República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64355874-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Junio de 2026

Referencia: Sentencia;37.245-A; INTEK SA

Tribunal Fiscal de la Nacion

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"INTEK S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expte.: N° 37.245-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 3247/16 (DE PRLA), dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 12646-206-2006/1, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador **INTEK S.A.** y se confirma el cargo N° 296/11, por la suma de U$S 104.644,13 (en concepto de derechos, tasa de estadística e IVA) y $ 69.327,13 (IVA adicional e impuesto a las ganancias) con más los intereses del art. 794 del C.A

II.- Fundamentos de la apelación (ver fs. 219/238.): Se presenta la actora mediante apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, señala que la resolución apelada determino un ajuste de valor en los términos del GATT/OMC, a su mandante, por operaciones de los años 2006, por considerar que se omitió adicionar las regalías devengadas por los contratos celebrados con las firmas Disney, Mattel, Dreamworks, Cris Morena Group, Sergio Strauch, y Spider Man Merchandising LP. Ello, con el fundamentado del estudio de valor llevado a cabo por la División de empresas vinculadas, Nota 77/2011. Cita partes de la resolución apelada. Hace mención de lo actuado en sede administrativa. Manifiesta que se acompañó documentación contable, y los contratos de licencia con los licenciantes a las actuaciones. Explica resumidamente las obligaciones pactadas en cada contrato de licencias. Cita partes del informe técnico y Notas. Señala que conforme surge del contrato de licencia se abonan regalías por la venta productos que puede ser fabricado por Intek o bien comprados a fabricantes nacional o extranjero, sin que el pago de regalías, sea una condición de venta de las mercaderías importadas. Cita normativa del Acuerdo de valoración GATT/OMC. Se agravia en cuanto

a la procedencia de la determinación tributaria. Hace mención al Art. 8.1.c) del Acuerdo a la condición de venta, manifestando que en el caso no estaba condicionada la venta al pago de regalías. Cita doctrina y jurisprudencia. Refiere a la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración aduanera. Cita doctrina y jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita que se revoque la Resolución apelada, con costas a la contraria.

III.- <u>Contestación del traslado (fs. 251/256)</u>: La representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de esta causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, efectúa un relato de los hechos. Cita partes de las actuaciones administrativas. Refiere que el art. 8.1.c del Acuerdo trata de los cánones y derechos de licencia que el comprador pague directamente o indirectamente, como condición de venta de la mercadería en cuestión. Hace referencia al informe elaborado en la instancia administrativa, efectuado el análisis que concluyó con la procedencia del ajuste por considerar que el pago del canon constituyó una condición de venta por tratarse de la reventa en el mercado interno de productos terminados, adquiridos en el exterior. Cita opiniónes consultiva y refiere a las 3 condiciones de concurrencia para poder efectuar un ajuste positivo por el pago de cánones y derechos de licencia, las menciona. Cita doctrina y normativa de valor. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y se opone a la producción de la informativa y contable ofrecida por la actora. Finalmente, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV- Que la Actuación SIGEA Nº 12646-206-2006/1 se inició a fs. 1/2 con la Nota Nº 180/11 (DV EMVI) Estudio de Valor respecto de los valores FOB de importación declarados por la recurrente durante el periodo 2006, y conforme lo resulto en la **Nota 77/11 (DV EMVI)** opinando que se proceda a la formulación del cargo. A fs. 2/21 obra la **Nota 77/11 (DV EMVI)** (enero 2011) que señala: *"…En cumplimiento de lo oportunamente dispuesto por la superioridad mediante Nota N° 561/08 (DV EMVI), se eleva a vuestro análisis y consideración final, la propuesta de ajuste de valor contenida en el presente trabajo, que surge como resultado del Estudio de Valor practicado a las operaciones de importación documentadas por la firma INTEK S.A., C.U.I.T. 30-70840472-8, en el marco del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Leyes 23.311 y 24.425) y demás resoluciones vinculadas con la materia, teniendo como finalidad específica establecer en esta etapa, si las regalías devengadas por el importador a lo largo de los Ejercicios 2006 a 2008, en los licenciantes del exterior, debieron adicionarse a los valores FOB de aquellas importaciones documentadas durante dichos años, cuyo destino fue la Venta de los Productos licenciados que las generaron. Las conclusiones finales se basaron en el análisis de los documentos e información aportada por la firma, y los datos obtenidos del Sistema Oracle Discoverer Plus y ExiPro de Nosis."* Dicho informe analiza los siente contratos aportados por la actora *"…1.- DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA Nro. 62059 (Fs. 59-111); 2.- MATTEL EUROPA, B.V. Nro. 20604 012406DR1 (Fs. 112-141, en idioma inglés y traducción a Fs. 468-496); 3.- MATTEL EUROPA, B.V. Nro. 20607 012606DR1 (Fs. 142-171, en idioma inglés y traducción a Fs. 497-525); 4.- DREAMWORKS ANIMATION L.L.C. Nro. 011004 (Fs. 172-205, en idioma inglés y traducción a Fs. 526-556); 5.- CRIS MORENA GROUP S.A. (Fs. 206-216); 6.- SERGIO STRAUCH (Fs. 217-226); 7.- SPIDER-MAN MERCHANDISING LP Nro. SM3F0252 (Fs. 227.243, en idioma ingles con traducción a fs. 557-584)…"* En el punto V.- se señala que *"…las regalías devengadas y/o pagadas como retribución por las licencras*

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 mercaderia importada, pues la reventa de las mismas origina el devengamiento de las regalías; 3) Son condición de venta para la exportación al pais 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." En el punto VI-FÓRMULAS PROPUESTAS PARA ESTIMAR LOS PORCENTAJES DE AJUSTE se establece que : "…*De acuerdo con los elementos de juicio que surgen del análisis de la operatoria comercial y del estudio de la información aportada por INTEK S.A., se elevan a vuestro estudio y aprobación definitiva, las siguientes estimaciones, que cuantifican porcentualmente los incrementos a practicar sobre las respectivas operaciones involucradas: Productos Importados para la Reventa por los que fueron devengados Cánones. En el caso bajo estudio, se entiende que el monto de los Cánones devengados debería ser añadido directamente, al valor FOB de la mercaderia involucrada. A tal efecto se propone la aplicación de la siguiente Fórmula: 100 x C 100 x C X K donde: C= Canon devengado por mercaderías importadas. K Monto FOB de la mercadería importada. X Fracción del Canon en que debe incrementarse el valor FOB"*. VII-DETERMINACIÓN DEL AJUSTE. 1. De los Estados Contables y de la Certificación Contable aportada por INTEK S.A. a Fs. 461, los importes de regalías devengadas (indicadas bajo el concepto de "Licencias y Regalías") se reemplazan los valores en la formula. Concluyéndose, "…*Sobre la base de los documentos e información analizada en el presente trabajo y en función de lo establecido por los artículos 1º y 8º apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 24425), el suscripto considera razonable 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. Por tal motivo deberá ajustar el valor FOB presentado a despacho por la firma importadora INTEK S.A. C.U.I.T. 33-68502261-9, según el siguiente detalle Para el año 2006*

46,21 % s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de DISNEY CONSUMER PRODUCTS. 43,93% 8/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de MATTEL EUROPA, INC. 34,84% 8/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de CRIS MORENA GROUP. 18,77% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de SERGIO STRAUCH. Para el año 2007. 38,43% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de DISNEY CONSUMER PRODUCTS.

MATTEL EUROPA, INC. 44,24% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de 35,04% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de DREAMWORKS ANIMATION SKG. 46,00% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de MARVEL CHARACTER, INC. Para el año 2008

58,48% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de DISNEY

*CONSUMER PRODUCTS. MATTEL EUROPA, INC. 39,50 % s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de 121,02 % s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de DREAMWORKS ANIMATION SKG. 40,79% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de MARVEL CHARACTER, INC. 35,27% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de TURNER BROADCASTING SYSTEM LATIN AMERICA, INC. 23,04% s/FOB de los Despachos de Importación de productos documentados bajo licencia de VOOZ, CO., LTD." S*e agrega como anexo el detalle de todas las operaciones ajustadas, y se realiza el resumen de liquidación (notificada a fs. 23 a la actora). A fs. 27/45 obra la impugnación del Cargo. A fs. 48 se la tiene por presentado y se obre a prueba. A fs. 51/51 la recurrente solicita prorroga. A fs. 53/61 se agrega la pericia contable. A fs. 62 se concede prorroga. A fs. 65 se tiene por decaída la prueba y pasan las actuaciones a la Div. Empresas Vinculadas. A fs. 66/80 obra la Nota Nº 244/15 (DV EMVI) con el análisis de ajuste de valor. A fs. 81/82 pasan los autos para alegar. A fs.85/89vta obra el alegato de la recurrente. A fs. 90 obra la Nota de fecha 16/02/16 que informa sobre la aplicación del Fallo Volkswagen Arg SA respecto de la percepciones. A fs. 91/94 obra liquidación Nota 411/16 (04/04/16). A fs. 96/98 vta., obra la resolución aduanera apelada (notificada 08/08/2016).

V.- Que en el caso que nos ocupa el servicio aduanero efectuó un ajuste de los valores FOB de importación, declarados por la firma INTEK S.A.I.C., respecto de las destinaciones de importación del año 2006 que se adjuntan en las planillas Anexas a fs. 19/20 de las actuaciones administrativas.

Que al respecto la Aduana, sostuvo que dichas operaciones debían ser ajustadas de conformidad con lo previsto en el art. 8, inc. c) del Acuerdo de Valoración, en razón de que debían añadirse las sumas correspondientes a regalías respecto de la mercadería importadas para la reventa, como consecuencia de los contratos de licencia celebrados entre la firmas.

Al respecto, entendió que por el desarrollo de la actividad comercial de la actora reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas, adquiridas en el exterior y provistas por el licenciante y por vendedores del exterior, que en principio no se encuentran vinculados con el importador, dió por entendido que el vendedor fabricante del exterior debe condicionar la fabricación del producto licenciado, al hecho que el importador, cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica.

Por lo cual de la información obtenida mediante sistema Oracle Discoverer, Plus y ExiPro de Nosis el servicio aduanero consideró que el monto FOB de las importaciones de productos para la venta devengó el pago de regalías por parte de la actora para el periodo 2006 (cfme. Nota 77/11).

VI.- Que la cuestión de autos radica en determinar la procedencia sustancial del "ajuste de valor" (ajuste del valor FOB documentado en los despachos de importación de la firma actora), en el caso, por incremento de dicho valor con el importe porcentual (esto es, proporcional) de las "regalías" (resultantes del producido de la venta en plaza de las mercaderías importadas); en suma, si en el caso procede el ajuste por aplicación del art. 8º ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (leyes 23.311 y 24.425).

Ante todo, la doctrina es conteste en que el ajuste (por añadidura al valor FOB pactado) por cánones y derechos de licencia *"... constituye uno de los temas más intrincados del Acuerdo de Valoración, ya que*

existen muy pocas precisiones sobre este asunto en el texto legal, ...” (conf.: Lascano, Julio Carlos, “El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 211 y ss., con cita de Saul L. Sherman y Hinrich Glashoff, “Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code”).

El art. 1º del referido Acuerdo de Valor establece que *“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 artículo 8...”*. En correlato, el ap. 1. c) del art. 8, del referido Acuerdo establece que “*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 paga*r”.

Asimismo, la Nota al ap. c) del art. 8 dispone “*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*.”

Así, conforme lo dispuesto por referido art. 8 ap. 1.c) del Acuerdo de Valor del GATT, es preciso la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un “ajuste” de valor por el concepto “cánones y derecho de licencia”: que existan cánones o derechos de licencia; una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y que el pago de los cánones y derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas.

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).

VII.- Que, cabe destacar que conforme surge del Informe 77/11 los vendedores de la mercadería importada, no se encuentren vinculados con la firma apelante, en los términos del art. 15, párrafo 4 del Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT.

Asimismo, de la prueba producida en autos y en las actuaciones administrativas, surge de los contratos analizados por el servicio aduanero que:

1.- CONTRATO SUSCRIPTO ENTRE INTEK S.A Y DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA Nº 62059 (a fs. 29/81 de autos) vigencia 01/01/07 al 31/12/2007, se establece el pago de regalías por ventas internas 12% y ventas externas 17% (clausula 7). Asimismo, en dicho contrato existen clausulas vinculadas al "uso de las marcas y aprobación, revisión del producto (muestras) fabricadas por la licenciante” (Clausula 8 y 9). Otorgando, la posibilidad a la licenciataria de fabricar los productos directamente o a través de terceros (clausula 8.6, 9.2) presentando previamente muestras de los productos a control de calidad, y para la aprobación de la licenciante.

Sin perjuicio, de ciertas especificaciones, que surgen del contrato vinculadas al uso de las marcas, normas de calidad de los productos (clausulas 9.3 y ssg) la recurrente puede reproducir el material licenciado, usar

las marcas registradas dentro de los límites del contrato, fabricar, distribuir para la venta y vender los artículos autorizados (localmente o al exterior) y reproducir y usar la propiedad intelectual aprobada en envases y packaging.

1.1.- A fs. 264/267 obra contestación del oficio librado a DISNEY (25/09/2017) en el que informa, *"…al día de la fecha y sujeto a los términos y condiciones de los contratos de licencias, Nro. 03831. 041190, 062059, 104135, INTEK S.A., con domicilio en Indalecio Gómez 3928, Villa Lynch, Buenos Aires, 1672 Argentina, es licenciatario de DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA, INC. (en adelante Disney), y se encuentra autorizado a producir los productos que se detallan en la presente con representaciones gráficas e imágenes de los personajes o propiedades indicados a continuación. Asimismo, INTEK, S.A., se encuentra autorizado para importar dicha mercaderia al territorio abajo establecido para su venta a terceros en el mismo territorio, sin que lo anterior implique que INTEK S.A., tenga facultad alguna para sublicenciar ningún derecho PRODUCTOS: Según el contenido del Anexo 1. de este documento PERSONAJES/PROPIEDADES: Según el contenido del Anexo 1. de este documento TERRITORIO: Argentina Adicionalmente hacemos de su conocimiento que: 1.- Los proveedores y fábricas que vendieron a INTEK S.A. son independientes de Disney. 2. Disney y el proveedor/fábrica de INTEK S.A. quien fabricó el producto con la propiedad intelectual de Disney, no están vinculadas por contrato comercial alguno; 3. Los proveedores de INTEK S.A., no abonan a Disney suma alguna en concepto de licencia por la venta realizadas a INTEK S.A.; y 4. El pago de las regalías que INTEK S.A., realiza a Disney no es condición de venta para la proveedora/fábrica. De modo que la venta que el proveedor realiza a INTEK S.A. es indiferente e independiente del cumplimiento por parte de INTEK S.A., respecto de la licencia y su pago..."* y acompaña Anexo I detallando los números de contratos, las propiedades y productos otorgadas por dichos instrumentos.

2.- CONTRATO SUSCRIPTO ENTRE INTEK S.A Y MATTEL EUROPA, B.V. Nro. 20604-012406DR1 no obra en autos la copia.

2.1.- CONTRATO SUSCRIPTO ENTRE INTEK S.A *y* MATTEL EUROPA, B.V. Nro. 20607-012606DR1 (copia simple a fs. 153/214 en idioma inglés y traducción) vigencia 01/01/2006 al 31/12/2007. Se establece el pago de regalías; (art. I) MINIMO DE DERECHOS GARANTIZADOS U$S 129.000 pagaderos según los términos de pago que grafica por productos y periodos estableciéndose fecha de vencimiento 01/10/06.Asimismo se establece el pago de 1% de ventas netas trimestrales al licenciador por incentivos por desarrollo de marca (art. L). También, se obliga a gastar el 2% de las ventas netas proyectadas anuales en promociones específicas de venta por menor y medios de comunicación (art, M). Asimismo, en dicho contrato se establece acuerdo de fabricación y de distribución con la presentación de formularios a cada nueva fuente de fabricación y distribución a los fines de supervisión por la licenciante (art. K). Otorgando, 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 (arts. Q, R.y 1,2 y 4)

2.2 En relación con este licenciante, obra a fs. 7 de autos, Nota de fecha 26/5/2016, en idioma inglés en original, de la que surge que el pago de regalías abonadas por la recurrente no son condición de venta para el proveedor ni el fabricante. La venta que el proveedor realiza a Intek SA es independiente de la obligación contractual de Intek con respecto al cumplimiento de su Acuerdo de licencia con Mattel.

Especificamente, informa *"…INTEK S.A. suppliers are independent from Mattel. Mattel Europa B.V. and INTEK S.A. suppliers are not joined by any commercial agreement. INTEK SA suppliers do not pay Mattel any sum as regards royalties for the sales made to Intek S.A. The royalty payment made by INTEK S.A. to Mattel is not a sale condition for the supplier or manufacturer. The sale the supplier makes to INTEK S.A. is independent from Intek's contractual obligation towards the fulfillment of its License Agreement to Mattel."* **Idéntica nota, obra a fs. 260/263 de autos ,con traduccion al español de fecha 25/09/2017.**

3.- CONTRATO SUSCRIPTO ENTRE INTEK S.A Y DREAMWORKS ANIMATION L.L.C. Nro. 011004 (a fs. 102/152, en idioma inglés sin traducción al español). Vigencia 01/08/2006 al 31/12/2008. Regalias 12% base de cálculo Precio de venta neto, y el MINIMO DE DERECHOS GARANTIZADOS.

3.1 En relación con este Licenciante (a fs. 268/272 de autos) obra contestación del oficio librado a DREAMWORKS ANIMATION L.L.C. (28/08/2018) (en idioma ingles con traducción al español legalizada) en el que informa los contratos suscriptos con la recurrente con detalle de plazos y artículos con licencia *"…Por medio de esta carta se podrá confirmar que las Regalías vencidas durante la vigencia de los Contratos no fueron calculadas en base a la venta o adquisición de Artículos por parte del Licenciatario de sus fabricantes, sino como un porcentaje de las ventas de los Artículos en el Territorio. Según los términos de cada Contrato, el Licenciatario se encontraba habilitado para fabricar los Artículos por sus propios medios o para adquirirlos de parte de fabricantes terceros. El pago de las Regalías no está relacionado con el proceso de fabricación o la adquisición de Artículos importados por parte del Licenciatario. Por lo tanto, dado que no es una condición de venta de los Artículos importados, el proceso de fabricación y la adquisición de los Artículos no se encuentra relacionada con los pagos de Regalías efectuados a DreamWorks. Por las razones mencionadas anteriormente, el pago de las Regalías no constituye una condición de venta de los Artículos que fueron importados de acuerdo con los términos de los Contratos. En el caso de que exista algún conflicto entre los términos expresados en el presente y aquellos expresados en los Contratos entre Dreamworks y el Licenciatario, se entiende que los Contratos prevalecerán…"* .

4.- CONTRATO SUSCRIPTO ENTRE INTEK S.A Y CRIS MORENA GROUP S.A. (copia simple a fs. 92/100 de autos). Vigencia 01/07/2005 al 31/12/2005 (clausula 10). Se estableció el pago; 1) el 12% de los montos facturados, calculados sobre las Ventas de los Artículos, netas de impuestos, a través del canal tradicional de ventas. 2) el 8% de los montos facturados calculados sobre las Ventas de los Artículos, netas de impuestos, a través de catálogos especiales. 3) 17% de los montos facturados FOB china calculados sobre las ventas de los artículos a clientes que compren en China. Todas estas ventas en concepto de Regalías por licencia (clausula 1 f), h) y 6). Asimismo, en dicho contrato existen clausulas vinculadas al uso de las marcas y aprobación, revisión del producto fabricadas por la licenciante o a cargo de terceros presentando muestras de los productos para control de calidad, y para la aprobación de la licenciante. (Clausula 2, 3 y 7).

5.- CONTRATO SUSCRIPTO ENTRE INTEK S.A Y SERGIO STRAUCH (copias simples a fs. 82/91 de autos) Vigencia 08/08/2005 al 28/02/2007. Se estableció el 10% de los montos facturados, calculados sobre las Ventas de los Artículos, netas de impuestos, en concepto de Regalías por licencia (clausula 1 f) y 6). La Licenciante autoriza a INTEK a fabricar los productos listados en el contrato, o bien contratar su fabricación en el país o en el extranjero, siendo la elección del fabricante libre por la

recurrente con previa autorización del Licenciante (clausulas 2, 3, 4, 5, 7).

Clausula 2º del contrato: "...el licenciante concede al licenciatario, sujeto al pago de las Regalías y el cumplimiento de todo otro compromiso por parte del licenciatario, el derecho no exclusivo de fabricación de los artículos, incluyendo la reproducción de imágenes de los personajes licenciados, distribución y venta de los artículos y utilización de la marca". 2.2 "... la autorización del Licenciante al licenciatario respecto de la fabricación y comercialización de los Artículos por si, no pudiendo el Licenciatario delegar responsabilidades ni subcontratar con terceros ajenos al presente sin la previa autorización por escrito del licenciante..." Autorización, que se interpreta, a los fines ejercer control de calidad sobre los productos y proteger los derechos de derecho de propiedad intelectual.

6.- CONTRATO SUSCRIPTO ENTRE INTEK S.A Y SPIDER-MAN MERCHANDISING LP Nro. SM3F0252 (copia a fs. 12/28 de autos **en idioma ingles-sin traducción al castellano**) Vigencia 27/09/06 al 31/05/2008. Regalías pactadas 14% sobre la base del precio de venta, y el MINIMO DE DERECHOS GARANTIZADOS.

7.- En relación con los proveedores del exterior:

7.1 A fs. 6 de autos, obra contestación de oficio librado en el expediente 12464-206-2006/1, por el apoderado de la firma EVERGREEN PLASTIC & METAL MANUFACTORY LTD. Por el que informa: *"....al Sr. Jefe de la División Impugnaciones: a) que esta firma es proveedor de la firma INTEK S.A desde el año 2008. b) con respecto a la mercadería detallada en las facturas de importación, Factura No 08090309-6 de fecha 23/09/2008, corresponden a ventas efectuadas por esta sociedad a INTEK S.A. entre los años 2006 a 2008; c) el precio de la mercadería vendida fue exactamente el que se detalló en cada una de las facturas enumeradas precedentemente, d) este era el precio de venta, que INTEK S.A. nos abonaba por cada factura, sin que correspondiera complementar dicho precio con ningún otro rubro, ni valor por regalías; e) esta empresa no tiene ni tuvo jamás, vinculación alguna ni societaria ni comercial con las sociedades comerciales: CRIS MORENA GROUP, DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC., MATTEL EUROPA B.V., DREAMWORKS ANIMATION LLC; SERGIO STRAUCH, Y SPIDER-MAN MERCHANDISING y mucho menos que que implique recibir por parte de las mismas, alguna participación y/o porción de las regalías por ventas percibidas de mi mandante; f) esta empresa jamás ha abonado y/o recibido regalías por las ventas efectuadas por INTEK S.A.; g) que de las mercaderías vendidas y detalladas en las facturas, no existe concepto alguno que revierta sobre esta firma respecto del precio de venta de la mercadería importada, de hecho, no es condición de venta de la mercadería fabricada por nosotros, que INTEK S.A. pague, o haya pagado canon o licencia alguna sobre nuestros productos; h) ciertamente, dicha suma- que nunca es abonada por la firma INTEK S.A. ni ninguna otra, no integra el precio de venta de la mercadería de esta firma a la empresa argentina INTEK S.A.…*"

7.2.- Asimismo, a fs. 8/9 de autos, obra contestación de oficio librado en el expediente 12464-206-2006/1, por el apoderado de la firma HUNG LUN ENTERPRICE LTD. Por el que informa: al Sr. Jefe de la División Impugnaciones: "*a) que esta firma es proveedor de la firma INTEK S.A desde el año 2004, b) con respecto a la mercadería detallada en las facturas de importación, Factura No 1060409B, con Fecha 08/04/2006, Factura No 1060702B, con Fecha 04/08/2006, Factura No 1060811B, con Fecha*

25/08/2006, Factura No 1060901B, con Fecha 21/09/2006, Factura No 1070206B, con Fecha 07/02/2007, Factura No 1070405B, con Fecha 18/04/2007, Factura No 10705058, con Fecha 11/05/2007, Factura No 1070507B, con Fecha 18/05/2007, Factura No 10706038, con Fecha 31/05/2007, Factura No 1070609B, con Fecha 20/06/2007, Factura No 10707088, con Fecha 12/07/2007, Factura No 1070905B, con Fecha 19/09/2007, Factura No 10803018, con Fecha 20/03/2008, Factura No 1080401B, con Fecha 03/04/2008, Factura No 10805018, con Fecha 02/05/2008, Factura No 1080805B, con Fecha 11/08/2008, Factura No 1080904A, con Fecha 10/09/2008, Factura No 1080904B, con Fecha 10/09/2008, corresponden a ventas efectuadas por esta sociedad a INTEK S.A. entre los años 2006 a 2008; c) el precio de la mercadería vendida fue exactamente el que se detalló en cada una de las facturas enumeradas precedentemente; d) este era el precio de venta, que INTEK S.A. nos abonaba por cada factura, sin que correspondiera complementar dicho precio con ningún otro rubro, ni valor por regalías; e) esta empresa no tiene ni tuvo jamás, vinculación alguna ni societaria ni comercial con las sociedades comerciales: CRIS MORENA GROUP, DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC., MATTEL EUROPA B.V., DREAMWORKS ANIMATION L.L.C;SERGIO STRAUCH, Y SPIDER-MAN MERCHANDISING y mucho menos que que implique recibir por parte de las mismas, alguna participación y/o porción de las regalías por ventas percibidas de mi mandante; f) esta empresa jamás ha abonado y/o recibido regalías por las ventas efectuadas por INTEK S.A.; g) que de las mercaderías vendidas y detalladas en las facturas, no existe concepto alguno que revierta sobre esta firma respecto del precio de venta de la mercadería importada, de hecho, no es condición de venta de la mercadería fabricada por nosotros, que INTEK S.A. pague, o haya pagado canon o licencia alguna sobre nuestros productos; h) ciertamente, dicha suma- que nunca es abonada por la firma INTEK S.A. ni ninguna otra, no integra el precio de venta de la mercadería de esta firma a la empresa argentina INTEK S.A."

7.2.1.-Asimismo, a fs. 285/288 de autos, obra contestación de oficio por el apoderado de la firma HUNG LUN ENTERPRICE LTD, (12/04/2017) en idioma ingles con traducción legalizada al español. En la que informa: *"…a) que esta firma es proveedora de la firma INTEK S.A desde el año 2004; b) con respecto a la mercadería detallada en las facturas de importación, las mismas corresponden a ventas efectuadas por esta sociedad a INTEK S.A. entre los años 2006 a 2008; c) el precio de la mercadería vendida fue exactamente el que se detalló en cada una de las facturas de importación; d) este era el precio de venta, que INTEK S.A. nos abonaba por cada factura, sin que correspondiera complementar dicho precio con ningún otro rubro, ni valor por regalías; e) esta empresa no tiene ni tuvo jamás, vinculación alguna ni societaria ni comercial con las sociedades comerciales: DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA, INC., MATEL EUROPA BV, DREAMWORKS ANIMATION, CRIS MORENA GROUP., SERGIO STRAUCH, Spiderman Merchandising L.P. y mucho menos que implique recibir por parte de las mismas, alguna participación y/o porción de las regalías por ventas percibidas de mi mandante; f) esta empresa jamás ha abonado y/o recibido regalías por las ventas efectuadas por INTEK S.A.; g) que de las mercaderías vendidas y detalladas en las facturas, no existe concepto alguno que revierta sobre esta firma respecto del precio de venta de la mercaderia importada, de hecho, no es condición de venta de la mercaderia fabricada por nosotros hacia INTEK S.A., que este pague, o haya pagado canon o regalía alguna sobre nuestros productos a sus licenciantes h) ciertamente, las regalias que INTEK S.A. paga o debe pagar a sus licenciantes, no integran el precio de venta de la mercadería de esta firma a la empresa argentina INTEK S.A.…"*

7.3.- A fs. 10/11 de autos, obra contestación de oficio librado en el expediente 12464-206-2006/1, por el apoderado de la firma SHANTOU DEFENG TRADING CO LTD. Por el que informa: al Sr. Jefe de la División Impugnaciones: "*…a) que esta firma es proveedor de la firma INTEK S.A desde el año 2004. b) con respecto a la mercadería detallada en las facturas de importación, nº Factura No: AG050623, de Fecha 30/09/2005, Factura No: AG060404-A, de Fecha 25/05/2006, Factura No: AG060404B, de Fecha 25/05/2006, Factura No: AG060220/AG060220-1, de Fecha 26/05/2006, Factura No: AG060427, de Fecha 05/08/2006, Factura No: AG060724-B, de Fecha 06/09/2006, Factura No: AG060724-A, de Fecha 06/09/2006, Factura No: AG060807, de Fecha 27/09/2006, Factura No: AG061229A, de Fecha 20/01/2007, Factura No: AG061228, de Fecha 09/03/2007, Factura No: AG06122982, de Fecha 23/05/2007, Factura No: AG061229B1, de Fecha 31/05/2007, Factura No: AG070711-1, de Fecha 11/12/2007, Factura No: AG070711-2, de Fecha 11/12/2007, Factura No: AG070711-3, de Fecha 11/12/2007, Factura No: AG080311-1, de Fecha 11/07/2008, Factura No: AG080311-B, de Fecha 04/08/2008, Factura No: AG080311-2, de Fecha 04/08/2008, Factura No: AG080828B, de Fecha 22/09/2008, Factura No: AG080828B, de Fecha 22/09/2008, Factura No: AG080828A, de Fecha 22/09/2008, corresponden a ventas efectuadas por esta sociedad a INTEK S.A. entre los años 2006 a 2008; c) el precio de la mercadería vendida fue exactamente el que se detalló en cada una de las facturas enumeradas precedentemente; d) este era el precio de venta, que INTEK S.A. nos abonaba por cada factura, sin que correspondiera complementar dicho precio con ningún otro rubro, ni valor por regalías; e) esta empresa no tiene ni tuvo jamás, vinculación alguna ni societaria ni comercial con las sociedades comerciales: CRIS MORENA GROUP, DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC., MATTEL EUROPA B.V., DREAMWORKS ANIMATION L.L.C; SERGIO STRAUCH, Y SPIDER-MAN MERCHANDISING y mucho menos que que implique recibir por parte de las mismas, alguna participación y/o porción de las regalías por ventas percibidas de mi mandante; f) esta empresa jamás ha abonado y/o recibido regalías por las ventas efectuadas por INTEK S.A.; g) que de las mercaderías vendidas y detalladas en las facturas, no existe concepto alguno que revierta sobre esta firma respecto del precio de venta de la mercadería importada, de hecho, no es condición de venta de la mercadería fabricada por nosotros, que INTEK S.A. pague, o haya pagado canon o licencia alguna sobre nuestros productos; h) ciertamente, dicha suma- que nunca es abonada por la firma INTEK S.A. ni ninguna otra, no integra el precio de venta de la mercadería de esta firma a la empresa argentina INTEK S.A."* ***Y*** **a fs. 281/284, obra otra contestación de oficio de fecha 12/04/2017 en la que manifiesta que esta firma es proveedor de la firma INTEK S.A desde el año 2004; "…***b) con respecto a la mercadería detallada en las facturas de importación, las mismas corresponden a ventas efectuadas por esta sociedad a INTEK S.A. entre los años 2006 a 2008, 2012; c) el precio de la mercadería vendida fue exactamente el que se detalló en cada una de las facturas de importación; d) este era el precio de venta, que INTEK S.A. nos abonaba por cada factura, sin que correspondiera complementar dicho precio con ningún otro rubro, ni valor por regalías; e) esta empresa no tiene ni tuvo jamás, vinculación alguna ni societaria ni comercial con las sociedades comerciales: DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA, INC., MATEL EUROPA BV, DREAMWORKS ANIMATION, CRIS MORENA GROUP, SERGIO STRAUCH, Spiderman Merchandising L.P y mucho menos que implique recibir por parte de las mismas, alguna participación y/o porción de las regalías por ventas percibidas de mi mandante; f) esta empresa jamás ha abonado y/o recibido regalías por las ventas efectuadas por INTEK S.A.: g) que de las mercaderías vendidas y detalladas en las facturas, no existe concepto alguno que revierta sobre esta firma respecto del precio de venta de la mercadería importada, de hecho, no es condición de venta de la mercadería fabricada por*

nosotros hacia INTEK S.A., que este pague, o haya pagado canon o regalía alguna sobre nuestros productos a sus licenciantes h) ciertamente, las regalías que INTEK S.A. paga o debe pagar a sus licenciantes, no integran el precio de venta de la mercadería de esta firma a la empresa argentina INTEK S.A…"

7.4.- A fs. 273/276 de autos, obra contestación de oficio, por el apoderado de la firma INFO STAR ELECTRONICS LTD (12/04/2017) en idioma ingles traducido al español legalizado. Por el que informa: *"…a) que esta firma es proveedor de la firma INTEK S.A desde el año 2004; b) con respecto a la mercadería detallada en las facturas de importación, las mismas corresponden a ventas efectuadas por esta sociedad a INTEK S.A. entre los años 2006 a 2008, 2012; c) el precio de la mercadería vendida fue exactamente el que se detalló en cada una de las facturas de importación; d) este era el precio de venta, que INTEK S.A. nos abonaba por cada factura, sin que correspondiera complementar dicho precio con ningún otro rubro, ni valor por regalías; e) esta empresa no tiene ni tuvo jamás, vinculación alguna ni societaria ni comercial con las sociedades comerciales: DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA, INC., MATEL EUROPA BV, DREAMWORKS ANIMATION, CRIS MORENA GROUP, SERGIO STRAUCH, Spiderman Merchandising L.P. y mucho menos que implique recibir por parte de las mismas, alguna participación y/o porción de las regalías por ventas percibidas de mi mandante; f) esta empresa jamás ha abonado y/o recibido regalías por las ventas efectuadas por INTEK S.A.; g) que de las mercaderías vendidas y detalladas en las facturas, no existe concepto alguno que revierta sobre esta firma respecto del precio de venta de la mercadería importada, de hecho, no es condición de venta de la mercadería fabricada por nosotros hacia INTEK S.A., que este pague, o haya pagado canon o regalía alguna sobre nuestros productos a sus licenciantes h) ciertamente, las regalías que INTEK S.A. paga o debe pagar a sus licenciantes, no integran el precio de venta de la mercadería de esta firma a la empresa argentina INTEK S.A…."*

7.5.- A fs. 277/280 de autos, obra contestación de oficio, por el apoderado de la firma REAL BASE CO LTD (12/04/2017) en idioma ingles traducido al español legalizado. Por el que informa: *"…a) que esta firma es proveedor de la firma INTEK S.A desde el año 2004; b) con respecto a la mercadería detallada en las facturas de importación, las mismas corresponden a ventas efectuadas por esta sociedad a INTEK S.A. entre los años 2006 a 2008; c) el precio de la mercadería vendida fue exactamente el que se detalló en cada una de las facturas de importación; d) este era el precio de venta, que INTEK S.A. nos abonaba por cada factura, sin que correspondiera complementar dicho precio con ningún otro rubro, ni valor por regalías; e) esta empresa no tiene ni tuvo jamás, vinculación alguna ni societaria ni comercial con las sociedades comerciales: DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA, INC., MATEL EUROPA BV, DREAMWORKS ANIMATION, CRIS MORENA GROUP., SERGIO STRAUCH, Spiderman Merchandising L.P., y mucho menos que implique recibir por parte de las mismas, alguna participación y/o porción de las regalías por ventas percibidas de mi mandante; f) esta empresa jamás ha abonado y/o recibido regalías por las ventas efectuadas por INTEK S.A.; g) que de las mercaderías vendidas y detalladas en las facturas, no existe concepto alguno que revierta sobre esta firma respecto del precio de venta de la mercadería importada, de hecho, no es condición de venta de la mercadería fabricada por nosotros hacia INTEK S.A., que este pague, o haya pagado canon o regalia alguna sobre nuestros productos a sus licenciantes h) ciertamente, las regalías que INTEK S.A. paga o debe pagar a sus licenciantes, no integran el precio de venta de la mercadería de esta firma a la empresa argentina INTEK*

S.A..”.

8.- <u>Prueba Pericial Contable:</u>

8.1.- Que, del informe del perito contador a fs. 54/61 de las actuaciones administrativas, surge: que se analizaron los libros contables de la empresa (detallados en el cuadro como Anexo II), los balences Generales por los ejercicios cerrados de febrero 2007 a 2009, Estatutos Sociales e incripciones registrales, las facturas de ventas años 2006/2008 y compra y ventas de igual periodo, los despachos de importaciones 2006/2008. Y los contratos de licencias y señala que: *“…INTEK S.A. lleva libros contables en legal forma, según los registros y rúbricas que se han verificado y que corresponden a los libros contables actuales y a los vigentes en el período 2006/2008, lapso en el que se registra la documentación incluida en las presentes actuaciones. Según detalle en Anexo II. b) Si surge de los mismos que mi mandante haya suscrito entre los años 2006 y 2008 contratos de licencia con las firmas: CRIS MORENA GROUP, DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC., MATEL EUROPA B.V., DREAMWORKS ANIMATION LLC., SERGIO STRAUCH, Y SPIDERMAN MERCHANDISING. Según la documentación compulsada se ha verificado la existencia y firma de los convenios detallados en el Anexo I.”*

De dicho cuadro **ANEXO I** surge, que el perito analizó cada contrato suscripto por la recurrente con las firmas Licenciatarias (en los periodos objeto de autos) y detalló: El licenciante, numero de contrato, los periodo de vigencia de las licencias, las marcas y productos licenciados, el porcentaje de las regalías pactadas, y su base de cálculo en todos los casos sobre el precio de venta y el monto mínimo de derechos garantizado pactado entre Intek con cada Licenciante.

Asimismo, informa que: *“…con relación a las ventas de los años 2006 a 2008 (…) fueron realizadas en el mercado local. Del análisis efectuado surge que todas las compras se realizaron en el exterior a los proveedores detallados en el Anexo IV. Por lo que confirmo Habiendo Intek SA adquirido en el país mercadería importada en los años 2003 y 2004, no es factible determinar si en las ventas de los años 2006/2008 se incluyeron artículos importados que el 100% de las ventas efectuadas corresponden a mercaderías de origen importado adquiridos localmente: de existir, estoy en condiciones de aseverar que los mismos no serían significativos…”*.

En relación al pago de regalías por ventas pagadas a las empresas: CRIS MORENA GROUP. DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC., MATEL EUROPA B.V. DREAMWORKS ANIMATION LLC., SERGIO STRAUCH, Y SPIDERMAN MERCHANDISING, durante los años 2006 a 2008, *señala que se aplicó: “…El criterio contable aplicado para el registro de las regalías es el de "devengado", imputando a cada ejercicio comercial las regalías detalla en Anexo III (Cuadro I). El cuadro II inserto en Anexo III corresponde a las regalías correspondientes a la liquidación por mes de venta de los productos que las originan, según se abonadas en el ejercicio comercial cuyo "devengamiento" se producirá en ejercicios siguientes. En el cuadro III del mismo anexo se detallan las regalías adeudadas al cierre de cada ejercicio. La suma algebraica de los cuadros I, II y III respondería al concepto de "pago" solicitado, según resumen en cuadro IV del Anexo III. Por lo que informo que las regalías pagadas a las empresas detalladas son las que se informan en el cuadro IV del anexo III.*

Agrega que respecto al pago de regalias haciendo la salvedad respecto del porcentaje de dos regalías

pagadas corresponden a productos importados, informa que *"… el 100% de las regalías por ventas pagadas en los años 2006/2008 corresponden a bienes importados por Intek SA…"*.

Respecto de los despachos de importación analizados mencionados en el presente expediente junto con su documentación informa que el precio abonó Intek al vendedor del exterior es "…El precio abonado por Intek S.A. por las compras efectuadas en el exterior son los que se incluyen en las respectivas facturas de los proveedores, que se encuentran expresadas en valor F.O.B., en dólares. Cada despacho de importación incluye una o más facturas de uno o más proveedores cuyos valores FOB fueron conformados por los precios y cantidades detalladas en las respectivas facturas. El detalle de proveedores se incluye en el Anexo IV…." Agregando que *"… No consta en la documentación y registros verificados que Intek S.A. haya abonado alguna suma de dinero adicional al precio pactado en las facturas de los proveedores del exterior por la adquisición de mercaderías. Dichas facturas sólo consignan el precio del producto, sin adicionales por regalías, participación por ventas o cualquier otro concepto extra."* Concluyendo, que*"… los proveedores de bienes importados adquiridos por Intek SA, son distintos a las empresas a las cuales Intek SA le pagó las regalías por la venta de dichos productos…"*.(ver Anexos I al IV del Informe pericial).

8.2.- Que, del informe del perito contador a fs. 365/369 y de la aclaratoria de fs. 378/379 de autos, surgen del análisis de los libros y de la documentación conclusiones muy similares a la del informe del perito contador antes referido (punto 8.1) destacándose, que en el Anexo I de dicho informe, detalla como fue el devengamiento de regalias por Licenciates por año (aclarando las regalías abonadas anticipadamente, las regalías devengadas y no pagadas y el total de regalías abonadas por Intek SA a cada Licenciante en los periodos 2007, 2008 y 2009. Asimismo, concluye que del análisis efectuadó :*"…El pago y/o devengamiento de las regalías en favor de los licenciantes, no es una condición de venta para con los proveedores del exterior, en cuanto a la venta de mercaderías hacia INTEK SA. Y los proveedores de mercancías del exterior, no forman parte de los contratos de licencia celebrados entre INTEK S.A. y sus licenciantes."*

En virtud del análisis realizado por los peritos sobre la documentación contable y conforme toda la prueba informativa producida en autos, y la documentación obrante en las actuaciones y en estos autos, se concluye que la venta de las mercaderías solo ha tenido como condición, el pago de cada factura, por parte de INTEK SA, a los proveedores del exterior, sin que se les haya exigido el pago de regalías. Es decir, que las ventas de dichas mercaderías no se encuentran sujetas a formalidades específicas. (ver listado de operaciones a fs. 19/20 91/93 de AA).

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 de los contratos analizados y referidos, si bien, se observan cláusulas relativas al control de calidad de los productos objeto de la licencias (ya sea para la aprobación de diseños, etiquetas, material publicitario, 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, por lo que ello, no permite inferir que exista condición de venta entre INTEK SA y las Licenciantes CRIS MORENA GROUP, DISNEY CONSUMER PRODUCTS LATIN AMERICA INC., MATEL EUROPA B.V., DREAMWORKS ANIMATION LLC., SERGIO STRAUCH, Y SPIDERMAN MERCHANDISING.

Asimismo, según se observa, en los referidos contratos y de la prueba informativa, no existe cláusula alguna que obligue a la licenciataria a la contratación con una nómina de determinados proveedores seleccionados por las licenciantes, sin perjuicio, que si se establecen ciertos requisitos que deben cumplirse a los fines de pautas de calidad, y cumplimiento de la legislación laboral en dicho país.

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 del exterior.

VIII.- 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 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.

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

Por todo lo expuesto, voto por:

Revocar la Resolución Nº 3247/16 (DE PRLA), dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 12646-206/1, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador INTEK S.A. y en consecuencia, el cargo N° 296/11. Costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Por razones de economía procesal, me remito al relato de los antecedentes fácticos efectuado en el voto del vocal preopinante, los que doy aquí por reproducidos en su integridad.

II.- Delimitada la jurisdicción de este Tribunal, corresponde analizar la validez de la resolución apelada en cuanto rechazó la impugnación del cargo formulado por el servicio aduanero. A tal fin, debe señalarse que, según lo sostuvo la Aduana, ciertas importaciones realizadas por la actora fueron ajustadas con fundamento en el artículo 8, apartado 1, inciso c), del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT ("Acuerdo"). Sobre esa base, el servicio aduanero entendió que el pago de regalías constituía una condición de venta.

III.- En coincidencia con lo sostenido por la recurrente, el voto preopinante concluyó que no había quedado demostrado que resultara procedente ajustar el precio declarado por la importadora en sus operaciones de importación, razón por la cual resultó que el ajuste no resultaba procedente y debe revocarse la resolución apelada.

IV.- En tales condiciones, adelanto que no comparto los fundamentos del voto preopinante. Desde el inicio, es preciso recordar que nos encontramos frente a un supuesto claramente reglado, característico del ámbito tributario, en el cual la determinación de la obligación fiscal no puede quedar librada a la discrecionalidad de las partes.

Sobre esta premisa, cobra especial relevancia el carácter reglado de la obligación tributaria, el cual orienta al Tribunal tanto en la reconstrucción de los hechos en disputa como en la aplicación de la directiva legislativa de búsqueda de la verdad jurídica objetiva.

V.- Así las cosas, la cuestión bajo análisis se circunscribe a determinar si las regalías pagadas en el marco de los contratos suscriptos entre la recurrente y los distintos licenciantes deben ser incluidas en la base imponible aduanera, en la medida en que concurran los requisitos establecidos en el Acuerdo esto es que los cánones y derechos de licencia se encuentren relacionados con las mercaderías objeto de valoración, no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar y que deban ser pagados como condición de venta de las mercaderías.

Con toda claridad, no puede presumirse que toda licencia de marca en favor de un importador implique automáticamente una condición de venta o constituya una herramienta de control ejercida por el licenciante. Por el contrario, dicha conclusión debe derivarse de una evaluación empírica sustentada en prueba preponderante. En efecto, la mera existencia de un contrato de licencia no demuestra, aisladamente considerada, que el canon abonado sea condición de venta.

En consecuencia, resulta indispensable examinar el contenido concreto de la relación jurídica entablada entre las partes.

En este orden de consideraciones, debe hacerse notar –aunque parezca reiterativo-, que la interpretación de la condición de venta no puede limitarse exclusivamente a la existencia de una cláusula expresa en el contrato que establezca el pago de regalías como requisito indispensable para la concreción de la

operación comercial.

Antes bien, corresponde atender a un análisis integral de las circunstancias del caso, ponderando tanto el marco contractual como la estructura operativa y comercial de la transacción.

En efecto, para determinar si un canon es condición de venta, la cuestión no se define simplemente por los términos contractuales, sino que resulta necesario determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir, el derecho de usar o comercializar la propiedad intelectual por la que paga el canon.

En continuidad con esta conclusión, la condición de venta puede inferirse de un conjunto de factores concurrentes, entre los cuales se destacan: a) la relación jurídica y económica entre las partes, en particular si el vendedor, el importador y el titular de los derechos de propiedad intelectual pertenecen al mismo grupo económico; b) la existencia de restricciones o exigencias impuestas por el licenciante respecto de la comercialización de los bienes importados; c) la vinculación entre el pago de la regalía y la posibilidad efectiva de adquirir la mercadería; y, d) la necesidad de contar con una licencia o derecho de uso de propiedad intelectual para la explotación comercial de los bienes en el país de importación.

Desde esta perspectiva, la ausencia de una referencia explícita a la regalía en los términos de la compraventa no obsta a su incorporación en la base imponible cuando de las circunstancias analizadas se desprende que el pago del canon integra la estructura económica de la operación y representa un requisito indispensable para la efectiva importación o ulterior comercialización del bien.

A la luz de este principio, la prueba exigible para acreditar la condición de venta no requiere ser inequívoca o categórica, sino que resulta suficiente la prueba de la preponderancia, entendida como la existencia de elementos que, apreciados en su conjunto, permitan afirmar con mayor grado de probabilidad la existencia de la condición de venta antes que su inexistencia.

Desde esa atalaya, se impone evaluar, mediante una reconstrucción lógica y fáctica de la operación, si la importación de la mercadería se habría realizado en ausencia del pago de las regalías o del contrato de licencia. En tal sentido, resulta útil el método de la supresión hipotética, consistente en preguntarse si, eliminando el pago de la regalía, la transacción comercial se habría celebrado en idénticos términos o si, por el contrario, la ausencia de dicho pago habría impedido o alterado sustancialmente la operación.

Dicho de otro modo, el pago del canon será siempre una condición de venta cuando sin ese pago los bienes no habrían sido vendidos, o por lo menos no se habrían vendido en el precio finalmente acordado.

En esta dirección, la jurisprudencia norteamericana ha ofrecido una formulación nítida del test de causalidad contrafáctica. En Bostock v. Clayton County, la Suprema Corte de los Estados Unidos 590 U.S. ___ (2020) recordó que la expresión “because of” incorpora el estándar but-for, esto es, exige indagar si, suprimido el factor bajo examen, el resultado se habría producido igualmente; si la respuesta es negativa, la relación causal queda configurada.

Por otra parte, ya desde Heydon’s Case, (1584) 3 Co. Rep. 7a, 76 ER 637 el commonlaw reconoció que toda interpretación normativa debe atender al mal que la disposición procuró remediar, evitando que una

lectura puramente literal frustre su finalidad.

Bajo esa doble premisa —causalidad funcional y hermenéutica finalista— el artículo 8.1.c) del Acuerdo impone examinar si, removida la licencia o el canon respectivo, la operación comercial habría podido celebrarse en los términos económicos efectivamente pactados.

En definitiva, la valoración de la condición de venta exige una apreciación casuística basada en un examen detallado de los elementos fácticos y contractuales que rigen la relación entre importador, exportador y titular de los derechos de propiedad intelectual involucrados, evitando tanto una interpretación automática que admita el ajuste sin una debida justificación, como una aplicación restrictiva que condicione la procedencia del mismo a la mera literalidad de los contratos.

En definitiva, la finalidad del Acuerdo es garantizar una determinación justa y precisa del valor imponible de las mercaderías importadas, evitando que determinados costos asociados a la transacción sean excluidos artificialmente de la base de imposición. En este contexto, una interpretación sistemática y finalista del artículo 8.1 c) del Acuerdo exige reconocer que la condición de venta puede surgir no solo de los términos expresos del contrato, sino también de la estructura económica de la operación y del control ejercido por el licenciante sobre la fabricación y comercialización de las mercaderías.

Sobre esta base conceptual, la lectura sustancialista del artículo 8.1.c) del Acuerdo coincide con los criterios elaborados por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas. En efecto, el Comentario 25.1, así como la Opinión Consultiva 4.11, por ejemplo, fijan el estándar según el cual la condición de venta se configura cuando el comprador no puede adquirir las mercaderías sin efectuar el pago del canon al licenciante, con prescindencia de que dicho pago se mencione o no en el contrato de compraventa o en la factura comercial. En esa misma línea me pronuncié como vocal preopinante en *Papelería Francesa S.A.*, Sala G de este Tribunal Fiscal, donde sostuve que la causa económica real del intercambio prevalece sobre la forma contractual cuando la explotación de la mercadería importada resulta jurídica y económicamente indisociable del uso del intangible licenciado.

VI.- A estas alturas no advierto nada nuevo si hago notar que en el Acuerdo subyace en un principio general de autonomía de la voluntad entre las partes, que reconoce que el precio de transacción acordado libremente refleja, en la mayoría de los casos, el valor real de las mercancías. En efecto, este principio fortalece 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, conforme surge del considerando precedente, el Acuerdo establece excepciones que limitan este principio a fin de 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 cercana 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 referido 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, y en lo que aquí interesa, dispone que deben sumarse los cánones y derechos de licencia (como las regalías) 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 valor declarado refleje el verdadero costo para el comprador, incluyendo cualquier pago que constituya una condición necesaria para la transacción.

VII.- Desde luego, la determinación de esta situación exige la reconstrucción de un hecho, y justamente, la forma en que se establece ese hecho es lo que se encuentra en disputa. En efecto, este punto involucra una cuestión esencial en el ámbito jurídico: la reconstrucción de hechos no es solo un ejercicio técnico, sino un proceso que requiere interpretar y dar sentido a las pruebas y a las circunstancias de un caso.

En este contexto, la disputa sobre cómo se determina un hecho en particular —en el caso, si las regalías son una "condición de venta" según el Acuerdo— conduce a reflexionar sobre el papel de los tribunales y las autoridades administrativas en delimitar hechos jurídicos complejos, habida cuenta de que cuando la determinación de un hecho se torna central en un litigio, lo que realmente está en juego es la legitimidad de cómo interpretamos y aplicamos normas generales a casos específicos.

En cuestiones aduaneras y tributarias, esto se hace aún más delicado, ya que la reconstrucción de hechos impacta directamente en los derechos y obligaciones de los administrados, afectando además la recaudación y el control del comercio exterior. De allí la importancia de la objetividad y la precisión en la administración de justicia, ya que solo a través de una reconstrucción de hechos clara y fundamentada puede asegurarse que las resoluciones sean ajustadas a derecho.

VIII.- En razón de lo enunciado, la conducta de las partes y su actividad probatoria se vuelven fundamentales para la referida reconstrucción de los hechos. 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.

Asimismo, corresponde advertir que, en el ámbito contencioso-administrativo, el estándar de prueba aplicable para determinar si las regalías constituyen una condición de venta es 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 a que no exista, 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.

IX.- 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 puede válidamente concluir 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.

La Suprema Corte de los Estados Unidos fijó en *Addington v. Texas*, 441 U.S. 418 (1979), una cartografía nítida de los tres estándares probatorios que el Derecho anglosajón reconoce, esto es, *preponderance of theevidence* para las controversias civiles ordinarias, *clear and convincingevidence* cuando están en juego libertades personales o intereses cuasi-fundamentales, y *beyond a reasonabledoubt* reservado al enjuiciamiento criminal. Según esa elaboración, la graduación del estándar responde a la entidad del interés afectado y al riesgo de error tolerable según su dirección. En consonancia con ese criterio, la controversia aquí planteada, de carácter esencialmente patrimonial y surgida de una relación fiscal regida por un régimen legal preestablecido, encuadra en el primer estándar. Recuérdese, por lo demás, que el artículo 386 del CPCCN manda apreciar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, lo que supone precisamente valorar el conjunto probatorio según el peso relativo de los elementos acreditados, sin exigir certeza apodíctica cuando la controversia no la requiere.

X.- Sentado lo que antecede, he de destacar que la recurrente aportó como prueba documental los contratos de licencia suscriptos con las firmas Cris Morena Group, Disney ConsumerProductsLatinAmerica Inc., Mattel Europa B.V., DreamworksAnimation LLC, Sergio Strauch, y Spider-ManMerchandising LP. A su vez, ofreció prueba informativa cuya producción fue objeto de revocatoria y que, conforme indicó la actora a fs. 291 del expediente principal, pese a haber sido rechazada dicha medida, habría sido suplida por las respuestas que según dice fue obteniendo desde el inicio de la presentación que dio origen al recurso ante esta instancia. Además, ofreció prueba pericial contable.

Sin embargo, para delimitar objetivamente las probanzas que deben considerarse para resolver el tema de autos, deben tenerse en cuenta los lineamientos que surgen de fs. 16 de las actuaciones administrativas, oportunidad en la cual el servicio aduanero determinó los contratos y los ajustes que correspondían al año 2006, fijando para Disney ConsumerProductsLatinAmerica Inc. el 46,21 %, para Mattel Europa Inc. 43,93 %, para Cris Morena Group 34,84 % y para Sergio Strauch el 18,77%, porcentajes que fueron aplicados sobre las destinaciones de importación identificadas a fs. 19/20, con excepción del contrato firmado con Cris Morena Group, al que me referiré en extenso en los considerandos que siguen.

XI.- Planteada la cuestión conforme a lo antes señalado, corresponde abordar sin dilación cada uno de los contratos enumerados por el servicio aduanero.

1.- Disney Consumer Products Latin America Inc.

Corresponde reafirmar que el contrato identificado bajo el número 062059 —suscripto con The Walt Disney Company— tenía una vigencia expresamente delimitada entre el 01/01/2007 y el 31/12/2007, conforme surge del propio instrumento obrante a fs. 29/81 (fs. 30) y del informe pericial contable agregado a fs. 54/61 de las actuaciones administrativas. En consecuencia, resulta objetivamente acreditado

que dicho contrato no regía durante el año 2006.

En este marco, si bien la Nota 77/2011 abordó en forma conjunta el período 2006/2008, ello no habilita a extender los efectos de un contrato vigente en 2007 a operaciones registradas en 2006, que son precisamente las que dieron origen al cargo aquí apelado. En otras palabras, la amplitud temporal del análisis contenido en la Nota 77/2011 no altera la delimitación concreta del hecho imponible considerado en el acto administrativo impugnado.

Sobre esta base, se advierte que existe una disociación entre el instrumento contractual efectivamente analizado (contrato 062059) y el período por el cual se formuló el cargo (año 2006), lo que impide sostener que las regalías derivadas de aquel contrato puedan haber constituido una condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valoración respecto de las operaciones aquí controvertidas.

En segundo término, corresponde precisar que, aun cuando de las constancias de autos surge la existencia de otros contratos celebrados entre el actor y The Walt Disney Company vigentes durante el año 2006 —en particular, los identificados bajo los números 061760 y 061685 (fs. 56 de las actuaciones administrativas)—, tales instrumentos no fueron objeto de análisis en la Nota 77/2011.

Desde esta perspectiva, no resulta jurídicamente admisible reconstruir ex post el fundamento del ajuste pretendiendo vincularlo a contratos distintos de aquel específicamente considerado por el servicio aduanero. De lo contrario, se incurriría en una sustitución indebida de la causa del acto, en abierta contradicción con el principio de congruencia y con las exigencias de motivación suficiente del acto administrativo.

Cabe recordar que los incisos b) y e) del artículo 7º de la Ley N° 19.549 erigen a la causa y a la motivación en requisitos esenciales del acto administrativo, de suerte que su déficit lo invalida. La Corte Suprema tiene largamente establecido que la motivación debe ser previa y concomitante al dictado del acto, por lo que no puede suplirse ni mediante un desarrollo ulterior ni mediante la sustitución judicial de los fundamentos que la Administración omitió exteriorizar (doctrina de Fallos: 315:1361, *Solá, Roberto y otros c/ Estado Nacional — Poder Ejecutivo*, 1992; Fallos: 320:2509). En coincidencia, Cassagne y Comadira han insistido en que la motivación hace a la juridicidad sustancial del obrar administrativo y no constituye un mero recaudo formal, pues permite verificar la correspondencia entre la causa declarada y la solución adoptada, habilitando el control judicial efectivo. Admitir aquí que se reemplace, en sede jurisdiccional, el contrato expresamente analizado por otros nunca invocados por la Aduana conculcaría el derecho de defensa de la recurrente, quien articuló sus agravios sobre la base del fundamento efectivamente expuesto en la Nota 77/2011 y no sobre uno hipotético.

En consecuencia, la mera registración contable de pagos en concepto de regalías no resulta suficiente, por sí sola, para configurar el presupuesto de hecho previsto en el artículo 8.1.c), en tanto no se ha acreditado —mediante el análisis del contrato pertinente— que tales pagos constituyan una condición de venta de las mercaderías importadas.

En tercer lugar, cabe destacar que la Nota 77/2011 asignó un porcentaje de ajuste específico del 46,21 % a los productos importados bajo licencia de Disney, identificando en las planillas de fs. 19/20 las destinaciones de importación alcanzadas por dicho coeficiente.

Sin embargo, en la medida en que dicho porcentaje se encuentra asociado al contrato 062059 —inaplicable al año 2006—, su utilización para cuantificar el ajuste correspondiente a las operaciones que dieron origen al cargo introduce una distorsión objetiva en la determinación de la base imponible.

En este sentido, la propia estructura de la Nota 77/2011, que asigna porcentajes diferenciados según el contrato y el período considerado, permite aplicar un razonamiento deductivo que conduce necesariamente a excluir del cálculo aquellas operaciones en las que se haya aplicado el porcentaje del 46,21 % correspondiente al contrato 062059.

Por último, la circunstancia de que la actora no hubiera articulado como agravio específico la inaplicabilidad temporal del contrato 062059 respecto de las operaciones del año 2006 no impide su consideración por este Tribunal. En efecto, no se trata aquí de introducir un hecho nuevo ni de alterar la plataforma fáctica de la litis, sino de valorar una constancia objetiva incorporada al expediente —la vigencia del contrato entre el 01/01/2007 y el 31/12/2007— y de extraer de ella la consecuencia jurídica que corresponde. Bajo esta premisa, omitir ese examen importaría prescindir de prueba relevante obrante en autos y mantener, en ese segmento, un ajuste desprovisto de adecuado sustento.

Distinta sería la situación si se pretendiera reconstruir el cargo sobre la base de otros contratos no analizados en la Nota 77/2011, pues ello sí supondría modificar la causa concreta del ajuste y desbordar los límites impuestos por el principio de congruencia.

En definitiva, corresponde revocar el cargo en relación con todas aquellas operaciones de importación del año 2006 a las que se les haya aplicado el porcentaje de ajuste del 46,21 % vinculado al contrato 062059, en tanto dicho contrato no resulta temporal ni jurídicamente aplicable a dichas operaciones.

Ello así, por cuanto no se verifica la correspondencia necesaria entre el contrato analizado, el período considerado y las operaciones efectivamente alcanzadas por el cargo, lo que impide tener por configurados los presupuestos exigidos por el artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valoración del GATT.

Por tal motivo, no resulta pertinente el análisis ni del contrato ni de la prueba informativa dirigida al licenciante cuya respuesta obra a fs.330/331 del expediente principal.

2) Cris Morena Group

En relación con este documento corresponde afirmar que se trató de un contrato suscripto con Cris Morena Group S.A. con una vigencia expresamente delimitada entre el 01/07/2005 y el 31/12/2005, conforme surge del propio instrumento obrante a fs. 92/101 y del informe pericial contable agregado a fs. 54/61 de las actuaciones administrativas. En consecuencia, resulta objetivamente acreditado que dicho contrato no regía durante el año 2006.

En este marco, si bien la Nota 77/2011 abordó en forma conjunta el período 2006/2008, ello no habilita a extender los efectos de un contrato vigente en 2005 a operaciones registradas en 2006, que son precisamente las que dieron origen al cargo aquí apelado. En otras palabras, la amplitud temporal del análisis contenido en la Nota 77/2011 no altera la delimitación concreta del hecho imponible considerado en el acto administrativo impugnado.

En este punto, corresponde advertir que la utilización de regalías devengadas durante el año 2006 como base para ajustar el precio de importaciones registradas en ese mismo período no resulta, por sí sola, suficiente para tener por configurados los presupuestos del artículo 8.1.c) del Acuerdo. En efecto, tratándose de regalías calculadas sobre ventas en plaza, el devengo contable no coincide necesariamente con el momento de la importación, sino con el de la comercialización de la mercadería, la cual puede producirse en ejercicios posteriores.

Bajo esta premisa, la circunstancia de que se registren regalías en el ejercicio 2006 no permite inferir, sin más, que ellas se vinculen con las importaciones efectuadas en ese mismo año, pudiendo corresponder —como sucede en mercados de baja rotación de stock— a mercaderías ingresadas en períodos anteriores. En consecuencia, la utilización de datos contables basados en el criterio de lo devengado, sin una adecuada trazabilidad entre las regalías y las operaciones de importación que se pretende ajustar, conduce a una asignación arbitraria del ajuste.

A su vez, en lo que respecta al contrato vigente entre el 01/07/2005 y el 31/12/2005, cabe señalar que su eventual proyección al año 2006 no puede presumirse. La vigencia de un contrato constituye un extremo que debe ser acreditado en forma expresa, no resultando suficiente, a tales efectos, la existencia de pagos o devengamientos posteriores, los cuales pueden responder a ventas diferidas, liquidaciones pendientes o modalidades propias de ejecución contractual. Admitir lo contrario implicaría confundir los efectos económicos derivados de un contrato con su vigencia jurídica, desnaturalizando el análisis requerido por el artículo 8.1.c).

Por otra parte, cabe señalar que la Nota 77/2011 asignó un porcentaje de ajuste específico del 34,84 % a los productos importados bajo el contrato analizado. Sin embargo, del examen de las planillas obrantes a fs. 19/20 no se verifican destinaciones de importación correspondientes al año 2006 a las que se haya aplicado dicho coeficiente. De este modo, la incidencia práctica del contrato en la conformación del cargo resulta inexistente.

En este sentido, si bien la falta de aplicación concreta de dicho porcentaje evidencia que el propio servicio aduanero no integró el cargo con operaciones ajustadas en función de este contrato —lo que denota, al menos implícitamente, la improcedencia de su proyección al año 2006—, lo cierto es que la parte actora no formuló agravio alguno en relación con este extremo.

Ahora bien, tal como se ha sostenido precedentemente, la ausencia de un agravio específico no impide a este Tribunal examinar la correspondencia entre los elementos de hecho y la solución jurídica adoptada, en tanto ello se funda en constancias objetivas obrantes en autos y no altera la plataforma fáctica de la litis. Sin embargo, en el caso particular del contrato aquí analizado, dicho examen no conduce a modificar el cargo, precisamente porque no se verifica una incidencia concreta del mismo en su determinación.

En consecuencia, aun cuando se advierta la improcedencia de proyectar los efectos del contrato al año 2006, dicha circunstancia carece de impacto en la cuantificación del ajuste, por lo que, en lo que respecta a este contrato, el cargo no debe ser modificado.

1. **Sergio Strauch**

La existencia de canon o derecho de licencia constituye un requisito que, en el caso, se configura sin controversia posible. En efecto, el contrato de licencia celebrado el 8 de agosto de 2005 entre Sergio Strauch, en calidad de licenciante e INTEK S.A., en calidad de licenciataria, (obrante a fs. 82/91 del expediente principal), prevé un sistema escalonado de obligaciones dinerarias en concepto de regalías compuesto por tres rubros claramente diferenciados, a saber, una Regalía Mínima Garantizada de $ 10.000 más IVA conforme al artículo 1.c, un anticipo a la firma equivalente al 30 % de dicha Regalía Mínima más IVA según el artículo 6.1, y regalías periódicas del 10 % sobre ventas netas de impuestos en los términos del artículo 1.f.

A ello se añade que la cláusula de mora automática prevista en el artículo 6.5 —que produce la caducidad de todos los plazos pendientes ante el incumplimiento— demuestra que la obligación de pago no reviste carácter meramente accesorio, sino que integra uno de los ejes económicos del vínculo contractual. De allí que la existencia del canon quede acreditada con evidencia suficiente.

El segundo requisito, relativo a la vinculación del canon con las mercancías objeto de valoración, también aparece configurado de manera directa. Tres circunstancias convergentes así lo revelan. En primer lugar, el artículo 1.f) define las regalías como el diez por ciento de los montos facturados sobre ventas netas de impuestos. A su vez, el artículo 1.h) limita el concepto de ventas exclusivamente a los artículos del Anexo I por ejemplo, —juguetes que incluyen ladrillos para bebés, juegos de aprendizaje, instrumentos musicales, juegos de roles y juegos de clasificación—. Así las cosas, la base de cálculo se determina sobre la comercialización de los mismos productos importados, lo que evidencia una relación inmediata entre canon y mercadería.

En segundo lugar, los personajes Pepe, Pimpon, Cholito, Timoteo y Michu —de titularidad del licenciante— no aparecen como signos accesorios adheridos externamente, sino como componentes sustanciales del diseño comercial del juguete, impresos o moldeados en él. En consecuencia, el producto desprovisto de tales elementos pierde parte sustancial de su identidad comercial y de su valor diferencial en el mercado.

En tercer lugar, el artículo 3.2 dispone que los artículos no aprobados previamente por el licenciante no pueden comercializarse y deben retirarse del mercado a costa exclusiva del licenciatario. En ese marco, la licencia no cumple una función decorativa o secundaria, sino que opera como presupuesto operativo para la circulación lícita de los bienes comprendidos en el contrato.

Por consiguiente, la relación entre canon y mercancías objeto de valoración se encuentra suficientemente demostrada.

El tercer requisito es, ciertamente, el de mayor complejidad técnica, pues exige determinar si el pago de la regalía constituye una verdadera condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

Corresponde entonces analizar si el licenciante excede el mero control marcario y asume, en los hechos, funciones de dirección sobre la producción y comercialización entre fabricante e importador, lo que exige valorar integralmente los documentos para verificar si del conjunto contractual emerge una intervención sustancial del licenciante en la operatoria económica. Eso es, precisamente, lo que aquí acontece.

El control marcario ordinario persigue una finalidad concreta, consistente en asegurar el uso correcto del signo distintivo y preservar su prestigio comercial. Para ello suele bastar la aprobación de muestras, diseños o estándares de calidad. Muy distinto es controlar quién fabrica, acceder a la contabilidad general del negocio, condicionar cambios societarios o disponer sobre el destino físico del stock remanente. Tales facultades exceden, en principio, la tutela típica de una marca y se corresponden con una posición de conducción económica del emprendimiento.

El artículo 2.2 somete la contratación con terceros a autorización previa y escrita del licenciante. Bajo esta premisa, quien decide si un tercero puede fabricar no se limita a proteger reputación marcaria, sino que incide directamente sobre la determinación del proveedor habilitado para abastecer al importador. Se trata, por ello, de un indicio relevante de control sobre la fuente de suministro.

El artículo 7.1, el Anexo III, en combinación con el artículo 2.2, estructuran un sistema que comprende diseño, aprobación previa de bocetos, seguimiento de fabricación e inspección permanente. El control no recae únicamente sobre el resultado final, sino sobre toda la secuencia económica de producción. A ello se suma que la intervención aparece canalizada por el mismo agente que representa al licenciante en la firma del contrato, lo cual robustece la conclusión de una participación activa y continua.

El artículo 7.2 concede acceso a libros generales, facturas y documentación comercial, además de imponer una multa diaria ante demoras informativas. Una facultad de esa amplitud no resulta habitual en controles puramente marcarios. Más bien revela supervisión económica del negocio explotado por el licenciatario.

El artículo 8.2 exige aprobación del licenciante para transferencias superiores al treinta por ciento del capital accionario. En este punto, el interés protegido ya no es la correcta reproducción del signo, sino la identidad del sujeto económico que continuará explotando la actividad licenciada.

El artículo 11 obliga al licenciatario a restituir la totalidad del stock remanente al vencimiento o rescisión. Quien solo protege una marca necesita impedir usos no autorizados, pero no necesariamente recuperar la mercadería física ya producida. Esa prerrogativa sugiere un interés económico sobre los bienes en sí mismos.

Considerados aisladamente, algunos de estos elementos podrían admitir explicaciones parciales. Sin embargo, apreciados de manera conjunta, configuran una estructura contractual inhabitual para una mera licencia marcaria. La combinación de selección del fabricante, dirección productiva, fiscalización contable, control societario y disposición sobre inventarios revela una injerencia sustancial del licenciante en la cadena de suministro.

El artículo 2.2 establece que el licenciatario no podrá subcontratar con terceros sin autorización escrita del licenciante. De ello se sigue que el fabricante solo puede producir para INTEK si previamente ha sido admitido por quien percibe la regalía. En otras palabras, la posibilidad misma de que exista proveedor para el importador depende de la conformidad del licenciante.

El artículo 3.2 completa el esquema, pues no basta producir, ya que el producto tampoco puede comercializarse sin aprobación escrita. De ese modo, tanto el origen productivo como el destino comercial de la mercadería quedan subordinados al licenciante.

En suma, el canon no aparece como una obligación externa o desvinculada de la venta de los bienes importados.

Por el contrario, integra la arquitectura económica que permite seleccionar fabricante, autorizar producción, habilitar comercialización y sostener la explotación comercial de los productos licenciados. De ahí que el pago de la regalía no constituya una prestación periférica, sino una condición necesaria para que las ventas objeto de autos puedan concretarse en las condiciones pactadas.

La inteligencia expuesta encuentra apoyo orientador en la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en GE HealthcareGmbH c. Hauptzollamt Düsseldorf, en cuanto privilegia la realidad económica de la operatoria por sobre la separación puramente formal de los vínculos jurídicos. Si bien en aquel precedente se examinó una estructura empresaria distinta, el criterio interpretativo allí receptado resulta enteramente útil en autos, pues también aquí la licencia desborda el mero uso marcario y se proyecta sobre la selección de terceros, la aprobación de productos, la fiscalización comercial y la continuidad del circuito de ventas. De este modo, los elementos reunidos permiten inferir razonablemente que el canon integraba funcionalmente las condiciones bajo las cuales las mercaderías podían ser producidas y comercializadas.

1. **Mattel Europa B.V.**

En este contrato, el licenciante es Mattel Europa, B.V., subsidiaria directa de Mattel, Inc., corporación global con sede en California que opera en Argentina a través de Mattel Argentina S.A. Este instrumento (obrante a fs. 153/184, cuya traducción se identifica a fs. 185/214) establece un sistema de regalías obligatorio de múltiples capas. La existencia del canon se encuentra configurada sin controversia, y la ausencia del mismo en el precio constituye, en efecto, el núcleo de la controversia, en la medida en que el actor insiste en que no está incorporado ni debe estarlo, mientras que el servicio aduanero, por su parte, pretende el ajuste a fin de corregir dicha omisión. En esta línea de análisis, también corresponde destacar que el contrato prevé regalías mínimas garantizadas, pagos anticipados no reembolsables y cargas adicionales vinculadas al desarrollo marcario y a la publicidad, lo que revela que no se trata de una prestación accesoria o eventual, sino de un componente económico estructural del negocio licenciado.

La relación entre el canon y las mercaderías es directa e indisociable. Por ejemplo, las regalías se calculan sobre las ventas de los artículos específicos (artículos 4.1 y 4.1. b); la licencia se incorpora físicamente en los productos. Los artículos del anexo E (relojes race kit, walkie-talkies, radios, karaoke, etc.) incorporan los personajes, logos y diseños de BARBIE y HOT WHEELS. Sin la licencia, estos artículos son productos electrónicos o de juguetería genéricos de valor comercial sustancialmente menor, con lo cual, las marcas de Mattel constituyen el elemento diferenciador central de valor. De allí que el reconocimiento asociado a dichas marcas —esto es, su prestigio, reconocimiento y capacidad de atracción comercial— aparezca incorporado al producto mismo y explique, en buena medida, su precio de mercado y su aptitud competitiva. Por último, sin licencia los artículos no pueden fabricarse, distribuirse ni venderse. En efecto, el artículo 2.3.e) establece que el licenciatario no puede ofrecer para venta a ningún tercero ningún producto que utilice la propiedad intelectual sin aprobación escrita previa de Mattel; por su parte, el artículo 2.3.d) establece que las aprobaciones tienen vigencia por seis meses. Así las cosas, la explotación comercial de la mercadería queda subordinada no solo al uso de la marca, sino también al mantenimiento

periódico de autorizaciones concretas emanadas del licenciante.

Esta cláusula crea una condición operativa transacción por transacción. No es una condición abstracta de existencia del producto: es una condición específica antes de cada despacho al mercado. El fabricante que haya suscripto el Acuerdo de Fabricación (Anexo A) sabrá que si despacha artículos sin aprobación vigente incumple su obligación directa con Mattel. Desde esta perspectiva, la operatoria contractual desplaza la discusión desde un plano meramente teórico hacia uno eminentemente práctico, pues cada colocación comercial depende de la subsistencia efectiva de la licencia y de la conformidad actualizada del titular marcario.

Con relación al cumplimiento del requisito de condición de venta, el elemento diferenciador y determinante surge de los artículos 2.7.a y 2.7.b, que en su versión traducida establecen lo siguiente: Sobre esta premisa, advierto que tales estipulaciones no se limitan a ordenar internamente la relación entre licenciante y licenciatario, sino que proyectan obligaciones directas sobre los sujetos que intervienen en la cadena de abastecimiento y comercialización.

2.7.a) "El Concesionario acepta que no firmará contrato con ningún fabricante para la fabricación de los Productos sin antes haber recibido el Acuerdo de Fabricación debidamente ejecutado (en el formulario adjunto en el Inciso A) de tal fabricante, y prontamente proporcionado al Licenciador el Original de ese Acuerdo completamente ejecutado. Una vez recibido tal Acuerdo debidamente ejecutado, el Licenciador tiene el derecho de desaprobar el uso de cualquier fabricante seleccionado, a discreción razonable del Licenciador."

2.7.b) "El Concesionario acepta que no firmará contrato con ningún Distribuidor para la distribución o venta de los Productos sin antes haber recibido el Acuerdo de Fabricación debidamente ejecutado (en el formulario adjunto en el Inciso B) de tal distribuidor, y prontamente proporcionado al Licenciador el Original de ese Acuerdo completamente ejecutado. Una vez recibido tal Acuerdo debidamente ejecutado, el Licenciador tiene el derecho de desaprobar el uso de cualquier distribuidor seleccionado, a discreción razonable del Licenciador".

Efectivamente, el contrato bajo análisis, requiere dos acuerdos formales distintos ya que uno es para cada fabricante (Anexo A) y uno para cada distribuidor (Anexo B).

Ahondando en el artículo 2.7 de este contrato, advierto que crea un mecanismo sofisticado exigiendo que el propio fabricante y el propio distribuidor suscriban acuerdos formales individuales con Mattel, quedando personalmente obligados a las condiciones del contrato de licencia. El nexo contractual directo Mattel-fabricante/distribuidor es estructuralmente decisivo para la configuración de la condición de venta. En otras palabras, el pago del canon no aparece aislado del circuito de compraventa, sino inserto en una arquitectura en la que proveedor, distribuidor y licenciatario quedan coordinados bajo la supervisión del titular de los derechos intangibles.

En efecto, tanto el fabricante que manufactura los artículos importados como el distribuidor que los comercializa en origen quedan directamente vinculados con Mattel mediante acuerdos individuales en los que se obligan personalmente a cumplir con las condiciones del contrato de licencia.

El Anexo A (fs. 208 del expediente principal) confirma lo expuesto en detalle al señalar que el fabricante declara entender que Mattel Europa ha licenciado al actor para fabricar los artículos, se obliga a no fabricarlos para nadie más que el licenciatario, a no subcontratar sin autorización expresa de Mattel, y a permitir que representantes de Mattel inspeccionen sus instalaciones “de tanto en tanto” (1.6 del Exhibit A).

La facultad de auditoría anual con consecuencias directas sobre la planta fabricante (incluyendo retiro de autorización) confirma que el fabricante no es un tercero ajeno a la relación Mattel-INTEK, sino una parte activamente supervisada e integrada en el sistema de control de Mattel. Por consiguiente, la tesis según la cual el vendedor sería un sujeto completamente extraño al canon pierde consistencia frente a un esquema contractual que lo somete a deberes específicos frente al licenciante.

El Anexo B (fs. 209 del expediente principal) integra al distribuidor en la red contractual con obligaciones aún más detalladas: no modificar productos ni packaging, no usar marcas BARBIE o HOT WHEELS de manera que perjudique la reputación de Mattel, notificar a Mattel de cualquier infracción, ceder al licenciatario el stock no vendido al término del contrato, y facilitar la inspección de sus actividades de distribución por representantes de Mattel (artículo 2 del Anexo B). En este orden de ideas, el distribuidor tampoco actúa como mero comerciante independiente, sino como operador sometido a estándares impuestos por el titular marcario para preservar el reconocimiento y la estrategia comercial global de la marca.

En esta línea de análisis de los elementos que abonan la existencia de condición de venta, advierto que Mattel controla no solo la existencia y calidad de los productos sino también la estrategia de precios y volúmenes de venta en Argentina. Un vendedor/distribuidor que haya suscripto el Acuerdo de Distribución del Anexo B estará obligado a respetar estas restricciones de precio bajo pena de incumplir su compromiso directo con Mattel. Tal grado de injerencia excede el control marcario ordinario orientado a evitar usos indebidos del signo distintivo y se aproxima, más bien, a una dirección económica del negocio licenciado.

Siguiendo con lo indicado precedentemente, abonan la aludida conclusión, por ejemplo, la circunstancia de que el artículo 4.1.c establece que las prácticas de venta, manufactura y fijación de precios del licenciatario deben asegurar la máxima disponibilidad de los productos, evitando grandes descuentos, liquidaciones, sobre-stock o dumping. Para el cálculo de regalías, el precio neto al cual se calculan las regalías dentro de cada categoría, no puede incluir deducciones de más del 20% por debajo del precio de venta más alto de cualquier producto vendido en esa categoría durante el plazo del contrato, sin autorización de Mattel. Así, el licenciante no solo participa del valor simbólico de la marca, sino también de la política concreta de monetización del producto en el mercado local.

Por su parte, el artículo 4.1.d requiere notificación a Mattel con sesenta días de anticipación antes de realizar una liquidación incluyendo el número de unidades y el costo total de los productos. Mattel tiene derecho de primera negativa para comprar esos productos al precio indicado. Esta facultad final refuerza la conclusión precedente, pues demuestra que el licenciante conserva capacidad de intervención aun en la etapa de salida de stock, reservándose incluso la posibilidad de adquirir la mercadería antes que terceros. Todo ello robustece la inferencia de que el canon se integra funcionalmente al esquema de ventas y no constituye un pago externo o desconectado de las operaciones de importación.

En definitiva, el contrato celebrado entre Mattel Europa, B.V. e INTEK S.A. exhibe una estructura particularmente intensa en términos de control jurídico, económico y operativo, que excede con amplitud una simple autorización de uso marcario. En efecto, no solo impone el pago de regalías obligatorias y de diversas cargas económicas complementarias, sino que además somete la fabricación, distribución, aprobación periódica de productos, política de precios, liquidación de stock, auditorías e inspecciones a la supervisión directa del licenciante.

Sobre esta base conceptual, corresponde señalar que los artículos 2.7.a y 2.7.b constituyen el núcleo más relevante del instrumento, pues integran al fabricante y al distribuidor dentro de la propia arquitectura contractual mediante acuerdos individuales exigidos por el licenciante. De este modo, quienes intervienen en la cadena comercial dejan de presentarse como terceros autónomos y pasan a operar bajo obligaciones directas frente a Mattel Europa, B.V., circunstancia que robustece de manera singular la conexión entre el canon y las ventas de las mercaderías importadas.

A la luz de este principio, también resulta significativo que la licencia no opere de manera abstracta o permanente, sino mediante aprobaciones temporales de producto, renovaciones periódicas y facultades de desaprobación. Ello revela que la posibilidad misma de colocar la mercadería en el mercado depende del mantenimiento actual y efectivo de la conformidad del licenciante. En consecuencia, el canon aparece funcionalmente enlazado con cada operación comercial y no como una obligación externa o colateral.

Por lo demás, el contrato demuestra que el interés económico del licenciante trasciende la mera protección de signos distintivos. El control sobre descuentos, sobre-stock, dumping, forecasts, reportes mensuales y derecho de primera negativa en liquidaciones evidencia una verdadera injerencia en la estrategia comercial del negocio local. Tal circunstancia permite inferir que el valor generado por las marcas BARBIE y HOT WHEELS es explotado dentro de un sistema integrado en el cual el pago del canon constituye una pieza central.

En suma, desde la perspectiva del artículo 8.1.c) del Acuerdo de Valoración del GATT, este contrato ofrece indicios especialmente robustos para sostener que las regalías no configuran un pago ajeno a la compraventa internacional, sino una prestación estrechamente vinculada con las mercaderías y fuertemente orientada a operar como condición de venta. La eventual discusión residual quedaría concentrada, más que en la lógica contractual, en la prueba específica de cómo se instrumentaron las operaciones concretas bajo análisis.

La conclusión precedente encuentra, además, significativo respaldo comparado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes citada. En GE HealthcareGmbH c. Hauptzollamt Düsseldorf, dicho Tribunal admitió la incorporación de cánones al valor en aduana aun cuando el vendedor y el licenciante fueran sujetos jurídicamente distintos y el importe se determinara con posterioridad a la importación, privilegiando la realidad económica de una operatoria integrada por sobre la fragmentación formal de los contratos. Bajo esa misma premisa, las estipulaciones aquí examinadas permiten concluir, con mayor intensidad aún, que el canon pactado con Mattel aparecía funcionalmente enlazado con la posibilidad concreta de fabricar, abastecer y comercializar los productos licenciados.

En conclusión, del examen individualizado de cada contrato surge que la cuestión relativa a la condición

de venta no admite una respuesta uniforme, sino que depende de la concreta estructura jurídica y económica de cada instrumento.

Respecto del contrato celebrado con The Walt Disney Company, no corresponde tener por configurada condición de venta para las operaciones del año 2006, toda vez que el instrumento específicamente analizado por el servicio aduanero —contrato 062059— comenzó a regir recién el 01/01/2007. De este modo, falta la necesaria correspondencia temporal entre contrato, importaciones y ajuste pretendido. En consecuencia, las regalías derivadas de dicho instrumento no pueden ser proyectadas retroactivamente sobre operaciones anteriores, ni tampoco sustituirse ex post su fundamento mediante otros contratos distintos no analizados en el acto administrativo.

En relación con el contrato suscripto con Cris Morena Group S.A., tampoco corresponde considerar acreditada condición de venta respecto del año 2006. El acuerdo tuvo vigencia entre el 01/07/2005 y el 31/12/2005, por lo que no regía durante el período ajustado. A ello se añade que las regalías liquidadas sobre ventas locales no guardan necesariamente identidad temporal con las importaciones realizadas ese mismo año, de modo que sin trazabilidad específica entre mercadería importada y canon devengado no es posible afirmar que el pago haya constituido presupuesto de cada venta internacional. Además, no surge incidencia concreta de ese contrato en la cuantificación final del cargo.

Distinta es la conclusión respecto del contrato celebrado con Sergio Strauch. En este caso, sí aparecen reunidos con suficiente intensidad los tres extremos del artículo 8.1.c) del Acuerdo, es decir existencia de canon, relación directa con las mercaderías y configuración de la condición de venta. El licenciante no se limita a proteger signos distintivos, sino que controla fabricantes, aprueba productos, supervisa documentación comercial, condiciona cambios societarios y dispone sobre stocks remanentes. Tales facultades revelan una injerencia sustancial en la cadena de suministro. En ese contexto, la regalía no opera como obligación periférica, sino como presupuesto económico necesario para producir, comercializar y sostener las ventas de los bienes licenciados.

Finalmente, en el contrato celebrado con Mattel Europa B.V. el sistema contractual integra directamente al fabricante y al distribuidor mediante acuerdos individuales exigidos por el licenciante, quien conserva facultades de desaprobación, auditoría, control de precios, aprobación periódica de productos, supervisión de liquidaciones y derecho preferente sobre stock remanente. Así, los terceros de la cadena comercial dejan de actuar como sujetos independientes y pasan a desenvolverse dentro de una red negocial coordinada por el titular marcario. Bajo esta premisa, el pago de regalías aparece estrechamente enlazado con la posibilidad misma de fabricar, abastecer y vender los productos licenciados, lo que constituye un indicio particularmente sólido de condición de venta en los términos del artículo 8.1.c).

Sobre esta base conceptual, corresponde dejar expresamente aclarado que los contratos precedentemente examinados son los únicos que corresponde analizar en esta instancia en razón de su incidencia estricta y directa respecto del período fiscal aquí controvertido, esto es, el año 2006, en la medida en que fueron precisamente individualizados por el propio servicio aduanero en la Nota 77/2011 y en las planillas de cálculo como sustento del cargo formulado.

En este orden de ideas, la Aduana no solo identificó cuáles eran los instrumentos contractuales relevantes

para dicho período, sino que además asignó a cada uno porcentajes concretos de ajuste sobre las destinaciones observadas, circunstancia que delimita objetivamente el marco fáctico y jurídico de la controversia sometida a decisión.

De allí que el examen de otros contratos distintos, aun cuando alguno de ellos hubiese tenido vigencia parcial durante el año 2006, carece de relevancia decisoria en esta instancia si no fueron incorporados por la propia Administración como causa específica del ajuste. Admitir lo contrario importaría reconstruir ex post la motivación del acto impugnado, sustituyendo fundamentos que la autoridad administrativa no exteriorizó al momento de emitir el cargo.

Aún más, respecto de ciertos contratos que pudieron hallarse vigentes durante parte del año 2006 y sobre los cuales el servicio aduanero no aplicó ajuste alguno, no corresponde que este Tribunal introduzca ahora nuevas bases de imposición ni amplíe el alcance del reproche fiscal, pues ello importaría agravar la situación de la recurrente en virtud de su propio recurso, en abierta tensión con el principio que proscribe la reformatio in pejus.

En consecuencia, el análisis desarrollado en estos considerandos se circunscribe exclusivamente a los contratos seleccionados por la Aduana como fundamento del cargo y a la incidencia porcentual que ella misma atribuyó a cada uno respecto de las operaciones del año 2006, sin que corresponda expandir oficiosamente el objeto litigioso más allá de tales límites.

En suma, mientras los contratos de The Walt Disney Company y Cris Morena Group S.A. fracasan principalmente por ausencia de vigencia aplicable o falta de conexión probada con las operaciones ajustadas, los contratos de Sergio Strauch y Mattel Europa B.V. exhiben una arquitectura negocial que excede el mero uso marcario y permite sostener que el canon integra el esquema comercial como verdadera condición de venta.

En virtud de todo lo expuesto, concluyo que, en el caso de autos y respecto de los contratos Strauch y Mattel Europa B.V suscriptos por el actor, se configuran las tres condiciones exigidas por el artículo 8.1, inciso c), del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT para proceder al ajuste del valor en aduana de las importaciones definitivas registradas durante el período bajo investigación.

XII.- A mayor abundamiento y en apoyo de la conclusión precedente,corresponde señalar que las manifestaciones efectuadas tanto por los proveedores como por la propia Mattel no resultan idóneas, por sí solas, para desvirtuar la configuración de la condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo. Ello es así, ante todo, porque parten de una premisa conceptualmente reducida, consistente en identificar la condición de venta únicamente con una exigencia expresa del vendedor inmediato en la factura o en la orden de compra. Sin embargo, el estándar jurídico aplicable posee un alcance sustancialmente más amplio.

Sobre esta base conceptual, corresponde recordar que la noción de condición de venta no se agota en verificar si el fabricante extranjero manifestó literalmente “no entrego si no pagan regalías”. Antes bien, exige determinar si, en la realidad económica y jurídica del negocio, la venta de las mercaderías al importador solo podía concretarse dentro de una estructura negocial que presupone el pago del canon.

En otros términos, la cuestión no reside únicamente en la voluntad declarada del proveedor, sino en establecer si la operatoria comercial dependía funcionalmente del mantenimiento de la licencia y del cumplimiento de las cargas económicas asociadas a ella.

Desde esta perspectiva, la afirmación de Mattel según la cual “los proveedores de Intek son independientes”, “no pagan regalías” o “no mantienen acuerdos entre sí” no resulta decisiva. El artículo 8.1.c) no exige vinculación societaria entre proveedor y licenciante, ni requiere que el proveedor sea quien perciba el canon, ni demanda una triangulación formal entre todos los sujetos intervinientes. Si así fuera, bastaría fragmentar jurídicamente las relaciones contractuales para excluir sistemáticamente cualquier ajuste, frustrando la finalidad de la norma.

En continuidad con ello, tampoco reviste eficacia concluyente la declaración según la cual “la venta del proveedor a Intek es independiente de la obligación contractual de Intek con Mattel”. Se trata, en rigor, de una calificación jurídica emitida por una parte interesada y no de la descripción neutral de un hecho. Determinar si dos vínculos contractuales son independientes o funcionalmente integrados constituye precisamente la cuestión litigiosa sometida a decisión jurisdiccional, y no un extremo que pueda quedar resuelto por mera autocalificación unilateral del licenciante.

A la luz de este principio, adquiere especial relevancia que el propio contrato Mattel —según el desarrollo reseñado— imponga que ningún fabricante pueda ser contratado sin la previa suscripción del Manufacturer’sAgreement, y que, aun luego de ello, Mattel conserve el derecho de desaprobar al fabricante seleccionado. Del mismo modo, ningún distribuidor puede ser utilizado sin acuerdo previo y sin la posibilidad de veto razonable por parte del licenciante. Tales estipulaciones revelan que los proveedores no operaban en un mercado libre y espontáneo frente a Intek, sino dentro de una red contractual previamente habilitada y supervisada por Mattel.

De allí que la aseveración de que “los proveedores son independientes” deba ser cuidadosamente relativizada. Podrán no ser sociedades vinculadas en términos accionarios, pero ello no impide que se encuentren jurídicamente subordinados a un esquema de autorizaciones, auditorías, inspecciones y deberes directos frente al titular marcario. La independencia societaria no equivale, sin más, a autonomía económica dentro de la cadena de suministro.

Por lo demás, el hecho de que los proveedores no abonen regalías a Mattel tampoco neutraliza la procedencia del ajuste. El artículo 8.1.c) contempla precisamente supuestos en los cuales el pago es efectuado por el comprador, directa o indirectamente, como condición de la venta de las mercaderías importadas. En consecuencia, que el proveedor no sea deudor del canon no demuestra inexistencia de condición de venta; solo demuestra que el obligado principal es el importador licenciatario.

En esta línea de pensamiento, también debe ponderarse con cautela la respuesta de los proveedores según la cual el precio de factura es el precio total y no corresponde adicionar otro rubro. Tal manifestación puede ser exacta desde la perspectiva de la relación bilateral proveedor-comprador, pero no resuelve la cuestión de la valoración aduanera. El ajuste del artículo 8.1.c) existe justamente porque determinados pagos vinculados con la importación no necesariamente aparecen incorporados en la factura comercial del vendedor.

Dicho de otro modo, si bastara con que el proveedor afirmara que el precio facturado es completo, la norma carecería de función práctica. Su razón de ser consiste, precisamente, en adicionar ciertos conceptos cuando integran económicamente el valor de las mercaderías importadas.

En cuanto al punto en que los proveedores sostienen que “no es condición de venta que Intek pague regalías”, corresponde señalar que tal expresión configura nuevamente una opinión jurídica y no un hecho técnico de percepción directa. El proveedor puede declarar si cobró determinado precio, si recibió instrucciones, si firmó ciertos acuerdos o si fue auditado. Pero afirmar si existe o no condición de venta supone interpretar contratos múltiples, articular relaciones jurídicas complejas y aplicar una norma internacional de valoración aduanera. Esa tarea excede manifiestamente el conocimiento ordinario del proveedor.

Más aún, un proveedor podría desconocer las obligaciones económicas internas entre licenciante y licenciatario y, sin embargo, operar dentro de un sistema en el cual solo fue habilitado por la existencia misma de la licencia. El desconocimiento subjetivo de la arquitectura global del negocio no elimina la objetividad económica de esa arquitectura.

En lo atinente a la prueba pericial, corresponde igualmente precisar que sus conclusiones no vinculan al juzgador cuando versan sobre materias estrictamente jurídicas. El perito puede ilustrar acerca de registraciones contables, circuitos documentales, liquidaciones de regalías, correlaciones numéricas o trazabilidad operativa. No obstante, la determinación de si tales datos configuran una condición de venta conforme al artículo 8.1.c) constituye una valoración jurídica integral reservada al órgano decisor.

Sobre esta premisa, cuando el perito concluye que no existe condición de venta, no emite una verdad técnica incontrovertible, sino una opinión individual elaborada desde ciertos presupuestos interpretativos que pueden ser compartidos o no por el Tribunal. Su dictamen, por ende, debe apreciarse como un elemento más dentro del conjunto probatorio, sin desplazar la función jurisdiccional de interpretar la norma aplicable.

Esta conclusión encuentra anclaje normativo en el artículo 477 del CPCCN, aplicable supletoriamente, que manda valorar la fuerza probatoria del dictamen pericial conforme a las reglas de la sana crítica, tomando en cuenta la competencia del experto, los principios científicos o técnicos en que se funda, la concordancia con el resto de la prueba y las observaciones formuladas. La Corte Suprema tiene dicho, en línea con una jurisprudencia pacífica, que los jueces pueden apartarse motivadamente del dictamen pericial cuando medien razones serias que así lo justifiquen, máxime si el experto se ha pronunciado sobre cuestiones que exceden el saber específico de su incumbencia e invaden la esfera propia de la decisión jurisdiccional (Fallos: 315:2774; 319:103). Además, no puede perderse de vista que el Fondo Monetario Internacional ha señalado, en su estudio *ChangingCustoms* (Capítulo 6), que el sistema internacional de valoración consagrado por el Acuerdo reposa sobre una base factual y no meramente contractualista, de modo que las reglas de la Organización Mundial del Comercio no imponen a la Aduana aceptar valores declarados manifiestamente irrazonables, especialmente cuando median aranceles elevados y partes vinculadas. Esa advertencia cobra particular fuerza frente a autocalificaciones del licenciante o a dictámenes que se limitan a relevar la literalidad de las respuestas informativas, toda vez que el intercambio de información con un sujeto económicamente interesado en la solución del litigio no puede erigirse, por sí mismo, en prueba

decisiva sobre la configuración de la condición de venta.

En este orden de ideas, si el análisis pericial se concentró principalmente en la inexistencia de pagos directos del proveedor al licenciante, en la ausencia de vinculación societaria o en la literalidad de las respuestas informativas, cabe advertir que partió de indicadores parciales. La condición de venta puede surgir también de mecanismos de control contractual, facultades de veto sobre fabricantes, exigencia de acuerdos individuales, aprobaciones periódicas de producto, supervisión comercial o dependencia estructural del uso de la marca.

En suma, las respuestas de proveedores y licenciante, así como las eventuales apreciaciones del perito, no desarticulan por sí mismas la conclusión relativa a la condición de venta cuando el examen global del contrato revela que el licenciante controla quién fabrica, quién distribuye, bajo qué condiciones se vende, cómo se liquidan stocks y bajo qué parámetros económicos se explotan los productos licenciados.

XIII.- Sentado lo que antecede, corresponde evaluar el quantum del cargo y, en tal sentido, es necesario considerar que el actor no objetó ni la fórmula utilizada, ni el importe consignado en concepto de valor FOB de las importaciones, ni las regalías utilizadas a los fines del cálculo del ajuste.

Sin embargo, estimo necesario realizar dos observaciones relacionadas con el quantum del cargo confirmado en la resolución objeto de apelación.

La primera de ellas se refiere a las percepciones de IVA y ganancias intimadas en el cargo, mientras que la segunda se vincula directamente con la forma en la que el cargo debe ser reliquidado, teniendo en cuenta la manera en la que resuelvo la incidencia de los contratos en el análisis de la cuestión planteada.

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 el cargo los importes correspondientes a las percepciones de IVA y de impuesto a las Ganancias.

XIV.- Sentado lo expuesto, corresponde avanzar a los fines de considerar la segunda cuestión planteada en torno de la reliquidación del cargo, y en atención a lo indicado en relación al contrato Disney. A tales fines de las planillas obrantes a fs. 19 y 20 corresponde deducir el ajuste del 46,21 % aplicado sobre los conceptos diferencia de derechos de importación, diferencia tasa de estadística y diferencia sobre el

impuesto al valor agregado, respecto de las siguientes importaciones definitivas afectadas en distintos subítems: 06-001-IC04-073476U; 06-001-IC04-076313N; 06-001-IC04-078049V; 06-001-IC04-088004N; 06-001-IC04-090513L; 06-001-IC04-133886W; 06-001-IC04-146091Y; 06-001-IC04-146135N; 06-001-IC04-159788X; 06-001-IC04-159842W; 06-001-IC04-161759W.

Sobre esta base conceptual, corresponde señalar que el monto total de la diferencia correspondiente a los aludidos conceptos asciende a USD 32.925,96, suma que surge de detraer de cada concepto los importes vinculados al porcentaje mencionado.

En consecuencia, si se toma como base el monto originalmente determinado de USD 104.644,13, el saldo remanente del cargo asciende a USD 71.718,17, cifra que refleja la incidencia económica concreta derivada de la exclusión del ajuste correspondiente al contrato antes referido.

XV.- A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el criterio del fisco, según lo expuesto en los considerandos que anteceden**.**

Por ello, voto por:

I.- Confirmar parcialmente la resolución recaída en el expediente administrativo y por ende el cargo apelado el cual queda establecido en la suma de USD 71.718,17 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., con más los intereses del artículo 794 del Código Aduanero.

II.- Revocar los conceptos IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

III.- Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura, y agrego que en el sentido similar se ha expedido la Sala III de la Exma. Càmara Nacional Contencioso Administrativo Federal in re "22.517/2025- Wabros SA TF. 37.883-A c /DGA recurso directo de organismo externo"31/03/2026.

En virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución Nº 3247/16 (DE PRLA), dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 12646-206/1, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador INTEK S.A. y en consecuencia, el cargo N° 296/11. Costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.06.30 12:13:19 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.06.30 13:36:49 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: 2026.06.30 16:08:25 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.30 16:09:04 -03:00