En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 18 días del mes de septiembre del año dos mil veinticinco, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los autos caratulados "*Wabro SA (TF 37885-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*",

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- El pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación

La Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución DE PRLA nº 5932/16, con costas a la aduana (fs. 225/230).

En primer lugar, el tribunal recordó que, en el expediente administrativo nº 13681-28-2009/2, se formuló cargo a la firma Wabro SA en concepto de diferencias de tributos como consecuencia del ajuste de valor efectuado sobre operaciones de importación documentadas durante el año 2007. Ello porque, entendió la aduana, los cánones abonados por la importadora a las licenciantes debieron adicionarse a los valores FOB de las importaciones objeto de estudio en tanto que los primeros operaron como condición de venta de las segundas.

Refirió seguidamente el marco normativo aplicable en lo que atañe a los requisitos exigibles para la procedencia del ajuste de valor. Señaló que el artículo 1° del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994 -del que nuestro país es parte-, "establece al valor de transacción como primera base de la valoración en aduana de las mercaderías importadas a los efectos de la percepción de derechos de aduana ad valorem, es decir, `...el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias: ...b) Que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda

determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo´" y que "el mencionado artículo 8 del Acuerdo, indica que a los fines de la determinación del valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, deberán añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: "c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...".

Extrajo de ello que "resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos a fin de poder ajustar válidamente el valor declarado por el pago de cánones y derechos de licencia: a) que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercancías que se valoran; b) que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías; y c) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías" e indicó que la doctrina dijo 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).

A continuación, el TFN destacó que, según la prueba producida, se encuentra acreditado que:

—Wabro SA no está vinculado a las licenciantes en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo de Valor del GATT;

—Wabro SA tampoco está vinculado con las empresas fabricantes de los productos importados;

—Wabro SA tiene libertad para fabricar los productos licenciados con el fabricante que considere pertinente;

—el fabricante de los productos es un tercero ajeno al contrato suscripto entre Wabro SA y el licenciante, no debe revertir al licenciante un porcentaje del pago que recibe y no condiciona sus ventas a Wabro SA ante la falta de pago de las regalías de formas directo o indirecta a la licenciante.

En lo que concierne concretamente a la pericia contable, ponderó que:

—Wabro SA pagó regalías a las empresas licenciantes por mercaderías comprendidas en los DI analizados en las actuaciones;

—los pagos de regalías son consecuencia de las obligaciones contractuales asumidas por Wabro SA con los otorgantes de las licencias de los derechos de propiedad intelectual y no constituyen una condición impuesta en el contrato de compraventa de la mercadería importada;

—no surge de la documentación contable de la empresa que las regalías pagadas fueran exigidas como condición de venta de las mercaderías por el vendedor o las licenciantes.

Consideró que, de acuerdo con esas pruebas, la Aduana no acreditó que los cánones pagados por Wabro SA sean condición de venta para la adquisición de los productos importados. Concluyó, así, en que los requisitos para la procedencia del ajuste no habían sido demostrados, lo que obligaba a revocar el cargo formulado.

II.- El recurso de la Aduana

Disconforme con lo resuelto, la Aduana apeló la resolución y expresó agravios (fs. 240/241 y 253/268), que fueron contestados (fs. 271/298).

El fisco sostiene que el TFN equivocó su interpretación de las pruebas, por efectuar una ponderación parcial de ellas. Afirmó en esa línea que:

—la sentencia parece ponderar los contratos de compraventa de las mercaderías importadas, sin adentrarse en el examen de los contratos de licencia;

—del contrato de licencia surge que la licenciante debe aprobar en forma previa y por escrito al fabricante que la licenciataria pretenda contratar;

—de acuerdo con las reglas de la sana crítica, la prueba informativa no tiene la relevancia que el TFN le atribuye, ya que "las empresas que contestan estos pedidos de información (es decir Licenciantes y Proveedores del exterior), son empresas que mantienen relaciones contractuales con la aquí actora, que no tienen deber de decir verdad ante las autoridades nacionales (ni consecuencias si no lo hacen) y que tienen interés directo en la resolución del presente litigio";

—"el hecho de que las entidades informantes se encuentran comprendidas en `las generales de la ley´, debe tenerse en cuenta al momento de la evaluación judicial de su eficacia probatoria";

—"no se puede tener por cierto [lo informado por Disney] en cuanto sostiene que la Licenciataria tiene `absoluta libertad en fabricar productos licenciados o requerirla a un tercero de su elección´ cuando a continuación expresa -en el punto 5 del citado informe- que **la fabricante debe contar con una `Solicitud de Autorización de Establecimiento y Mercadería´ que certifica que el fabricante se encuentra autorizado para fabricar los productos reproduciendo las propiedades detalladas en el Contrato** [lo que permite ver] que existe un número finito o determinado de empresas que son aprobadas por `Disney´" (énfasis en el original);

—la prueba pericial de parte tampoco tiene "gran fuerza probatoria" en tanto que el experto no acompañó los documentos en los que basaría sus conclusiones;

—la conclusión del TFN acerca de que Wabro SA no está vinculada con las licenciantes ni las fabricantes no obsta al ajuste puesto que esa vinculación no es requisito de su procedencia;

—a esas falencias probatorias se suma las conclusiones expuestas por la División Empresas Vinculadas, que determina la procedencia del ajuste, lo que obliga a apartarse del art. 1180 CA.

Por otra parte, la Aduana asegura que las cláusulas de los contratos de licencia no fueron examinadas por el TFN, cuando ellas demuestran que exceden el mero control de calidad, dejando ver la existencia de condición de venta del canon en relación a los productos importados.

Las cláusulas que considera demostrativas de la existencia de condición de venta son las que establecen: 1. la obligación del licenciatario de obtener la aprobación del licenciante sobre los productos licenciados, 2. la obligación de efectuar auditorias y reportes anuales sobre las regalías devengadas y futuras, 3. las facultades de control y confidencialidad en favor de las licenciantes tanto sobre el licenciatario como sobre los fabricantes y, finalmente, 4. la obligación del licenciatario de devolver los productos licenciados al finalizar el contrato de licencia. Sobre las cláusulas que transcribe me explayo al tratar los agravios, para evitar reiteraciones innecesarias.

Defiende, en definitiva, que el pago de las regalías operó como condición de venta de las mercaderías importadas por entender que el control y conocimiento que las licenciantes ejercen sobre los fabricantes lleva a considerar que sin ese pago, los productos no sólo no se hubieran vendido o no se hubieran vendido a ese precio, sino que ni siquiera hubieran sido fabricados.

Finalmente, cuestiona la aplicación de la Nota interpretativa del tercer párrafo del art. 8 del Acuerdo de Valor porque el ajuste se hizo sobre mercaderías terminadas que no se sometieron a ningún proceso productivo posterior a la importación, lo que permite cuantificar sin dificultad el ajuste a practicarse.

III.- La ponderación de la prueba

De acuerdo con lo establecido en el art. 1180 C.A. esta alzada debe resolver los recursos que contra las sentencias del Tribunal Fiscal se

interpongan “teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados” y que, no obstante, “podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de los autos autorizaren a suponer que la sentencia ha incurrido en error en la apreciación de los hechos”.

Si bien la aduana postula que el TFN fue arbitrario al ponderar la prueba, lo cierto es que no encuentro en el escrito de agravios la demostración de un error en esa apreciación que permita apartarse de sus conclusiones.

La aduana afirma que las empresas que contestaron los exhortos internacionales, en tanto que mantienen vínculos contractuales con la firma Wabro SA, se encuentran alcanzadas por "las generales de la ley" y, en consecuencia, ello resta eficacia probatoria a los datos volcados en esas contestaciones. Además, sostiene que esas empresas no tienen deber de decir verdad ante las autoridades nacionales (ni consecuencias si no lo hacen).

Pues bien, en primer lugar, cabe notar que las pruebas aludidas precedentemente fueron obtenidas en el marco de la Convención sobre la Obtención de Pruebas en el Extranjero en Materia Civil o Comercial, adoptada por la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado (ley 23.480). El artículo 9º establece que "[l]a autoridad judicial que ejecute un exhorto aplicará la legislación de su país en lo que se refiere a los procedimientos a seguir al efecto (...)" y el artículo 10 que "[a]l ejecutar el exhorto, la autoridad requerida aplicará los medios de compulsión necesarios y previstos en su legislación interna en los casos y en la medida en que se estaría obligada a hacerlo para ejecutar un exhorto de las autoridades de su propio Estado o un pedido presentado a este efecto por una parte interesada". Siendo esto así, el planteo de la demandada relativo a que las firmas que contestaron los exhortos no se encuentran obligadas a decir verdad se presenta desprovisto de sostén toda vez que la Aduana omitió acompañar las disposiciones normativas de los Estados requeridos en los que surja tal dispensa (art. 2595 CCCN).

En segundo lugar, no es posible encontrar arbitrariedad en la decisión del TFN que hizo mérito de las contestaciones de los exhortos de las empresas con vinculaciones contractuales pasadas o presentes con la aquí actora, ya que la aduana no acercó otra prueba que las refute.

Igual razonamiento cabe con respecto al informe del contador que fuera acompañado en la instancia administrativa por la actora. Es que, por

un lado, el experto basó sus conclusiones en la misma documentación en la que la aduana justificó el ajuste. Y, nuevamente, frente a la sintonía de los dichos del profesional con lo informado por las empresas fabricantes y las licenciantes, la aduana tampoco acompañó elementos que sirvan para refutar esas probanzas.

De acuerdo con todo esto, por no haber la aduana demostrado un yerro en la apreciación de la prueba de parte del TFN, cabe estar a sus conclusiones (conf. art. 1180 CA).

IV.- La jurisprudencia sobre el marco normativo invocado

Dicho lo anterior, antes de ingresar al examen de los restantes planteos, debe apuntarse la jurisprudencia y doctrina que habrán de guiar la resolución del tribunal.

Desde sus precedentes *"Belvedere"* y *"Kossacoff"* (causas nº 25.966/1997 y 27.304/1997, pronunciamientos del 27 de agosto de 1998), esta sala, en sus distintas composiciones, ha mantenido invariablemente que "así como la aduana no está obligada a aceptar los valores de transacción declarados que resultan irrazonables o arbitrarios, tampoco se encuentra facultada para, a través de los métodos alternativos –como el relativo al precio de mercaderías idénticas– fijar valores que adolezcan de similares vicios" (ver, también, esta sala, causa nº 40.636/2014 "*Joe Dessin SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y nº 41.819/2023, "*Terradas David Enrique y otra (TF 27315-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2015 y del 8 de agosto de 2024, entre otros).

Y también ha sostenido el tribunal que, como corolario del principio procesal según el cual queda a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho, la carga de la prueba relativa a la inexactitud del precio declarado recae sobre la Aduana (esta sala, causa 2.418/08 "*DGA (autos "Plax SA TF 20755-A)*", pronunciamiento del 6 de septiembre de 2012, "*Joe Dessin SA*", citada, entre otros).

Finalmente, para el caso en que la Aduana incumpla esa carga, "cabe estar al precio declarado y facturado (art. 1º del Acuerdo Relativo a la

Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994), dado el principio de preeminencia del valor de transacción (ver Lascano, Julio Carlos, "El Valor en la Aduana de las Mercaderías Importadas", ed. Osmar D. Buyatti, pág. 75 y ssgtes.)" (causa "*Terradas*", citada).

En lo que concierne específicamente al mecanismo establecido en el artículo 8, 1, c), sostuvo esta cámara que "[e]l Acuerdo asume, entonces, que la venta de mercadería en ocasiones comprende la transferencia de creaciones de la mente protegidas por la legislación y prevé que las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usarlas formen parte del valor en aduana junto con el precio estipulado por los bienes, siempre que concurran, simultáneamente, tres condiciones: a) que existan cánones o derechos de licencia no incluidos en el precio; b) que haya relación entre esos cánones o derechos de licencia y las mercaderías importadas; y c) que su pago sea una condición de venta de las mercaderías importadas (confr. LASCANO, Juan Carlos, El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas, Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 213)" (Sala IV, causa nº 21.106/2024, "*El Dante SAIC (TF 32288-A) C/ DGA S/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 13 de mayo de 2025).

Esa misma Sala interpretó que "sólo podría establecer una condición de venta el propio vendedor, o una persona vinculada a él o que haya acordado con él algo al respecto; de lo contrario, cuando el vendedor no sea el otorgante de la licencia, lo que habría son dos contratos separados, y el pago del canon no sería un pago indirecto al vendedor en el sentido del artículo 8º. También ha señalado –al igual que lo hizo la decisión apelada– que, si el licenciante ejerciera un control directo o indirecto sobre el fabricante –que hiciera suponer que entre ellos existe vinculación en el sentido del artículo 15 del Acuerdo–, el pago también podría considerarse una condición de venta, pero para ello deberían producirse situaciones que rebasen los meros controles de calidad (doctr. causa 10056/15 "*World Sport SA c/ DGA*", sent. del 15/9/15 cit.)" (Sala IV, causa "*El Dante*", citada).

V.- El examen de los agravios

En base a las conclusiones del TFN sobre los hechos probados en la causa y las pautas jurisprudenciales señaladas, corresponde ahora ingresar al examen de los restantes agravios del fisco.

Sostiene la aduana que las cláusulas contractuales que enuncia permiten ver que el pago de las regalías importan una condición de venta de las mercaderías importadas por exceder el mero control de calidad.

Discrepo con esa mirada. La lectura de las cláusulas transcriptas en el escrito de agravios no permiten encontrar en ellas el establecimiento de las regalías como condición de venta de los productos importados. Por el contrario, ellas son demostrativas de los controles de calidad esperables de quienes ponen en juego la reputación de una marca protegida por derechos de autor.

—Veamos el caso de Marvel. La aduana destaca las cláusulas que establecen que los productos a manufacturarse deben fabricarse como a pedido de Marvel (cláusula 7.i), el fabricante debe firmar un contrato en la forma establecida en el contrato de licencia (cláusula 11.c) y debe ser aprobado por Marvel, firmando otro contrato a través del cual se convierte en parte del contrato de licencia (cláusula 18).

En su conjunto, las cláusulas contractuales atienden a la protección de la marca licenciada, esto es los derechos de autor asociados a cada producto licenciado y el mantenimiento de una calidad de fabricación conforme a los estándares asociados a esa marca. Lo que busca, en efecto, Marvel, es que el fabricante quede atado a las estipulaciones contractuales que protegen la marca licenciada de tal modo que no haga uso de la marca por fuera de sus límites. Eso se aprecia especialmente en la redacción de los contratos que habrá de suscribir el fabricante, donde se establece que el fabricante no debe pagar regalía alguna al licenciante, pero queda obligado a las auditorías que pueda requerir Marvel sobre sus libros contables (anexos B y C del contrato de licencia).

—En el caso de Spider-Man Merchandising LP la aduana destaca el art. 22 por el cual el licenciatario reconoce en cabeza del licenciante los

derechos de autor sobre el objeto del contrato; el art. 25.3 que impide a Wabro SA fabricar, usar, vender, publicitar embarcar o distribuir los productos sin la previa aprobación del licenciante y 27.2 la facultad de Wabro SA de sublicenciar la fabricación de los productos con el previo consentimiento del otorgante.

Nuevamente, no encuentro en esas previsiones indicios que permitan ver algo más que las esperables protecciones de la marca. La cláusula 22 establece que el licenciatario reconoce en el otorgante la propiedad de los derechos de autor y se obliga a utilizar esa marca dentro de los límites impuestos en el contrato y a auxiliar al otorgante a defender esos derechos tanto de los empleados del licenciatario como de cualquier tercero que pretenda vulnerarlos. La cláusula 25.3 es absolutamente demostrativa del establecimiento de un control de calidad y no más que eso. Allí se estipula la obligación del licenciatario de enviar el producto fabricado al licenciante para que éste lo apruebe o deseche. Sin esa aprobación el licenciatario no podrá comercializar los productos. En cuanto al punto 27.2, es claro aquí también que no existe condición de venta: "el licenciatario declara y garantiza que orientará a cada Proveedor sobre las cláusulas y condiciones del presente contrato [siendo] responsable por todas las actividades y obligaciones de todos los Proveedores con relación a los artículos".

—Del contrato con Sergio Strauch (licencia de los productos relacionados con la marca "Sapo Pepe"), la aduana transcribe parcialmente las cláusulas 2.2 (imposibilidad de subcontratar la fabricación de los productos sin la autorización del licenciante), 7.1 (derecho del licenciante de inspeccionar la fabricación de los productos) y 7.2 (control y auditoria de los libros de la licenciataria para verificar la exactitud de las liquidaciones de regalías).

Al igual que en los casos anteriores, no aprecio en esas cláusulas la imposición de la regalía como una condición de venta de los productos importados, por no exceder las estipulaciones de los controles esperables sobre el cuidado de los derechos de autor asociados a la licencia. Al igual que en los casos anteriores, las regalías se calculan sobre las ventas.

—La aduana destaca los puntos a) y b) de la cláusula 26 del contrato de licencia suscripto con Dreamworks relativos a la necesidad de aprobación del fabricante por parte del licenciante.

Al igual que en los casos anteriores, esa cláusula no demuestra por sí un exceso en el control de calidad, esperable y propio del tipo de contrato.

—El caso de la licencia de Disney Consumer Products Latin America Inc. no difiere del anterior. En efecto, la Aduana invoca la cláusula por la cual el licenciatario se obliga a someter a la autorización del licenciante el fabricante que pretenda utilizar. Insisto en que esa estipulación no es demostrativa del establecimiento de la regalía como una condición de venta.

De lo anterior extraigo que, por un lado, las cláusulas contractuales con las que la aduana pretende demostrar la existencia de un control que excede el mero control de calidad, no sirven a ese efecto. Es claro para mi que ellas no evidencian más que los cuidados habituales y esperables de las propietarias del derecho de autor sobre la explotación económica de su marca.

Por otro lado, refuerza esa mirada que el TFN tuvo por probado que:

—el fabricante de los productos es un tercero ajeno al contrato suscripto entre Wabro SA y el licenciante, no debe revertir al licenciante un porcentaje del pago que recibe y no condiciona sus ventas a Wabro SA ante la falta de pago de las regalías de formas directo o indirecta a la licenciante;

—Wabro SA no está vinculado a las licenciantes en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo de Valor del GATT;

—Wabro SA tampoco está vinculado con las empresas fabricantes de los productos importados;

—Wabro SA tiene libertad para fabricar los productos licenciados con el fabricante que considere pertinente.

En función de todo ello, cabe concluir en que la aduana no logró demostrar que las regalías que Wabro SA abona a las licenciantes sean condición de venta de los productos importados, por lo cual cabe el rechazo de sus agravios y la confirmación del pronunciamiento del TFN.

No cambia esa conclusión la invocación de la aduana acerca de que no procede la aplicación de la Nota interpretativa del tercer párrafo del art. 8 del Acuerdo de Valor porque el ajuste se hizo sobre mercaderías terminadas, pues ese planteo parte de la premisa de que las regalías son condición de venta de los productos, lo que, como se vio, no fue demostrado por la aduana.

VI.- Las costas

Por aplicación del principio general contenido en el art. 68 CPCCN, corresponde imponer las costas a la aduana vencida.

Por las consideraciones expuestas, **VOTO:** por desestimar los agravios de la aduana, con costas.

La jueza Liliana María Heiland y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** desestimar los agravios de la parte demandada, con costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.