21106/2024 EL DANTE SAIC (TF 32288-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 13 de mayo de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 375/379, el **Tribunal Fiscal de la Nación** revocó la resolución 286/12, dictada por la Aduana de Córdoba en la actuación SIGEA 12730-15-2007, en cuanto condenaba a El Dante SAIC al pago de una multa y diferencia de tributos por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1°, inciso a, del Código Aduanero con relación a 14 destinaciones de importación para consumo y a zona franca de exportación, registradas entre 2002 y 2003, con respecto a las cuales se había practicado un ajuste de valor.

Impuso las costas a la demandada vencida.

Para resolver de tal modo, dijo que la primera cuestión se centraba en determinar la procedencia del **ajuste efectuado en los términos del artículo 8º, apartado 1º, inciso c, del Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración)**, debido a que no se incluyó en el precio documentado el importe de las regalías devengadas al amparo de los contratos de licencia de uso de marca suscriptos entre la importadora argentina y las licenciantes del exterior “International Licensing SA” y “Dunlop Slazenger Group Limited”.

Aclaró que, mediante las operaciones en cuestión, se había importado calzado deportivo o insumos para la producción de zapatillas que llevarían registrada la marca “Dunlop”. También mencionó que todos los vendedores fueron firmas diferenciadas de las licenciantes y sin vinculación con ellas, según se pudo acreditar con la contestación del exhorto de fs. 190-196 y la traducción de fs. 208-209.

Señaló que la importadora había presentado un primer contrato de licencia suscripto con International Licensing SA -licenciataria de la marca “Dunlop”- con vigencia hasta el 30/6/06, y un segundo contrato que regía desde el 1/1/03, suscripto con las propietarias directas de dicha marca: Dunlop Slazenger Group Limited y Dunlop Slazenger International Limited. Señaló que en el primero de ellos se habían pactado regalías del 6,5% del precio neto de venta para el caso de partes importadas para conformar zapatillas estampadas con la marca “Dunlop”, mientras que en el segundo se pactó un 5% del valor FOB de aquellos productos licenciados no fabricados en Argentina. Hizo especial referencia, en este punto, a las copias de los contratos y a sus traducciones, obrantes a fs. 70/158.

Precisó que no se discutía que en la documentación de los despachos de importación en cuestión la actora había declarado que no existían cánones ni derechos

de licencia, relativos a las mercaderías importadas, que estuviese obligada a pagar, directa o indirectamente, como condición para su venta.

A continuación, el tribunal transcribió las previsiones de los artículos 1º y 8º del Acuerdo de Valoración, y destacó que el ajuste por el concepto "cánones y derechos de licencia" requería tres cuestiones simultáneas: a) que dichos cánones o derechos estén relacionados con las mercaderías que se valoran; b) que su pago constituya una condición para la venta de las mercaderías; y c) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar por aquéllas.

Concluyó que, en el caso, no se cumplían los requisitos individualizados en los puntos a y b, con sustento en esta suma de circunstancias:

-Ni del texto de los contratos de licencia, ni de la documentación complementaria a los despachos de importación surgía un condicionamiento expreso de la importación al pago de las regalías

- El perito contador informó, a fs. 336/vta., que los registros contables de la actora no indicaban que las regalías se hubiesen abonado con relación a determinados despachos.

-En el caso de los insumos, no podía concluirse que las regalías estuviesen relacionadas con su importación, ya que se devengaban en función de un hecho posterior como era su reventa como producto final y con el estampado de la marca "Dunlop". Tampoco podía concluirse que el pago de las regalías constituyese una condición para su venta, ya que las firmas proveedoras no resultaban ser abastecedoras exclusivas conforme a los contratos de licencia, y no existía vinculación entre ninguna de ellas y la licenciante de la marca. Además, las proveedoras no recibieron pagos adicionales, más allá de los que resultaban de las facturas de venta.

-Tratándose de ventas concertadas con vendedores no vinculados con la licenciante no podía presumirse la existencia de una condición de venta por la mera inclusión de la marca en la mercadería importada. Además, no se reunía ninguno de los factores indiciarios de una condición de venta previstos por la opinión consultiva 25.1 del Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas, a saber: la referencia al canon en el contrato de venta o sus documentos anexos; la referencia a la venta de mercadería en el contrato de licencia; la posibilidad de rescindir el contrato de venta en caso de incumplimiento del pago del canon al licenciante; la previsión en el contrato de licencia acerca de que el fabricante no está autorizado a fabricar o a venderle al importador frente al incumplimiento del pago del canon; la inclusión en el contrato de licencia de cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador, que van más allá de un mero control de calidad.

Si bien en los contratos de licencia del caso existían cláusulas relativas a la posibilidad de someter a la licenciante la aprobación de los diseños, etiquetas, material publicitario, o a la obligación de respetar las directivas de manufactura y comercialización, o de remitir muestras de los productos finales, todas ellas estaban referidas al ejercicio del control de calidad, cuidado y mantenimiento de los estándares de la marca. En especial, no se observaba ninguna cláusula que obligase a la actora a contratar con una nómina determinada de proveedores previamente seleccionados.

-El hecho de que se hubiese pactado un mínimo de regalías con independencia de la venta de los productos respondía a una cuestión comercial, constituía un riesgo asumido por la explotación de la marca, y tampoco bastaba para presumir una condición de venta.

Sobre tales bases, consideró improcedente el ajuste del valor FOB declarado y, por lo mismo, revocó el reproche infraccional, al haber quedado huérfana de sustento la inexactitud endilgada.

2º) Que, disconforme, el **Fisco Nacional** interpuso apelación a fs. 392vta., que se concedió a fs. 394, se fundó a fs. 395/397 y fue replicada a fs. 400/402.

Sostuvo que el tribunal de origen había efectuado una valoración arbitraria de los hechos y de las pruebas, y que correspondía revocar lo decidido. Afirmó que las mercaderías importadas constituían "*materias primas y productos intermediarios que no podían adquirirse de proveedores independientes"* (fs. 396) y que al no poder comercializarse el producto aisladamente no podía considerarse que el pago del canon no constituyese una condición de venta. Más adelante, insistió en que se trataba de mercancías adquiridas de proveedores del exterior "*integrantes del Grupo, dado que para vender productos con las marcas licenciadas necesariamente deben importarse las materias primas e insumos que poseen la tecnología definida que da lugar al producto final"*. Y agregó que, el hecho de que el licenciante se hubiera reservado facultades de control de calidad, cuidado y mantenimiento de los estándares de la marca, demostraba claramente que la importadora había usado "*la tecnología del licenciante"* y que *"no podía utilizar una tecnología distinta*" (fs. 396vta.). Concluyó que el Tribunal Fiscal de la Nación había basado su sentencia en los contratos agregados a la causa, pero llegó a una conclusión errónea en punto a la inexistencia de condición de venta. Y explicó que no obstaba a lo expuesto el hecho de que las regalías se calculasen sobre el precio neto de venta de los productos licenciados, o que no se devengasen en forma previa o concomitante a la importación, ya que "*la obligación de pago de las regalías convenidas en favor de las licenciantes*

justamente se estipuló aparte para no incluir en la base imponible dicha suma y así liquidar y pagar menos tributos" (fs. 396vta.).

3º) Que, ante todo, corresponde aclarar que, en el procedimiento de ajuste de valor, el que afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; quien, por lo tanto, debe probar la veracidad de su cuestionamiento y, sólo en caso de lograrlo, transfiere al importador o exportador la obligación de demostrar la legitimidad de su declaración. Es decir que, mientras aquél no produzca prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste, ninguna carga pesa sobre el particular (esta Sala, causa "Macnet SA (TF 14723-A) c/ DGA", sent. del 13/9/05, entre otras).

4º) Que los ajustes de valor en materia de importación deben seguir los lineamientos del ya referido Acuerdo de Valoración, incorporado al Código Aduanero por medio de la ley 23.311 (BO 15/07/86).

Allí se establece como principio general la preeminencia del "valor de transacción"; es decir que éste, tal como es definido en su artículo 1º (el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación), es la primera base para determinar el valor en aduana (cfr. Introducción General), quedando excluido el empleo de valores ficticios o arbitrarios, e instaurándose una noción positiva de valor.

En la Introducción General del Acuerdo se expresa también que el artículo 1º debe considerarse en conjunción con el artículo 8º, que dispone el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos –que, se considera, forman parte del valor en aduana– corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio.

En lo que interesa al caso bajo examen, el **artículo 8º, apartado 1º,** establece: "[p]*ara determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1,* ***se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: …c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercaderías 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…*****"** (énfasis añadido).

El 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).

5°) Que, en lo que respecta al segundo requisito –esto es, que el canon o derecho de licencia guarde **relación con las mercaderías importadas**– esta Sala ha señalado que el factor más importante a considerar es si el importador hubiese 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. Pero, también ha señalado –con referencia a otros precedentes de la Cámara– que esa relación **debe poder determinarse mediante datos objetivos y cuantificables.** Por lo que, en caso de importarse partes o un insumo constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta podría estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (cfr. esta Sala, causas 8106/15 "Nestlé Argentina SA c/ ANA", sent. del 10/5/18, 10056/15 "World Sport SA c/ DGA", sent. del 15/9/15, y sus citas; en especial, Sala III, causa "Neumáticos Goodyear SA c/ DGA", sent. del 30/4/01).

Esa interpretación jurisprudencial tiene asiento en lo que expresa el apartado 3°, del artículo 8° del Acuerdo: "*Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo solo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables*". También en lo que aclara la nota interpretativa de aquella disposición: "*en los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1…**Si el canon se basa en parte en la mercadería importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (como en el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente…) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon***" (énfasis añadido).

Existe consenso en la doctrina en cuanto a que la relación entre el pago de los cánones y la importación de las mercaderías no ofrece mayores dificultades cuando estas últimas son provistas en su totalidad por el licenciante de los derechos de propiedad intelectual (o por un tercero que condiciona la venta al pago de regalías del mismo modo que el primero) y se comercializan en el país de importación en el mismo estado en que se importan. En cambio, se presentan problemas cuando las mercaderías se comercializan después de resultar objeto de una transformación, combinación, mezcla, armado, ensamble o cualquier otro tipo de procedimiento posterior a la importación, porque en esos supuestos es necesario discernir qué parte

del canon girado al dueño de los derechos de propiedad intelectual se relaciona con las mercaderías importadas (cfr. LASCANO, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 222-230 y 251-256; y ZOLEZZI, Daniel, *Valor en aduana (Código universal de la OMC)*, La Ley, Buenos Aires, 2022, pp. 252-257).

El primero de los autores citados refiere al caso particular de las marcas y cita el ejemplo de la legislación europea, donde está previsto que los cánones abonados por el derecho a utilizar una marca de fábrica o de comercio únicamente se adicionen al valor de transacción cuando pueda comprobarse simultáneamente que: **a) los cánones afectan a las mercaderías revendidas en el mismo estado en que se importaron o después de ser objeto de una operación sencilla efectuada después de su importación;** b) las mercaderías se comercializan con la marca por la que se paga el canon o el derecho de licencia, puesta antes o después de la importación; **y c) el comprador no goza de libertad para adquirir esas mercaderías a otros proveedores no vinculados al vendedor.** De tal manera, concluye que **los incrementos que deban realizarse están supeditados a que el proceso aplicado sea lo suficientemente sencillo como para poder descifrar qué parte de los derechos se relacionan con los bienes importados, de modo "objetivo y cuantificable"**; es decir, mediando información suficiente y en consonancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país de importación. Si, por el contrario, el proceso aplicado a las mercaderías luego de la importación produce una transformación de una magnitud tal que no permite determinar los elementos que es necesario sumar, entonces ya no debería determinarse el valor en aduana con arreglo al método del valor de transacción, sino acudirse a otros secundarios (cfr. LASCANO, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 228-229 y 251-254).

6°) Que, en lo atinente al tercer requisito de procedencia de un ajuste por cánones o derechos de licencia, que consiste en que aquéllos se paguen como **condición de venta de las mercaderías importadas**, el Acuerdo prevé que pueda cumplirse en forma directa (cuando el canon se paga al vendedor) o indirecta (cuando se paga a un tercero por indicación de aquél).

Para realizar el ajuste en este último caso, **no es indispensable que exista vinculación** –en el sentido del artículo 15 del Acuerdo– entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, bastando con que exista un acuerdo entre ambos en virtud del cual el primero no pueda vender las mercaderías si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual.

En ese sentido, esta Sala ha interpretado 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.).

En esa misma línea de pensamiento, y con relación a los cánones abonados a terceros no vinculados con el vendedor, la doctrina especializada tiene dicho que no parece razonable requerir una instrucción explícita para concluir que el pago del canon es una condición de venta ―porque no suele darse en la práctica e incluso podría ser verbal y de difícil prueba―, sino que es preferible dilucidar si las mercaderías no pueden venderse sin el pago del canon a partir del entramado de los contratos de venta y de licencia, pudiéndose encontrar **indicios** de la mentada instrucción, entre otros, en los siguientes hechos: **las referencias al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o sus documentos conexos; la facultad de rescindir el contrato de venta en caso de violación del acuerdo de licencia; la existencia de cláusulas en el contrato de licencia que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la compra de productos elaborados, y que rebasan los meros controles de calidad (v.gr. el licenciante impone un fabricante al comprador; selecciona o restringe fuentes de abastecimiento; estipula características de los productos y tecnologías aplicadas en su producción; limita las cantidades a producir; elige centros o métodos de producción; controla la logística y expedición de mercaderías; designa o restringe a quién puede vender las mercaderías; examina los libros contables del comprador o fabricante, etc.).** Tal es la pauta que se infiere de las opiniones consultivas 4.11 y 4.15, y del comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, así como de diversos precedentes de tribunales locales y extranjeros (recopilados en ZOLEZZI, Daniel, *Valor en aduana (Código universal de la OMC)*, La Ley, Buenos Aires, 2022, pp. 260-274, y aplicados por esta Sala, entre otras, en la causa 1145/24 "Rainieri Argentina SA (TF 36327-A) C/ DGA", sent. del 6/6/24).

7°) Que, así reseñado el marco normativo aplicable, y la interpretación que de aquél propician la doctrina y la jurisprudencia, cabe reparar en que, en el caso, no está en discusión que las mercaderías importadas consistieron en productos terminados

para reventa e insumos para la producción de los productos licenciados, consistentes en zapatillas deportivas estampadas con la marca “Dunlop”.

En la anterior instancia se tuvo por probado que ninguno de los contratos de licencia de uso de marca suscriptos por la actora hizo referencia a las ventas ni autorizó explícitamente a un tercero ajeno al contrato a rehusarlas si el licenciatario se negaba a abonar el canon. También se comprobó, a partir de la documentación respaldatoria de las compraventas, que estas últimas no estuvieron expresamente condicionadas al pago de regalías, ni refirieron a la licencia marcaria. Por otra parte, el Tribunal Fiscal de la Nación hizo hincapié en que las intervenciones de las licenciantes no excedieron los meros controles de calidad, y ponderó especialmente que la importadora tenía libertad para elegir sus fuentes de abastecimiento.

Frente a esto, el memorial del Fisco hizo consideraciones genéricas con respecto a las características de las mercaderías importadas, pero sin individualizar las cláusulas contractuales que, a su entender, limitaban las fuentes de suministro o imponían condiciones específicas con respecto a los insumos empleados en la producción de los bienes licenciados; siendo este un aspecto crucial, como se vio, para determinar la existencia de una condición de venta.

Tampoco especificó sobre la base de qué elementos era posible afirmar que los proveedores del exterior tuviesen vinculación con las licenciantes, o que conformasen un grupo. No hay ninguna constancia de ello en los antecedentes de esta actuación. Por el contrario, esa afirmación se opone abiertamente a lo que surge de la contestación del exhorto por parte de Dunlop Slazenger Group Limited, cuya traducción obra a fs. 208/209, y que fue adecuadamente evaluada en la instancia de origen.

A su vez, no se advierte que el memorial haya refutado todos los argumentos en que se sustentó la falta de relación entre el pago del canon y las mercaderías importadas. En especial, no desvirtuó en forma concreta y circunstanciada que la importadora contaba con libertad para elegir sus proveedores. Tampoco justificó que se hubiese cuantificado sobre bases objetivas la relación entre los cánones abonados y aquellas mercaderías importadas consistentes en insumos, teniendo en consideración la modalidad de cálculo de los primeros.

Cabe reiterar, en este punto, que recae sobre el Fisco la carga de la prueba en el procedimiento de ajuste de valor, así como la obligación de ser concreto en sus cuestionamientos contra lo que decidió el Tribunal Fiscal de la Nación (arg. arts. 1182 del CA y 265 del CPCCN). Al no haber satisfecho tales pautas, es claro que su recurso no puede prosperar.

Lo expuesto, en definitiva, conduce a **confirmar lo resuelto**, en tanto no se ha probado un supuesto de arbitrariedad en la apreciación de los hechos, ni un error de magnitud suficiente como para apartarse de lo decidido (arg. art. 1180, ap. b, del CA).

Las **costas** se imponen al recurrente con arreglo al principio objetivo de la derrota (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso del Fisco Nacional y confirmar la decisión de fs. 375/379; con costas (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y **pasen los autos al Representante del Fisco** para que se expida sobre la liquidación y el pago de la tasa de justicia efectuados por el demandado (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 13/05/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA