Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-92498164-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Septiembre de 2026

Referencia: (SENTENCIA); expediente N° 31.265-A; ARIMEX IMPORTADORA S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"ARIMEX IMPORTADORA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente N° **31.265-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 12/16 vta., se presenta la firma ARIMEX IMPORTADORA S.A. (en adelante "ARIMEX IMPORTADORA", "apelante" o "actora"), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA n° 1461/2012**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de abril de 2012, a través de la cual, en virtud de lo estipulado por el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante "Acuerdo de Valor"), se resolvió rechazar la impugnación impetrada por la firma importadora y, como consecuencia de ello, confirmar el Cargo n° 1412/07 por un monto igual a **$ 346.688,33**, en concepto de tributos. A su vez, se decidió embargar las mercaderías que se hallaren en jurisdicción aduanera, a nombre, por cuenta o que fuera de propiedad de la firma importadora, en cantidad suficiente para cubrir el importe mencionado con anterioridad y suspender a aquella en el registro correspondiente (en tanto estuviera inscripta en alguna de las matrículas cuyo control se encuentra a cargo del servicio aduanero).

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes y de los hechos que dieron origen al sub examine, comienza por resaltar que, en el presente caso, no se habla ni de anticipos ni de percepciones, sino de cancelaciones tributarias mensuales y anuales, que se extinguen mediante el pago el hecho generador de dicha obligación. Aclara que las importaciones que originaron estos actuados no tributaron derechos de importación porque se efectuaron al amparo del régimen preferencial Mercosur con certificado de origen. Infiere, consecuentemente, que, en este aspecto, el eventual ajuste de valor que intenta el fisco no tendría incidencia alguna. En lo que respecta a considerar el pago de regalías involucradas como "condición de venta", según lo estipulado por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, recuerda que los contratos suscriptos oportunamente acreditan el hecho de contar con la facultad de ordenar la producción de los artículos licenciados a proveedores independientes. Frente a la conclusión de la autoridad aduanera, según la cual "de no mediar pago alguno o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido al precio acordado", considera que la mencionada afirmación se llevó a cabo sin sustento probatorio alguno. Agrega el haber pagado a fabricantes independientes el precio acordado por la mercadería adquirida e importada en condiciones de libre competencia. Aclara,

de esta manera, que, si el o los fabricantes fueron absolutamente independientes de COLUMBIA, PRINCE y CARDON, nunca podrían ni intentarían condicionar la venta a que, en algún momento, ARIMEX IMPORTADORA pagase o no regalías por uso de una marca que les era absolutamente ajena. Adiciona que tanto la doctrina como la jurisprudencia nacional e internacional apuntan a excluir la incidencia de una regalía cuando no existe vinculación del licenciante que condicione al vendedor de la mercadería en el cumplimiento del correspondiente pago. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 23/27, la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, manifiesta, con respecto a la procedencia del cargo, que este tipo de ajuste de valor se relaciona con la propiedad intelectual plasmada en las mercaderías importadas, siendo los cánones y los derechos de licencias formas de pagar la contraprestación debida a cambio del derecho de usar o distribuir mercaderías que son portadoras de alguna forma de propiedad inmaterial. Entiende que, para que el mencionado ajuste resulte viable, se deben presentar los siguientes tres requisitos: a) haya algún derecho de propiedad intelectual involucrado en la importación sujeta a valoración, cuyo uso o aprovechamiento obligue al comprador a pagar un canon o derecho de licencia que no está incluido en el precio facturado; b) que el canon involucrado guarde relación con la mercadería importada y; c) finalmente, que el vendedor o un tercero requiera al comprador el pago del canon como condición de venta. Por otra parte, resalta el hecho de que el pago de los mencionados cánones se lleve a cabo de manera indirecta. A los fines de aclarar esta última situación, hace referencia al caso donde una compañía multinacional requiere a una empresa afiliada, como condición de venta, que pague regalías a otra compañía del mismo grupo económico por la tecnología aplicada a la fabricación de las mercaderías que le vende la primera. Hace notar, sin embargo, que no es indispensable que exista una vinculación, en el sentido del art. 15 del Acuerdo de Valor, entre el vendedor y el dueño de la licencia otorgada al comprador para que proceda el ajuste; basta que exista un acuerdo entre los dos primeros en virtud del cual el vendedor no pueda comercializar las mercaderías si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular del derecho de propiedad intelectual relacionado con la mercadería. Considera que, en virtud del "principio de primacía de la realidad y, puntualmente, de la realidad comercial", la actora no podría comprar (para luego revender) productos cuya propiedad intelectual pertenecen a otros si — antes — no hubiese procurado hacerse con el derecho a revender el producto respetando el intangible en él. Agrega que, de la naturaleza de los contratos involucrados, surge que la importadora no puede revender las mercaderías importadas sin incurrir en la obligación de abonar el canon correspondiente. Concluye, de esta manera, de conformidad con el principio citado, que el pago es condición de venta. Cita jurisprudencia nacional e internacional. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. A fs. 29, se resuelve: *i)* abrir la causa a prueba por el plazo de sesenta días; *ii)* respecto de la documental requerida oportunamente, estarse a las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que corren por separado y; *iii)* con relación a la prueba informativa, que la actora libre el oficio solicitado a la Agencia 16 de Boulogne — AFIP, en los términos indicados. A fs. 30, se detalla el oficio diligenciado por ARIMEX IMPORTADORA mediante el cual solicita a la Agencia N° 16 de Boulogne-AFIP que informe al Tribunal si respecto de los períodos posteriores al año 2005 y hasta el 2008 inclusive la apelante satisfizo o no la totalidad de los créditos fiscales referidos a IVA y Ganancias. A fs. 33/146 se agrega fotocopia de las declaraciones juradas IVA — Form 731 y acuses de recibo, correspondientes al período comprendido entre el 01/2002 y el 12/2008. A fs. 149, se detalla Nota n°13/15 (AG M016) del 26 de marzo de 2015, donde se especifica que "...los saldos a favor del fisco que surgen de las declaraciones juradas presentadas, correspondientes al IVA períodos 01/2002 a 12/2008 y al Impuesto a las Ganancias período 2002 a 2008 se encuentran cancelados". A fs. 156, se agrega la medida para mejor proveer, dirigida tanto a ARIMEX IMPORTADORA como a la representación fiscal, con el objetivo de intimar a ambas partes a que, en el plazo de 10 días, acompañen al Tribunal copia de los contratos involucrados en el presente caso. A fs. 183, se inserta el escrito de ARIMEX IMPORTADORA, mediante el cual manifiesta que a la fecha no ha podido localizar los ejemplares de los contratos solicitados, "...más allá de lo oportunamente presentado en sede aduanera".

IV. A fs. 29 se abre la causa a prueba, a fs. 156 se ordena medida para mejor proveer, a fs. 188 se cierra el período

probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala “G”, que pasa los autos para alegar. A fs. 216 se pasan los autos a sentencia.

V. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la **Resolución DE PRLA n° 1461/2012**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de abril de 2012, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo estipulado por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, los ajustes efectuados sobre los valores declarados por la firma importadora entre los años 2002 y 2005, fueron efectivamente realizados de conformidad con el derecho vigente. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de la cuestión de fondo involucrada en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos comprometidos y lo actuado en sede administrativa.

VI. La presente *litis* encuentra su origen en un Estudio de Valor elaborado oportunamente por la División Empresas Vinculadas (Nota n° 782/07 (DV EMVI) el 6 de noviembre de 2007 [a fs. 2/20 del alcance n° 13289-26592-2006/4]). Mediante dicho documento, la mencionada División tuvo como objetivo analizar aquellas operaciones presentadas a despacho por ARIMEX IMPORTADORA durante los años 2002 y 2005, correspondientes a las importaciones de mercaderías del rubro indumentaria, por las cuales se habrían devengado regalías a favor de licenciantes nacionales y del exterior. El aludido examen se llevó a cabo sobre la base de los documentos e información oportunamente aportados por la firma importadora, y de los datos obtenidos del Departamento Control de Desarrollo y Operaciones de Sistemas Aduaneros, y de los Sistemas *Oracle Discoverer* y *Exi-Pro* de *Nosis*.

En cuanto a la operatoria involucrada, se destacaron las siguientes circunstancias de hecho: *i)* ARIMEX IMPORTADORA declaró como actividad principal para el período bajo análisis la producción de pequeños electrodomésticos y la importación de artículos varios; *ii)* a los fines de encontrarse en condiciones de fabricar y comercializar determinados productos del rubro indumentaria, la firma importadora suscribió una serie de contratos de diferente naturaleza con una variedad de empresas nacionales y extranjeras. Por una parte, se concluyeron contratos de licencia y distribución con las siguientes firmas: *Columbia Sportwear Company* (Estados Unidos de América) (contrato de distribución), *Columbia Sportwear International AG* (Confederación Suiza) (contrato de licencia), *Prince Sports Inc.* (Estados Unidos de América) (contratos de licencia y distribución), *Cardon Argentina* S.A. (República Argentina) (Convenio para la producción y comercialización de productos con marca "Cardon"). Por otra parte, se celebraron contratos de fabricación y provisión de mercadería con licencia de uso de marca con las siguientes empresas: *Meijers* NV (Países Bajos) y *Charty* S.A. (República Oriental del Uruguay); *iii)* mediante la primera serie de acuerdos (de licencia y distribución), se designaba a ARIMEX IMPORTADORA como titular (exclusiva o no) de una licencia tanto para el uso de la marca correspondiente como para la fabricación y comercialización de la mercadería involucrada, y como distribuidora exclusiva de aquella en determinados territorios aduaneros (en algunos casos, sólo en la República Argentina, en otros se incluyó, junto a nuestro territorio aduanero, a la República Oriental del Uruguay y a la República Federativa de Brasil). A cambio de estas facultades, la firma licenciataria se obligó al pago, a favor de la licenciante, de una monto en concepto de regalías (en aquellos contratos de licencia celebrados con las firmas extranjeras, se estipuló una regalía del 7% sobre el precio de venta neto de cada producto con la marca, comercializado por ARIMEX IMPORTADORA. En cambio, en la relación contractual con *Cardon Argentina* S.A., dicho porcentaje variaba de acuerdo con el tipo de producto). En lo que respecta a la segunda serie de acuerdos (de fabricación y provisión), los fabricantes se obligaron a elaborar los productos involucrados a los fines de venderlos exclusivamente a la licenciataria ARIMEX IMPORTADORA; *iv)* en virtud de los contratos suscriptos, la firma importadora encargaría la fabricación de los productos licenciados a *Meijers* NV (Países Bajos) y *Charty* S.A. (República Oriental del Uruguay), "...quienes contratarían, a su vez, a talleres situados en la República Oriental del Uruguay para su manufactura".

Luego de citar las disposiciones del Acuerdo de Valor involucradas, la División Empresas Vinculadas resaltó las siguientes observaciones: i) “[d]el análisis de la documentación recabada, surge que las regalías devengadas, cuyos beneficiarios son las firmas licenciadas Columbia, Prince y Cardon, se originan en la venta en el mercado interno de los productos fabricados en Uruguay e importados a nuestro país por ARIMEX”; ii) “[e]n los casos como el que nos ocupa, si

bien el proveedor del exterior que manufactura el producto licenciado no se encontraría vinculado con las firmas licenciantes, sólo puede fabricarlo sin los costos adicionales que implica el pago de derechos de licencia, porque el cliente que adquiere la mercadería se responsabiliza por los costos (regalías) que implica obtener la autorización para su posterior distribución y/o comercialización"; iii) "[d]e lo expuesto, surge que las regalías son abonadas como condición de venta, ya que previamente a encargar la producción de las mercaderías a sus proveedores del exterior, la importadora formaliza el compromiso mediante instrumento contractual con la licenciante. [Consecuentemente], se estima que sobre los valores FOB de estas importaciones, deberá repercutirse, en la proporción que a ella corresponda, el modo de las regalías devengadas". Para ello, se propuso finalmente, para cada uno de los períodos involucrados, la aplicación de la siguiente fórmula: 100xC/K=X (siendo "C": el canon devengado por las mercaderías importadas; "K": el monto FOB de la mercadería importada y; "X": la fracción del canon en que debe incrementarse el valor FOB). De esta manera, en virtud de dicha aplicación, se obtuvo un cargo igual a U$S 118.629,46 en concepto de tributos adeudados (IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias).

Mediante su escrito de impugnación, oportunamente presentado, ARIMEX IMPORTADORA manifestó, en apretada síntesis: i) en la presente litis se encuentran involucradas importaciones de mercadería originaria y procedente de la República Oriental del Uruguay y, consecuentemente, exentas de tributos de importación al amparo de los respectivos certificados de origen del Mercosur; ii) el cargo determinado por la autoridad aduanera se compone de U$S 89.846,47, en concepto del 21% de IVA; U$S 18.455,89, correspondiente al IVA adicional y; U$S 10.327,10 en concepto de anticipo del Impuesto a las Ganancias; iii) en lo que respecta al requisito estipulado por el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor relativo al pago de cánones o derechos de licencia como condición de venta de la mercadería importada, el vendedor ubicado en la República Oriental del Uruguay no se encontraría en condiciones de rehusarse a efectuar dichas transacciones en aquellos casos donde el comprador haya decidido no pagar las correspondientes regalías. La División Empresas Vinculadas, mediante la Nota n° 704/08 (DV EMVI) del 17 de septiembre de 2008, presentó el informe técnico pertinente, confirmando el ajuste. Mediante la Nota n° 762/08 (DV EMVI) del 1° de octubre de 2008, el Sr. Jefe (Int.) de la División Empresas Vinculadas ratificó dichas conclusiones. A fs. 148/157 figura la liquidación del cargo correspondiente, cuyo importe se manifestó en pesos ($ 346.688,33). A fs. 167/170 vta. se detalla la Resolución DE PRLA n° 1461/2012 del 4 de abril de 2012, objeto del presente recurso.

VII. A los fines de determinar si el cargo finalmente confirmado por la Resolución DE PRLA n° 1461/2012 fue estipulado de conformidad con el derecho aplicable, corresponde realizar un análisis del derecho vigente, identificar las condiciones estipuladas por aquel a los efectos de establecer si los cánones correspondientes fueron correctamente incluidos en la base imponible y determinar si, luego de haberse considerado que su cálculo resultó ajustado a derecho, la deuda tributaria fue correctamente establecida. No obstante, previa a iniciar el análisis de las cuestiones mencionadas con anterioridad, me parece oportuno recordar que los jueces no se encuentran obligados a tratar todos los argumentos presentados oportunamente por cada una de las partes, sino tan sólo aquellos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada; tampoco el magistrado se encuentra constreñido a ponderar todos los elementos y pruebas aportados en el juicio y basta tener en cuenta aquellos que sean conducentes para fundar las correspondientes conclusiones (Fallos: 253:461; 272:226; 278:271; 291:390, entre muchos otros). Por otra parte, resulta pertinente recalcar que el procedimiento ante este Tribunal Fiscal se encuentra regido por el principio de la verdad jurídica objetiva. Consecuentemente, la búsqueda de la verdad material, el establecimiento de los hechos que rodean al caso resulta esencial para evaluar sus circunstancias concretas y la legislación aplicable y, en base a todo ello, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

VIII. Sentado lo anterior, atañe afirmar que la presente *litis*, por tratarse de un ajuste de valor llevado a cabo sobre los importes oportunamente declarados y correspondientes a operaciones de importación, encuentra como marco legal exclusivo en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante "Acuerdo de Valor" o "Acuerdo"); instrumento internacional ratificado por la República Argentina y cuyas disposiciones entraron en vigor para nuestro país el 1° de enero de 1995. En términos generales, la puesta en práctica del Acuerdo de Valor implicó un punto de inflexión en lo relativo al procedimiento de valoración a

tener en cuenta por parte de la Aduana. En efecto, a diferencia de lo estipulado por las antiguas disposiciones del Código Aduanero, el plexo normativo emergente del Acuerdo (1979-1994) se basa en el "valor de transacción" y, como resultado de ello, en virtud de lo estipulado por el art. 1° del citado instrumento, la primera base para la determinación del valor en aduana es "...el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación...", en tanto y en cuanto el importe mencionado sea objeto de los ajustes expresamente mencionados en el art. 8 del Acuerdo.

Con respecto específicamente al ajuste detallado en el art. 8.1. *c)* del Acuerdo, la Aduana se encuentra habilitada a añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas "[l]os 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 dicha mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar". De esta manera, la disposición transcripta establece, a los fines de resultar procedente un ajuste por cánones o derechos de licencia, los siguientes tres requisitos: **a)** su monto no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar; **b)** deben estar relacionados con las mercaderías importadas y; **c)** deben hacerse como condición de venta de dichas mercancías. Retomando los hechos y argumentos presentados en el *sub examine*, se observa una coincidencia entre las partes involucradas con relación al primer requisito. En lo que hace a la segunda condición, la firma importadora, al momento de presentar su recurso de apelación ante la presente instancia, no exteriorizó argumento alguno tendiente a considerar la inexistencia de la relación entre los cánones o regalías oportunamente abonados y la mercadería importada. De esta manera, la impugnación manifestada en la presente *litis* con relación a la cuestión de fondo se centraría, pura y exclusivamente, en entender si el tercer requisito citado — aquel vinculado con que los pagos realizados en concepto de cánones o derechos de licencia hayan sido efectuados como condición de venta de la mercadería finalmente importada por la firma licenciataria — se encontraba materializado. Por este motivo, centraré mi atención en el examen de esta última condición.

IX. Resulta pertinente destacar, en un primer momento, que la condición bajo examen recién se incorpora al plexo normativo vigente a partir de la entrada en vigor del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1979 (posteriormente reemplazado por el Acuerdo de Valor de 1994). En efecto, mediante el Convenio de Bruselas de 1950, sólo se establecía que "cuando las mercancías a valorar [...] *c)* se importen para ser objeto de una venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca, el precio normal se [determinaría] considerando que este precio comprende, para dichas mercancías, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo, o la marca de fábrica o de comercio" (art. III del Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías de 1950). Mediante el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, junto a los requisitos relacionados con la no incorporación del canon o derecho correspondiente al precio realmente pagado o por pagar y a la verificación de la necesaria relación entre aquellos y la mercadería importada, se agregaría esta tercera y última condición consistente en constatar que el comprador deba pagar los mencionados conceptos "...como condición de venta de dichas mercaderías".

En cuanto a la determinación del alcance de la expresión "condición de venta" emergente del art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, según lo estipulado por el Diccionario de la *Real Academia Española*, se entiende por "condición", entre otras definiciones, aquella "[s]ituación o circunstancia indispensable para la existencia de la otra". Así, el pago del canon o licencia pasaría a considerarse como "condición de venta" en aquellos casos donde las operaciones de importación de la correspondiente mercadería no se hubieran producido, si no se hubiese previamente concluido el acuerdo de licencia pertinente. La transmisión del tangible (mercadería importada) se entiende, de esta manera, supeditada a la existencia del intangible (pago del canon), se encuentre o no manifestado de manera expresa en alguno de los acuerdos concluidos (de licencia o de compra-venta). Esta última cuestión repercute indefectiblemente en los elementos de prueba a tener en cuenta a los fines de constatar o probar la existencia del requisito bajo examen. Precisamente, si la condición de venta no se manifiesta de manera expresa en alguna de las cláusulas contractuales, la identificación de ciertos indicios, a partir de un examen minucioso de aquellas, de la realidad económica de la operación y de las circunstancias particulares del caso, se torna indispensable.En lo que respecta a los contratos de licencia, distribución, fabricación y provisión, celebrados

oportunamente por la firma importadora (y mencionados *ut supra*, considerando VI, segundo párrafo), lamentablemente corresponde destacar, una vez más, que no figura inserta copia alguna de dichos documentos en las actuaciones administrativas involucradas en el presente caso. En efecto, si bien el fisco, en su contestación del recurso, ofrecería como prueba "....que hace al derecho de mi parte la Actuación Administrativa SIGEA n° 13289-26592-2006/4...", se observa, como único documento adjunto, el Alcance n° 13289-26592-2006/4; instrumento que, por obvias razones, no cuenta con los instrumentos contractuales mencionados con anterioridad. Ante dicha situación, como bien fue mencionado *ut supra*, considerando III, se requirió a las partes involucradas en el presente caso, mediante una medida para mejor proveer, la presentación de las copias legalizadas correspondientes. Sin embargo, solo se presentaría ARIMEX IMPORTADORA con la finalidad de informar al Tribunal que "...a la fecha no ha podido localizar los ejemplares más allá de lo oportunamente presentado en sede aduanera" (ver a fs. 183). Frente a dicho escenario corresponde exhortar a la Aduana para que, en lo sucesivo, acompañe copias fieles de la totalidad de los documentos que fundamentan sus decisiones, a fin de dotar a sus actos de autosuficiencia y evitar ambigüedades que dificultan la labor jurisdiccional (cfr. TFN, Sala "G", "Papelería Francesa S.A. c/DGA s/recurso de apelación", expediente n° 38.357-A). Ello no significa, sin embargo, que la resolución del caso pueda descansar exclusivamente sobre la inferencia adversa derivada de la omisión de la actora. La presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga probatoria insatisfecha constituyen elementos complementarios, mas no pueden presentarse como sustitutivos de un análisis sustancial sobre la procedencia del ajuste. Corresponde, por tanto, examinar si los elementos que efectivamente obran en el expediente permiten concluir que las regalías abonadas por ARIMEX IMPORTADORA constituyen una condición de venta en los términos del artículo 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor.

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

En términos más claros, este tribunal entiende que la preponderancia de la evidencia es el estándar adecuado, dado que las controversias en este ámbito generalmente versan sobre relaciones patrimoniales y obligaciones administrativas, en lugar de derechos fundamentales cuyo resguardo exigiría un mayor nivel de certeza. Así, este estándar permite una evaluación flexible y proporcional a la naturaleza de la controversia, basada en el equilibrio de probabilidades y en el conjunto de pruebas documentales y de comportamiento comercial que obren en el expediente. En consecuencia, al aplicar la preponderancia de la evidencia en el caso presente, este tribunal bien puede considerar que los pagos de regalías constituyen una condición de venta si las pruebas aportadas en su conjunto permiten concluir que, en su mayoría, es más probable que dichos pagos estén relacionados con la venta de los productos que no lo estén. Y agrego nuevamente, la ausencia de los contratos constituye en el presente un factor determinante que afecta la resolución de este caso. La omisión de documentos esenciales como los contratos limitó la posibilidad de reconstruir fielmente la relación comercial entre las partes y de evaluar con precisión si las regalías efectivamente constituyen una condición de venta. Esta falta de colaboración en el aporte de pruebas cruciales orientó la interpretación en contra del recurrente, al no proveer un elemento fundamental para el análisis completo de los hechos controvertidos.

En el mismo sentido, los elementos que efectivamente obran en el expediente — el Estudio de Valor (Nota n° 782/07), el Informe Técnico (Nota n° 704/08), las constancias de los contratos de licencia analizados por la División Empresas Vinculadas, la estructura de la operatoria comercial y la inferencia adversa derivada de la omisión de la actora de acompañar los instrumentos contractuales — conforman un cuadro probatorio cuya preponderancia se inclina claramente en favor de la procedencia del ajuste. Ese cuadro será evaluado a la luz del análisis sustancial que se desarrolla en el

considerando siguiente.

XI. Al adentrarnos nuevamente en lo actuado en sede administrativa, resulta pertinente retomar el análisis de las cláusulas contractuales llevado a cabo por la División Empresas Vinculadas, mediante la Nota n° 704/08 (DV EMVI) del 17 de septiembre de 2008 (a fs. 124/139 *ibid.*). Previo a ello, sin embargo, conviene precisar el marco interpretativo que debe regir el examen de la expresión "condición de venta" contenida en el artículo 8.1 *c)* del Acuerdo.

a) La ratio legis del artículo 8.1 c) a la luz del test de Heydon's Case

Para desentrañar el sentido profundo de la expresión “condición de venta” contenida en el artículo 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, resulta fecundo recurrir al método interpretativo enunciado en *Heydon's Case* (1584, 76 ER 637), según el cual, para la correcta interpretación de toda norma, corresponde considerar cuatro elementos: cuál era el estado del derecho antes de la sanción de la norma, cuál era el defecto o vacío (*mischief*) que el derecho vigente no lograba resolver, qué remedio procuró el legislador para subsanar ese defecto y cuál es la verdadera razón de ese remedio. La tarea del intérprete consiste, entonces, en aplicar la norma de modo tal que suprima el defecto y promueva el remedio perseguido por el legislador.

Aplicado este método al Acuerdo de Valor, el defecto que la comunidad internacional procuró remediar resulta claro. Antes de la adopción del Acuerdo, la fragmentación de los pagos vinculados con una misma operación de importación permitía que una porción significativa del costo real de la mercadería quedase fuera de la base imponible aduanera. En efecto, el importador podía declarar un precio FOB que reflejase únicamente el valor del soporte material de la mercadería, mientras que los pagos vinculados con la propiedad intelectual incorporada a ese soporte transitaban por canales contractuales separados, quedando así al margen de la valoración aduanera.

El remedio que el artículo 8.1 *c)* introdujo consiste, precisamente, en recomponer el valor económico real de la transacción, incorporando a la base imponible aquellos pagos que, aun cuando se encuentren formalmente separados del precio de la mercadería, constituyen una contraprestación necesaria para que la operación de importación cumpla su finalidad comercial. La razón última de este remedio radica en garantizar que el valor en aduana refleje la totalidad del costo económico que el importador debe asumir para poder disponer comercialmente de la mercadería importada.

Así entendido, el concepto de “condición de venta” no puede reducirse a una exigencia formal impuesta por el vendedor al comprador en el contrato de compraventa internacional. La *ratio legis* del artículo 8.1 *c)* apunta a una realidad más amplia: capturar todo pago que resulte económicamente indispensable para que la mercadería importada pueda ser destinada al fin comercial que motivó su adquisición. Restringir la noción de condición de venta al plano estrictamente contractual equivaldría a frustrar el remedio que el Acuerdo procuró instituir, pues bastaría con estructurar la operación mediante contratos separados o con la intervención de partes formalmente independientes para sustraer del valor en aduana un componente esencial del costo de la mercadería.

En línea con esta interpretación, el juez Barber de Nueva Zelanda sostuvo en el caso *Colgate* (fallo del 17 de enero de 2001) que la expresión “como condición de la venta de las mercancías importadas” posee un alcance necesariamente más amplio que el de una simple condición del contrato de compraventa. Por su parte, la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas ha reconocido que la condición de venta puede configurarse aun cuando los documentos contractuales no contengan una disposición expresa al respecto, señalando que puede ser necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta.

Asimismo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, que establece las disposiciones de aplicación del Código Aduanero de la Unión Europea, dispone en su artículo 136, apartado 4, que los cánones y derechos de licencia se considerarán abonados como condición de la venta de las mercancías importadas cuando, entre otros supuestos, las mercancías no puedan venderse al comprador o ser adquiridas por él sin el pago de los cánones o derechos de licencia al

licenciante. El profesor Peter Kavelaars ha señalado que esta disposición introduce un parámetro conforme al cual la condición de venta puede configurarse cuando el comprador no puede adquirir las mercancías sin efectuar el pago de la regalía correspondiente, con independencia de que el vendedor y el licenciante estén formalmente vinculados o no. Esta interpretación resulta plenamente trasladable al caso de autos.

b) El test de causalidad: la supresión hipotética y la operación intelectual de Bostock v. Clayton County

Como tuve oportunidad de manifestarlo en otra ocasión (TFN, Sala "G", Wabro S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación, expediente n° 37.883-A, sentencia del 30 de octubre de 2024), frente a las circunstancias probatorias mencionadas con anterioridad, encuentro que el método de la supresión hipotética es una técnica de análisis adecuada para discernir la cuestión bajo examen. Consiste en eliminar hipotéticamente una cláusula o un factor para examinar si el resultado del negocio jurídico o la interpretación legal sigue siendo el mismo. Si, al eliminar esa cláusula o factor, el resultado cambia de manera significativa, entonces se puede concluir que dicho elemento es esencial o determinante.

La operación intelectual que subyace a este método encuentra un desarrollo particularmente ilustrativo en la sentencia dictada por la Corte Suprema de los Estados Unidos en *Bostock v. Clayton County* (590 U.S. 644, 2020), redactada por el Justice Neil Gorsuch. Si bien el objeto de aquel caso era sustancialmente distinto al que aquí se examina, la estructura lógica del razonamiento causal empleado resulta esclarecedora. En dicho precedente, el Tribunal debió determinar si un despido motivado por la orientación sexual de un empleado constituía discriminación “por causa del sexo” (*because of sex*) en los términos del Título VII de la Ley de Derechos Civiles de 1964. Para resolver esta cuestión, el juez Gorsuch recurrió al denominado test de causalidad *but-for*, que consiste en preguntarse si el mismo resultado se habría producido alterando únicamente el factor examinado y manteniendo constantes todas las demás circunstancias. Una respuesta negativa demuestra que dicho factor constituye una causa necesaria del resultado.

La transposición del razonamiento de Gorsuch al ámbito del artículo 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor permite formular la pregunta con precisión: si suprimimos mentalmente la obligación de pagar regalías, manteniendo constantes todas las demás circunstancias de la operación, ¿se habría igualmente consumado la importación de las mercaderías por parte de ARIMEX IMPORTADORA? La respuesta, conforme a las constancias del expediente, es negativa. La actora no importaba productos genéricos susceptibles de ser comercializados con independencia de toda licencia, sino indumentaria que portaba las marcas *Columbia Sportswear, Prince Sports* y *Cardon*, protegidas por derechos de propiedad intelectual pertenecientes a sus respectivos titulares. Sin la licencia correspondiente y sin la consiguiente obligación de abonar regalías, la actora no habría encargado la fabricación de esos productos a los fabricantes del exterior, no los habría importado y, aun cuando hipotéticamente lo hubiese hecho, no habría podido comercializarlos lícitamente en el territorio nacional sin infringir la legislación vigente en materia de propiedad intelectual ni las obligaciones internacionales asumidas por la República Argentina en el marco del Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC).

Como se advierte, el uso del método de la supresión hipotética permite ir más allá de los términos formales del contrato y enfocarse en el aspecto sustancial de la operación. De esta manera, se puede concluir que la "condición de venta" no depende únicamente de lo expresado en los acuerdos, sino de la realidad comercial: si el negocio no puede realizarse sin el pago de regalías, estas deben incluirse en el valor de la mercadería para efectos aduaneros. Así, este enfoque demuestra que la valoración de las mercaderías debe ajustarse para reflejar la verdadera naturaleza de la transacción.

c) Análisis de las cláusulas contractuales relevadas en sede administrativa

En dicha ocasión, la mencionada División, a los fines de constatar "la condición de venta" requerida por el art. 8.1 *c)* del Acuerdo de Valor, resaltaría los siguientes puntos: **a)** en los instrumentos contractuales mediante los cuales se otorga la correspondiente licencia, las licenciantes le impusieron a ARIMEX IMPORTADORA ciertas condiciones relacionadas con la manufactura de los productos licenciados. Entre ellas, se destacaron las siguientes: *i)* la licenciataria acuerda que

todos los productos bajo licencia se ajustarán a los requisitos de grado, calidad y etiquetado especificados por la Licenciante; *ii)* previamente a iniciar la producción, la Licenciataria entregará a la Licenciante para su aprobación un listado de los productos licenciados que planea fabricar para la temporada, muestras de prototipo y especificaciones de cada producto con las indicaciones de talles, materiales, accesorios y colores; *iii)* una vez autorizada la producción, la Licenciataria entregará a la Licenciante muestras de los productos bajo licencia, tomadas de la producción regular, para la aprobación final de la calidad antes de la venta; *iv)* un representante de la Licenciante podrá inspeccionar las plantas de fabricación de los productos licenciados, a fin de examinar la naturaleza y calidad de aquellos; *v)* la Licenciataria deberá informar a la Licenciante los domicilios de las plantas de producción de los productos bajo licencia y el nombre y domicilio del fabricante, si lo hubiera, que elabora los productos para la Licenciataria. La Licenciante podrá inspeccionar las plantas de producción a los efectos de verificar si la Licenciataria cumple con los requisitos del contrato en cuanto al tipo y calidad de los productos bajo licencia; **b)** al celebrar los acuerdos de producción entre ARIMEX IMPORTADORA y las firmas extranjeras que se encargarían de la manufactura, se deja perfectamente establecido que la primera (ARIMEX IMPORTADORA) los suscribe en su condición de licenciataria de las marcas mencionadas. Es decir, los fabricantes llevarán a cabo su producción y posterior venta a la importadora argentina, con la certeza de que la Licenciataria es la que retribuirá los derechos a la licenciante mediante el pago de un canon o regalía. En virtud de lo mencionado con anterioridad, la División Empresas Vinculadas concluye que "...los titulares de las marcas licenciadas ejercen un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación" y que "[l]a conjunción de los elementos apuntados, nos conduce a la adopción del criterio que el pago de los cánones constituye, en el caso [bajo] examen, una condición de venta". Estos argumentos no fueron desvirtuados por la firma importadora al momento de presentar su recurso de apelación ante la presente instancia.

d) El desconocimiento del vendedor: un factor irrelevante para la determinación de la condición de venta

La actora pretendió desvirtuar la condición de venta argumentando que los fabricantes del exterior — *Meijers NV* y *Charty* S.A. — eran empresas absolutamente independientes de las licenciantes *Columbia, Prince* y *Cardon*, y que, en consecuencia, aquéllas no podían condicionar la venta al pago de regalías por una marca que les era ajena. Sin embargo, este argumento incurre en un error conceptual que conviene explicitar.

La cuestión sustancial para determinar la existencia de la condición de venta no es si el vendedor conocía la existencia del contrato de licencia ni si exigía el pago de regalías como requisito para perfeccionar la venta. La pregunta relevante, conforme al *test* de causalidad expuesto, es si el comprador habría adquirido esa mercadería concreta sin contar con la licencia que lo habilitaba a explotar la propiedad intelectual incorporada a ella. El foco del análisis recae sobre la posición del importador en el contexto integral de la operación, no sobre el conocimiento subjetivo del vendedor respecto de los acuerdos comerciales del comprador con terceros.

La Opinión Consultiva 4.10 del Comité Técnico de Valoración en Aduana es terminante en este punto. Al examinar la situación en la que las regalías son pagadas a un tercero que no es el vendedor de las mercaderías, dicha opinión establece que la cuestión determinante consiste en verificar si el comprador podría adquirir las mercaderías importadas sin pagar la regalía. Cuando la respuesta es negativa, el canon constituye condición de venta, con independencia de que el vendedor no sea quien percibe la regalía y de que no exista vinculación formal entre ambos. En efecto, aceptar la tesis de la actora conduciría a un resultado que frustraría por completo la finalidad del artículo 8.1 *c)* del Acuerdo: bastaría con que el importador contratase la fabricación de las mercaderías con un proveedor formalmente independiente del licenciante para que el costo de la propiedad intelectual quedase sistemáticamente excluido del valor aduanero. Semejante interpretación vaciaría de contenido la norma convencional e incentivaría la fragmentación artificial de los componentes del costo real de la mercadería importada, que es precisamente el defecto que el Acuerdo procuró remediar.

e) La libertad de elección del fabricante no desvirtúa la condición de venta

La actora sostuvo asimismo que ella era libre de elegir entre producir localmente o importar, y que, en caso de optar por la importación, podía seleccionar libremente a sus proveedores sin intervención de los licenciantes. Esta circunstancia

resulta irrelevante para la determinación de la condición de venta. La Opinión Consultiva 4.10 resulta clara al respecto: la existencia de la condición de venta no depende de quién fabrica los productos ni de la libertad del importador para elegir fabricante, sino de si el comprador puede adquirir las mercaderías importadas sin abonar el canon. Cualquiera fuese el proveedor elegido por ARIMEX IMPORTADORA, la mercadería producida portaría las mismas marcas licenciadas de Columbia, Prince o Cardon y generaría idéntica obligación de pagar regalías.

En numerosos esquemas comerciales vinculados con la explotación de derechos de propiedad intelectual, el titular de la licencia no impone necesariamente un proveedor determinado, sino que permite al licenciatario abastecerse de distintos fabricantes, siempre que éstos cumplan con determinados estándares de calidad o requisitos mínimos establecidos para la utilización de la marca. En tales casos, la libertad para elegir al fabricante no altera el hecho esencial de que la comercialización de los productos — en tanto incorporan la propiedad intelectual licenciada — se encuentra condicionada al pago de las regalías correspondientes. Por lo tanto, aun cuando el importador pueda seleccionar entre diversos proveedores, la operación continúa estructuralmente vinculada al pago del canon, pues sin la licencia y el pago de las regalías no podría explotar comercialmente la propiedad intelectual incorporada a las mercaderías.

f) La imposibilidad estructural de una licencia de marcas deportivas de reconocida trayectoria sin control de calidad sobre la mercadería

Existe una razón adicional e independiente para tener por acreditado que los acuerdos celebrados contenían cláusulas de aprobación y control de calidad sobre los productos fabricados e importados. Esa razón no emerge únicamente de los documentos que obran en el expediente, sino de la naturaleza misma del objeto licenciado, cuya notoriedad excede toda controversia y habilita la aplicación de las reglas de la sana crítica en los términos del artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Las marcas involucradas en el presente caso — *Columbia Sportswear*, *Prince Sports* y *Cardon* — constituyen activos de propiedad intelectual cuyo valor económico reside, de manera principal, en la percepción que el mercado tiene de ellas. Se trata de marcas que evocan estándares de calidad, rendimiento deportivo y una identidad de marca construida durante décadas en mercados altamente competitivos. El valor de esos intangibles no es independiente de los productos sobre los que se aplican; en medida significativa, es una función de ellos. La experiencia enseña que un licenciante que tolerase que sus marcas fueran aplicadas a mercadería defectuosa, de baja calidad o que no respondiese a las especificaciones técnicas y de diseño que definen la identidad de la marca, estaría destruyendo el activo mismo que licencia.

La pregunta que la sana crítica impone es la siguiente: ¿resulta razonablemente concebible que *Columbia Sportswear Company*, *Prince Sports Inc.* o *Cardon* Argentina S.A. hayan otorgado a ARIMEX IMPORTADORA el derecho de fabricar y comercializar indumentaria bajo sus respectivas marcas, sin reservarse ningún mecanismo de aprobación previa sobre el producto, su calidad, sus materiales, su presentación y el contexto de su comercialización? La respuesta negativa se impone por sí misma. Ningún operador razonable del mercado de licencias de indumentaria deportiva concede un derecho de uso de sus marcas sobre productos que identificarán su nombre en el mercado, sin exigir, como mínimo, la aprobación de prototipos previos a la producción, el cumplimiento de estándares de calidad y especificaciones técnicas, y la restricción del uso de la marca a categorías de productos y territorios previamente aprobados.

Esta conclusión no descansa en una inferencia aventurada, sino en una realidad comercial de notoriedad manifiesta. Los grandes licenciantes de marcas en el mercado de indumentaria y artículos deportivos operan sistemáticamente mediante contratos de licencia que incluyen cláusulas de *product approval*, inspecciones de muestras y restricciones de uso. Y la propia actuación administrativa así lo confirma: la División Empresas Vinculadas señaló que las licenciantes impusieron a ARIMEX IMPORTADORA condiciones precisas de manufactura, incluyendo requisitos de grado, calidad y etiquetado, la aprobación previa de prototipos y la facultad de inspeccionar las plantas de fabricación. Estos elementos — que el Tribunal tiene por acreditados en virtud de las constancias del expediente — demuestran que el licenciante ejercía un control directo sobre las características físicas de la mercadería producida y, por ende, sobre las condiciones de la operación de importación.

El control de calidad no es, en consecuencia, una opción contractual discrecional, sino una exigencia jurídica y comercial inherente a la subsistencia del derecho marcario que se licencia. En el derecho marcario argentino — conforme al régimen de la Ley 22.362 y a la doctrina que emana de sus artículos 1°, 4° y 26 — el licenciante que no ejerce control sobre la calidad de los productos del licenciatario no solo arriesga el valor económico de su marca, sino que compromete la coherencia de la titularidad que ostenta. El control de calidad, lejos de ser una variable, opera como presupuesto necesario de la licencia misma.

g) El precedente Ford Argentina SCA c/ Dirección General de Aduanas

El razonamiento que antecede encuentra respaldo adicional en la doctrina sentada en la causa "Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/ Dirección General de Aduanas) (sentencia de la CSJN del 28 de mayo de 2013). Si bien ese precedente presenta ciertas diferencias fácticas con el presente — en particular, por tratarse de operaciones entre empresas vinculadas —, el principio jurídico subyacente resulta plenamente trasladable al caso de autos. El tribunal destacó en esa oportunidad que la realidad económica y el sentido común constituyen parámetros relevantes para analizar este tipo de operaciones, señalando que si la regalía no hubiese sido una condición de la venta, los productos importados no habrían podido comercializarse al valor declarado por la actora. La lógica comercial indica que, de no haberse pagado el canon correspondiente, los productos no habrían sido adquiridos en las mismas condiciones económicas ni vendidos bajo las condiciones contractuales descriptas.

Sometida la cuestión al test de causalidad antes expuesto, el resultado no se altera: cuando la mercadería importada incorpora derechos de propiedad intelectual cuya explotación se encuentra sujeta al pago de regalías, y cuando el importador no podría haber comercializado lícitamente dicha mercadería sin abonar el canon correspondiente, tales regalías constituyen una condición de venta en los términos del artículo 8.1 c) del Acuerdo de Valor. Ello resulta particularmente relevante en supuestos como el presente, donde la actora se encontraba en una posición privilegiada para aportar la documentación contractual pertinente y, sin embargo, no la acompañó al expediente, circunstancia que refuerza la necesidad de analizar la operación a la luz de su estructura económica real.

De esta manera, tanto por la descripción de las cláusulas contractuales presentadas por la División Empresas Vinculadas, como por la aplicación del método de la supresión hipotética y el test *but-for*, encuentro apropiado concluir que la importación de los productos elaborados en el extranjero no habría podido llevarse a cabo sin que ARIMEX IMPORTADORA asuma la responsabilidad de abonar a las Licenciantes los cánones correspondientes. Bajo estas condiciones, resulta particularmente claro que los pagos de los mencionados cánones se llevaron a cabo "como condición de venta" de las mercaderías involucradas. Consecuentemente, en virtud de lo analizado hasta aquí, a los fines de determinar la deuda tributaria correspondiente, corresponde incluir en la base imponible los mencionados conceptos, según lo determinado por el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valor.

XII. Una vez resuelta la cuestión de fondo involucrada en la presente *litis*, corresponde a continuación centrar la atención en los agravios presentados por ARIMEX IMPORTADORA con relación a la liquidación tributaria. En efecto, con respecto a esta última, corresponde resaltar que las importaciones involucradas son de mercadería originaria y procedente de la República Oriental del Uruguay, y consecuentemente exentas de tributos de importación al amparo de los respectivos certificados de origen del Mercosur. Por otra parte, el cargo determinado por la autoridad aduanera se compone de U$S 89.846,47, en concepto del 21% de IVA; U$S 18.455,89, correspondiente al IVA adicional y; U$S 10.327,10 en concepto de anticipo del Impuesto a las Ganancias. En todos estos casos, se trataría de tributos que el servicio aduanero percibe como pagos a cuenta de la AFIP-DGI, y que se liquidan por períodos mensuales o anuales. Por este motivo, y a los fines de comprobar que los importes reclamados ya habrían sido oportunamente tributados o compensados por la firma importadora, se adjuntaron al escrito las constancias correspondientes a las liquidaciones del IVA y del Impuesto a las Ganancias pertenecientes a los períodos involucrados. La División Empresas Vinculadas, por su parte, señaló que al confeccionar las liquidaciones originadas en ajuste de valor se limita a aplicar la misma estructura tributaria que le correspondió a cada destinación en el momento de oficializarse, no siendo su función dirimir en modo alguno sobre la naturaleza o procedencia de cada tributo en particular.

Frente a dichas posiciones, resulta pertinente negar la procedencia de la percepción de los tributos en concepto IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. En efecto, según lo afirmado por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “Cladd ITA S.A. c/EN-DGA resolución 2590/06 (expte. 604.155/01) s/Dirección General de Aduanas" (sentencia del 26 de noviembre de 2019), "...a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos". A lo mencionado con anterioridad, agregó que "[e]stas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según la 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). Es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que su jurisprudencia resulta obligatoria para los tribunales inferiores a efectos de la adecuada salvaguardia de la unidad jurídica (Fallos: 307:1094), obligación que se extiende a la actuación de este Tribunal Fiscal en tanto ejerce funciones jurisdiccionales sustantivas como órgano de justicia fiscal y aduanera.

En base a lo afirmado, se concluye que el monto reclamado en concepto de tributos adeudados no se ajusta a derecho en lo que respecta al IVA Adicional y al Impuesto a las Ganancias, y por consiguiente corresponde llevar a cabo los ajustes necesarios a los fines de excluir de su cálculo los conceptos mencionados con anterioridad. De esta manera, al eliminar los montos vinculados con el IVA Adicional [$ 53.502,62] y Ganancias [$ 30.143,04], el monto total en concepto del Impuesto al Valor Agregado debe ser igual a $ 263.042,68.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la **Resolución DE PRLA n° 1461/2012**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de abril de 2012, en lo que respecta a la deuda tributaria en concepto del IVA.

2) Revocar parcialmente la **Resolución DE PRLA n° 1461/2012**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 4 de abril de 2012, en lo que respecta a la deuda tributaria en concepto del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias.

3) Costas en su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que doy aquí por reproducido el relato de los hechos que surge del voto precedente.

En este caso en particular, el eje del tema en debate es definir si procede -o no- confirmar el ajuste de valor realizado por la DGA, y a tal fin en primer lugar deben interpretarse la letra y el espíritu del art. VIII, ap. 1. inciso c) del Acuerdo de Valor del GATT (Leyes Nros. 23.311 y 24.425).

En este sentido, la ley N° 23.311 aprobó el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y su Protocolo, firmados en Ginebra el 12/4/79 y 01/11/79 respectivamente. El Decreto N° 1026/87 puso en vigencia el referido régimen el 1° de enero de 1988, y derogó los arts. 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero y toda otra disposición que se oponga a las normas del Acuerdo.

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

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el “valor de transacción”, tal como se define

en el art. 1°, es la primera base para la determinación del valor en aduana.

El referido art. 1° dispone: "*El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8°…*".

El art. 8° establece -en lo que aquí interesa-en su ap. 1. c)- que "*...para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...*".

A su vez, la Nota Interpretativa al párrafo 1 c) del mencionado artículo dice que: "*1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los*

derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. 2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador".

Interpreto que, según esta norma, es menester la concurrencia -**al mismo tiempo**- de tres requisitos o elementos para efectuar un "ajuste" de valor por el concepto "cánones y derecho de licencia":

1. Que existan cánones o derechos de licencia; 2. Que exista una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y 3. Que el pago de los cánones y derechos de licencia sea **con certeza** una condición de venta de las mercaderías importadas. (el destacado me corresponde).

La doctrina argentina aplicable a estos casos, afirma 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" (cfr. Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

Asimismo, los autores nacionales mayoritariamente coinciden en que el ajuste (del valor FOB consignado) 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." (cfr. Lascano, Julio Carlos, "El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas", 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").

Como también lo detalla la doctrina citada en la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Fiscal (entre otros, V.Gr. el voto del Dr. Horacio Joaquín Segura -al que adherí- en la causa NESTLE S.A. C/ DGA S/ apelación 35.815-A): *"para determinar si existe o no una condición de venta en el sentido del art. 8.1.c) debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción. Generalmente, la obligación de pagar un canon no se estipula en el contrato de venta de las mercaderías importadas. Es más posible que ella emane de un convenio de licencia que obre por separado, el cual, además, puede haberse celebrado entre el comprador y el vendedor o entre aquél y un tercero. Teniendo en cuenta estas estipulaciones de ese convenio y las del contrato de venta, como asimismo las circunstancias particulares del caso, es que puede establecerse si los cánones se pagan como condición de venta de las mercaderías importadas."* (cfr. Zolezzi, Daniel, "Las marcas, las patentes y el valor en aduana en instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la Jurisprudencia", El Derecho, 18/04/2013).

II.- El mencionado es a mi juicio un aspecto importante, ya que en estos autos NO se encuentra la copia del contrato general de licencia. Esta situación, en el párrafo anteúltimo "in fine" del Considerando X, es considerada en contra del

apelante.

Por otra parte, la pueba informativa contestada por la Aduana y ofrecida por la actora (ver fojas 32 hasta 150 inclusive) no fue cuestionada por el Fisco en estos actuados.

Puntualmente, a fojas 149 se lee claramente que “los saldos a favor el fisco que surgen de las declaraciones juradas presentadas, correspondientes a IVA períodos 1/2002 a 12/2008 y al Impuesto a las Ganancias períodos 2002 a 2008 se encuentran **cancelados**”.

En mi opinión, las importaciones que originaron este expediente no tributaron derechos de importación porque se realizaron al amparo del régimen preferencial Mercosur con certificado de origen. La apelante en su libelo destaca especialmente esta circunstancia en el Considerando VI., punto a) de fojas15 vuelta de autos.

Y en el punto b) destaca al respecto que “Si prosperase la pretensión aduanera el cargo formulado y la confirmatoria posterior referidas a IVA y Ganancias carecerían de sustento, por cuanto los períodos que van del año 2002 al 2005 fueron cancelados en su totalidad según las constancias agregadas y la prueba que ofreceremos...”

La prueba de referencia, consistía en el Oficio a la DGA que demuestra lo afirmado por la parte actora.

Que entonces, concretamente en este caso, no advierto que se verifique una directa relación entre las mercaderías importadas por medio de los despachos de importación investigados; máxime cuando los fabricantes proveedores de la mercadería importada del Uruguay eran independientes y ajenos a la firma Columbia, Prince y Cardon; por lo cual no podían imponer condiciones a Arimex Importadora S.A. como para que se constituyeran en “Condición de Venta”.

Al respecto, interpreto que la jurisprudencia extranjera que contraríe esta interpretación, no permitiría fundadamente hacer caer estos razonamientos.

En este sentido lo ha considerado la jurisprudencia nacional, entre otros, de la Alzada, Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, precisamente en la causa WABRO S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS S/ recurso de apelación”, precisamente en el expediente Nro. 37883-A, instruído por esta Vocalía 20a. a mi cargo, cuando confirmó el voto de la mayoría integrada por la suscripta y el Dr. Horacio Joaquín Segura. El criterio acerca de la “condición de venta” resultó similar al que aquí propongo, así como también en la homónima nro. 22386/2025 “Wabro SA (TF 37884-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, el 26 de marzo de 2026.

También, en otro precedente, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal afirmó que “… para que el canon, derecho o regalía guarde relación con las mercaderías importadas, y no con cuestiones ajenas a su provisión, se ha dicho que el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, y que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona. Además, la relación debe poder determinarse mediante datos **objetivos y cuantificables**, de forma tal que, en caso de importación de partes o de un ingrediente constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta puede estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (conf. Sala III, causa “Neumáticos Goodyear SA c/ DGA”, sent. del 30/04/01, que confirmó un ajuste practicado porque pudo determinarse que los insumos importados para la fabricación de neumáticos, provistos por la casa matriz del productor y otras empresas vinculadas, representaban el 90% del producto terminado)”... “Para resolver éste y otro tipo de inconvenientes, la legislación europea prevé que las regalías pagadas por el derecho a utilizar una marca de fábrica o de comercio únicamente se adicionen al valor de transacción cuando pueda comprobarse, en forma simultánea, que: a) las regalías afectan a las mercaderías revendidas en el mismo estado en que se importaron o después de ser objeto de una operación sencilla, de modo que pueda cuantificarse sin dificultad el importe correspondiente a las

mercaderías importadas; b) las mercaderías se comercializan con la marca por la que se paga el canon, colocada antes o después de la importación; c) el comprador **no** goza de libertad para adquirir esas mercaderías a otros proveedores no vinculados al vendedor. Es decir que, una hipótesis clara de **ausencia de relación** se presenta cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor (…)". (Causa "Nestlé Argentina SA c/DGA s/rec de apelación" Expte. Nro 8106/2018, sentencia del 10/05/2018).

Que más recientemente, la Sala I de la referida Cámara reafirmó lo decidido en aquel precedente, enfatizando en la libertad de usar la marca, tanto si adquiere las mercaderías al otorgante de la licencia, como a un proveedor independiente o -incluso- fabricarlas por cuenta propia. Frente a ello, recalcó la **ausencia de relación** entre lo tangible y lo intangible. (Sala I, causa 30058/2023 "Nestlé Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" 15/11/2023). (El resaltado es propio).

X.- Que, en síntesis, bajo estas perspectivas, en este caso en particular en mi criterio no se encuentra definitivamente acreditado el cumplimiento **simultáneo** de los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para que proceda con certeza el incremento de los valores declarados por la aquí actora.

XI.- En relación al IVA Adicional y Ganancias pertenecientes a los períodos de estos autos, coincido en lo sustancial con el voto precedente en su Considerando XII, "in fine" con respecto a la eliminación del IVA Adicional y el impuesto a las Ganancias.

Como conclusión, considero que corresponde en esta instancia revisora, desestimar totalmente el ajuste practicado por la Aduana y, en consecuencia, el cargo cuestionado. En virtud del principio objetivo de la derrota, las costas deben ser soportadas por la DGA.

Por tales fundamentos, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 1461/2012 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones N° 13289-26592-2006/4, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por ARIMEX IMPORTADORA y, por ende, el cargo N° 1412/07.

2. Con costas a cargo del Fisco.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Claudia B. Sarquis, en cuanto propicia revocar la resolución apelada y dejar sin efecto el cargo formulado, por no encontrarse debidamente acreditados los extremos que exige el art. 8.1.c del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994.

Sin perjuicio de ello, considero oportuno agregar algunas consideraciones.

El ajuste practicado por el servicio aduanero se sustentó en la incorporación al valor en aduana de cánones o regalías presuntamente abonados por la actora como condición de venta de las mercaderías importadas. Ahora bien, el Acuerdo de Valor no autoriza a adicionar cualquier pago vinculado, en términos amplios, con la explotación comercial de una marca o con la posterior venta de los productos en plaza. Para que el ajuste resulte procedente deben verificarse, en forma concurrente, los requisitos allí previstos: que el canon no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar, que se relacione con las mercaderías importadas y, especialmente, que el comprador deba abonarlo como condición de venta de esas mercaderías.

Este último recaudo no puede presumirse. Tampoco puede tenerse por demostrado por la sola existencia de contratos de licencia, ni por el hecho de que los productos importados ostenten marcas de terceros. La exigencia de que el pago constituya una condición de venta es un presupuesto autónomo del ajuste y, como tal, debe ser probado por quien

pretende modificar el valor declarado.

En el caso, las constancias reunidas no permiten arribar a esa conclusión con el grado de certeza necesario. No obran agregados en forma completa los contratos de licencia, distribución, fabricación y provisión sobre los que se apoya el ajuste. Esa omisión impide verificar con precisión el alcance de las obligaciones asumidas por la actora, la eventual intervención de los licenciantes en la operación de importación, la existencia de facultades concretas sobre los proveedores extranjeros y, principalmente, si la venta de las mercaderías se encontraba efectivamente subordinada al pago de las regalías.

La ausencia de esos instrumentos no puede ser suplida mediante inferencias generales sobre la operatoria comercial ni por consideraciones abstractas acerca de cómo suelen estructurarse las licencias de marcas. Menos aún corresponde invertir la carga probatoria y exigir a la importadora que demuestre la inexistencia de una condición cuya configuración debía acreditar la Aduana para sostener el cargo.

En tal sentido, aun admitiendo que en determinados supuestos las regalías pueden integrar el valor en aduana, ello requiere una demostración concreta y suficiente. Debe surgir de elementos objetivos que, sin el pago del canon, la mercadería no habría sido vendida para su exportación al país de importación, o que el vendedor -directa o indirectamente- se hallaba jurídicamente condicionado por esa obligación. En autos, esa relación no aparece probada en forma acabada.

La circunstancia de que la actora abonara regalías para explotar comercialmente determinadas marcas puede resultar relevante en otros planos, pero no basta por sí sola para acreditar la condición de venta exigida por el art. 8.1.c del Acuerdo de Valor. Una cosa es la licencia para comercializar productos marcarios y otra distinta es que el pago de esa licencia haya operado como presupuesto de la venta internacional de las mercaderías importadas.

Por ello, frente a las falencias probatorias señaladas y en atención al carácter estricto de los ajustes admitidos por el Acuerdo de Valor, corresponde estar al valor declarado y desestimar el cargo formulado.

En consecuencia, adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 1461/2012 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las actuaciones N° 13289-26592-2006/4, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por ARIMEX IMPORTADORA y, por ende, el cargo N° 1412/07.

2. Con costas a cargo del Fisco

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.09.17 15:34:09 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: 2026.09.18 12:23:20 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 LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.09.22 16:26:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.22 16:26:58 -03:00