismo que el comprador tenga que pagar regalías como condición de venta, a que el vendedor no le venda las mercaderías al importador en el caso de que este no le abone el canon pactado. Rechaza la aplicación de las opiniones consultivas y cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Por último, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 76/119 y 164/205 obran respuestas a los oficios de parte de la DGA. A fs. 125/144 el contador presenta su informe pericial. El 14.10.25 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". El 10.12.25 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho a fs 224//227 la parte actora. A fs 229 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12730-93-2009 se inician con el acta de denuncia 385/09. A fs. 6/9 obra el informe 31/09 (SE FVIC), por el cual se realiza el estudio de valor. A fs. 10/48 obra traducción del contrato de licencia. A fs. 49/86 lucen planillas de cálculo del perjuicio fiscal por no declarar el pago de regalías. A fs. 88 se determina el perjuicio fiscal. A fs. 89/90 se instruye sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 28.09.09. A fs. 94/120 la actora contesta la vista y a fs. 130/142 adjunta traducciones. Finalmente, a fs. 159/64 se dicta la resolución 356/13 (AD CORD), apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada –356/13-, en cuanto dispone condenar a EL DANTE S.A.I.C. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formula cargo en concepto de tributos, se ajusta a derecho.

La pretensión fiscal se funda en el ajuste de valor realizado por la Sección Fiscalización y Valoración de Importación, mediante el cual se concluyó que se abonaron cánones y derechos de licencia relativos a las mercaderías importadas que la importadora estuvo obligada a pagar, directa o indirectamente, como condición de venta. Sobre tal base se determinó la diferencia tributaria reclamada, con sustento en el art. 8.1.c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

V.1.- Resulta procedente recordar, en primer lugar, que la ley 24.425 aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC, y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT. Incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

El Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el Valor de transacción, tal como se define en el art. 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. El referido art. 1 dispone: *"El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8…"*. En la Introducción General del Acuerdo se señala que el *Valor de transacción*, tal como se define en el art. 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente acuerdo. El art. 1 debe considerarse en conjunción con el art. 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. Específicamente, establece que "*1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán 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;*".

El Acuerdo establece entonces como necesaria la concurrencia de 3 condiciones para poder efectuar el ajuste por pago de

cánones y derechos de licencia. Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercaderías objeto de valoración, que constituyan una condición de venta y que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar las mercaderías. Sobre esta base la Aduana procedió a realizar el ajuste que se discute en autos.

V.2.- Aclarado ello, se advierte que el ajuste fue realizado a partir del análisis del contrato de licencia que luce a fs. 10/48 de las act. adm. De tal documentación surge que EL DANTE S.A.I.C. celebró un contrato de concesión de licencia con DUNLOP SLAZENGER GROUP LIMITED –concedente-, actuando INTERNACIONAL BRAND MANAGEMENT LIMITED –IBML- como agente para el concedente, mediante el cual se otorgó al concesionario: (i) el derecho exclusivo a vender productos que llevan las marcas –DUNLOP- en el territorio sujeto a las condiciones contenidas en los anexos; y (ii) el derecho no exclusivo de fabricar el producto fuera y/o dentro del territorio; a cambio del pago de una regalía anual.

En cuanto a la fabricación, se establece que el concesionario fabricará los productos o procurará que los productos sean fabricados en su representación, de acuerdo con los términos del contrato de fabricación. Asimismo, se agrega que el concesionario no tendrá derecho a designar a una tercera parte para fabricar los productos en su representación hasta que cumpla con las siguientes obligaciones: (i) informarle a IBML sobre la identidad de quien se proponga como fabricante en su representación; (ii) IBML deberá notificar por escrito la aprobación del fabricante; (iii) el contrato de fabricación no deberá ofrecer una menor protección para las marcas que aquella proporcionada por la forma del contrato de fabricación adjunto en el anexo 7 (no agregado en autos); (iv) el concesionario es responsable de las todas las actividades de cualquier fabricante usado para la fabricación de productos; (v) el concesionario deberá asegurar que se les otorgue al concedente y/o IBML y/o sus representantes autorizados derechos de inspección de las instalaciones en las que los productos son fabricados; (vi) el concesionario comprará todos los excesos y artículos de segunda calidad de su fabricante; y (vii) si el concesionario designa un agente de provisión para proveer y/o aprobar fabricantes de cualquier manera, deberá informar al concedente y/o IBML, procurando que estos tengan derecho a auditar las actividades y negocios del agente.

En base a lo expuesto, el servicio aduanero consideró que las regalías abonadas por la actora a la licenciante del exterior debían adicionarse al valor en aduana declarado en los despachos de importación 07017IC05000061J, 07017IC05001470Y, 07017IC05000559C, 07017IC05001390P, 07017IC05000717R, 07017IC05000085R, 07017IC05000771R, 07017IC05000113H, 07017ZFE1000636X, 07017ZFE1000638K, 07017ZFE1000643G, 07017ZFE1000935K, 07017ZFE1001054D, 07017ZFE1001072D, 07017ZFE1001095X, 07017ZFE1001189M, 07017ZFE1001191F, 07017ZFE1001200T, 07017ZFE1001209F, 07017ZFE1001273G, 07017ZFE1001303A, 07017ZFE1001305C, 07017ZFE1001347X, 07017ZFE1002022W, 07017ZFE1002055F, 07017IC06001267T, 07017IC04003819W, 07017IC04004436S, 07017IC05000415M, 07017IC05000406M, 07017IC05001077R, 07017IC05001166Z, 07017IC05004471S, 07017IC05005216Z, 07017IC05005443S, 07017IC05005579F y 07017IC05007362U, toda vez que no estaban incluidas en el precio y constituían una condición de venta de las mercaderías importadas, dado que de no haber mediado contrato de licencia y fabricación la actora no habría efectuado compra alguna a los fabricantes del exterior.

Ante esto, la actora sostiene que si bien necesita de la aprobación y control de DUNLOP –licenciante- para asegurar el cumplimiento de los estándares de calidad y demás cuestiones que hacen a la faz comercial, nada tiene que ver DUNLOP con la provisión de la mercadería, toda vez que EL DANTE S.A.I.C. puede elegir a su productor y concertar el precio del producto de forma totalmente independiente a la licenciante; y que si incumpliera con el pago de las regalías los distintos proveedores no tendrían ningún inconveniente en seguir remitiéndole la mercadería por ellos fabricada, ya que se trata de relaciones comerciales autónomas.

V.3.- Sentado lo que antecede, corresponde dirimir si las regalías devengadas en función del contrato previamente reseñado deben adicionarse a los valores en aduana declarados en los despachos de importación de autos, para lo cual deben verificarse las 3 condiciones establecidas por el art. 8.1.c) del Acuerdo, es decir: **(i)** que estén relacionados con las mercaderías objeto de valoración; **(ii)** que constituyan una condición de venta y; **(iii)** que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar las mercaderías.

Para ello, es útil el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, titulado *"Cánones y Derechos de Licencia abonados a terceros – comentario general"*, que según su texto pretende servir de guía para la interpretación y aplicación del art. 8.1, c) del Acuerdo en casos en que un canon o derecho de licencia se paga a un tercero licenciante que no está vinculado al vendedor, tal como ocurre en autos. Del referido comentario se extrae, en apretada síntesis, que: 1) con miras a determinar el valor según el art. 8.1.c), es importante examinar todos los documentos pertinentes incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta; 2) un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia; aclara que se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituyan una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero; 3) de acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, 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 existen cláusulas en las que se establece que si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciante; 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.

Asimismo, respecto al requisito de que el pago de la regalía guarde relación con las mercaderías importadas, corresponde señalar que no existe tal relación cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores -no vinculados al vendedor-; y sobre el requisito de que el pago de la regalía constituya una condición de venta de las mercaderías, se refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor pueda rehusar el negocio si no se abona un canon o licencia, o que el comprador tenga prohibido adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga aquellos.

En esta línea, si bien el pago como condición de venta puede realizarse en forma indirecta, sin que incluso sea indispensable que exista una vinculación en el sentido del art. 15 del Acuerdo, sí es necesaria la existencia de un acuerdo entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, en virtud del cual el primero no pueda vender las mercaderías si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual. Es decir que, en definitiva, solo puede establecer una condición de venta el propio vendedor, o una persona vinculada a él o que haya acordado con él algo al respecto; de lo contrario, cuando el vendedor no sea el otorgante de la licencia lo que habría son dos contratos separados, y el pago del canon no sería un pago indirecto al vendedor en el sentido del art. 8 del Acuerdo.

V.4.- En lo que respecta al plano de los hechos, no resulta controvertido que la actora adquirió mercadería a los proveedores del exterior SANTEX INTERNATIONAL LTD., NETCAM LTD., XIAMEN TREND CORPORATION, KENBOO INTERNATIONAL CORP. LTD, MEGAPERFECT DEVELOPMENT LTD., MEITAC INTERNATIONAL ENTERPRISES CO LTD., FLYING TRADING CO LTD., PMS INTERNATIIONAL SHOES LTD, HUNTER GROUP LIMITED, CAPO SHOE CO LTD y SINOSUN (XIAMEN) IMPORT AND EXPORT CO LTD, empresas independientes de la licenciante –DUNLOP- y de EL DANTE S.A.I.C. A su vez, las proveedoras del exterior han informado que: (i) producen todos los tipos de zapatos marca DUNLOP, de conformidad con el estilo y diseño correspondientes a EL DANTE S.A.I.C.; (ii) solo tienen relación de cooperación con EL DANTE S.A.I.C.; (iii) no tienen contrato de exclusividad con EL DANTE S.A.I.C.; y (iv) no tienen ninguna relación con DUNLOP ni con IBML (ver fs. 104/120 y 131/142 de las act. adm.; y fs. 7/14 de autos).

Por otro lado, no se desprende de lo actuado que la licenciante haya ejercido un efectivo control sobre las proveedoras del exterior -las que además manifiestan no tener ninguna vinculación con ella- en los términos mencionados en el contrato detallado *supra*. Asimismo, tampoco plantea el contrato mayores exigencias respecto de los controles de calidad, ínsitos a cualquier cesión de uso de una marca, y tendientes a garantizar que los productos estén a la altura de su reputación en el mercado.

A partir de todo lo expuesto, no cabe sino concluir que el pago de las regalías se trataba en realidad de una retribución por el uso de la marca, toda vez que la venta de las mercaderías no se encontraba condicionada al pago de las regalías que la actora debería efectuar a la licenciante. Debe destacarse el hecho de que los proveedores de la actora son totalmente independientes del licenciante de la marca y que no tienen con él ningún tipo de relación comercial ni contractual.

Por ello, se concluye que no es posible sostener con base en las constancias de autos, conforme pretende el servicio aduanero, que el pago de las regalías constituyó una condición de venta de las mercaderías importadas, en los términos del art. 8.1.c) del art. VII del Acuerdo del GATT. En tal sentido, el valor en aduana declarado por la actora en las destinaciones involucradas en autos resulta correcto.

V.5.- Por el modo en que se resuelve deviene inoficioso expedirse sobre el resto de los planteos realizados respecto de la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución 356/13 (AD CORD), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12730-93-2009, en cuanto condenó a EL DANTE S.A.I.C. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formuló cargo en concepto de tributos.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

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

II.- Que adhiero a lo expuesto en los considerandos V, V.1 y V.2, en cuanto describen el marco del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y los requisitos del art. 8.1.c), sin perjuicio de disentir con la valoración de los hechos y la solución propiciada, por las razones que paso a exponer.

III.- Que corresponde entonces determinar si la Resolución N° 356/2013 (AD CORD) se ajusta a derecho.

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

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

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

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

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

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

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

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

Que, en cuanto aquí interesa, el mencionado artículo 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, deberán añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: "c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...".

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

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

Que otro de los elementos necesarios es que el canon guarde relación con la mercadería objeto de la importación a consumo, es decir que es preciso que la mercadería se comercialice en el país con la marca, este aspecto del contrato se desprende es la cláusula 6.2,1,1...el derecho de exclusivo a vender productos que llevan la marca en el territorio... 2.1,2 el

derecho no de fabricar el producto fuera y/o dentro del territorio y 10.1... todos los productos fabricados por o en representación del concesionario deben cumplir con los estándares de calidad y en 10.1.1 agrega que como hayan sido aprobados por escrito por el concedente o IBLM, en 10.3 el concesionarios deberá permitir auditar o inspeccionar la fabricación y almacenamiento de producto, 13.3 el concesionario no tendrá derecho a sublicenciar ninguno de sus derechos, ni celebrar convenios de provisión con respecto a los productos fabricados en su representación, es decir también se encuentra acreditada esta condición.

Que, además, de los informes de fiscalización (31/2009 y 342/2012) surge que la regalía se calcula, alternativamente, como un porcentaje —del 16%— sobre el valor FOB de las mercaderías importadas, lo que constituye un indicio normativamente reconocido de la relación directa entre el canon y las mercaderías objeto de valoración, en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo y del Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana.

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

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

Que en conclusión en lo que respecta al uso de la marca Dunlop por parte de la firma importadora El Dante SAIC, en cualquier instancia debe contar con la aprobación y el control de Dunlop, por consiguiente se puede afirmar que todo lo que necesita El Dante para poder producir, fabricar, importar y comercializar o cualquier otra acción con el calzado con las marcas, es la autorización, consentimiento y control de Dunlop, que atento el contrato este estipula que todo uso de las marcas redunda en beneficios de Dunlop y que todas las ventas de El Dante o de los licenciados deberán ser informados por IBML para que este pueda informar a Dunlop y al mismo tiempo recaudar regalías.

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

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

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

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

Que constatada tanto la importación de la mercadería como el pago de las regalías podemos arribar a la conclusión de que lo manifestado por la importadora en el OM-1993/1 “Hoja De Valor”, en tanto efectivamente existe cánones y derechos

de licencia relativos a las mercaderías importadas que el comprador este obligado a pagar, directa o indirectamente como condición de venta, por lo que estamos en presencia de una declaración inexacta productora de un perjuicio fiscal.

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

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

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

VII.- Que, en relación a las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, es que debe señalarse la reciente doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”.

Que, justamente, sobre esa base, concluye que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”.

Que, el hecho imponible se produjo en el año 2007, y corrida la vista, la misma se notifica el 18/09/2009 por lo que, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de percepciones de IVA adicional y de impuesto a las ganancias, por lo que corresponde revocarlas, con costas por su orden, en virtud de que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es de fecha posterior al dictado de la resolución objeto de apelación, como así también a la fecha de la presente interposición de recurso.

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

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 356/2013 (AD CORD) dictada en las actuaciones SIGEA 12730-93-2009 en cuanto condena a la firma El Dante SAIC por infracción al art. 954 ap. 1, inc. a) del Código Aduanero, con costas.

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

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 356/13 (AD CORD), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12730-93-2009, en cuanto condenó a EL DANTE S.A.I.C. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formuló cargo en concepto de tributos.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Segura por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.03.20 19:53:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.03.25 15:35:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.03.25 15:51:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.25 15:52:23 -03:00