Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

45980/2025

D D SA (TF 34643-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de febrero de 2026.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la sentencia de fs. 63/80vta el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma D D S.A. y revocó la Resolución nº 599/2014 mediante la cual el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros había rechazado la impugnación deducida por la actora y confirmado los Cargos nº 210, 211, 212 y 213, todos del año 2013, por un total de u$s62.236,16, más intereses. Dichos cargos le habían sido formulados en concepto de ajuste de valor FOB respecto de productos importados por la recurrente mediante una serie de destinaciones de importación documentadas entre los años 2005 y 2008 con motivo de la inclusión del "canon" que, en concepto de regalías, la mencionada empresa abonaba a una serie de licenciantes extranjeros (Turner Broadcasting, System Latin America Inc, Lazy Town, International B.V., Warner Bros Consumer Products y Porchlight Entertainment Inc.)

Puso de manifiesto que el ajuste se había basado en los términos de los contratos suscriptos entre la parte actora y las licenciantes. En ellos, se había establecido el pago de regalías que, según interpretó el servicio aduanero, debieron ser incorporadas en el precio incrementando el valor declarado con el importe porcentual proporcional de las regalías, resultante del producido de la venta en plaza de las mercaderías importadas.

En consecuencia, examinó si en el caso se daban las condiciones para practicar un ajuste de valor en los términos de lo establecido en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT. Al respecto, expresó que debían cumplirse tres requisitos a los fines de que aquél pudiera ser convalidado: que dichos cánones y licencias estuvieran relacionados con las mercaderías objeto de valoración; que el pago del canon constituyera una condición de venta de las mercaderías; que su importe no estuviera incluido en el precio pagado o por pagar de las mercancías. Afirmó que los mencionados requisitos se debían cumplir

simultáneamente, por lo que la falta de constatación de alguno de ellos impedía efectuar el ajuste.

Para determinar si se cumplían esas condiciones examinó las constancias de la causa y puso de manifiesto que el proveedor de las mercaderías importadas no se hallaba vinculado –en los términos de lo establecido en el artículo 15, párrafo 4, del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT- con las licenciantes como así tampoco con la firma apelante.

Afirmó que no correspondía presumir sin más la existencia de una condición de venta por la mera inclusión de la marca en la mercadería, máxime cuando en el caso quedó sin lugar a dudas acreditado que la venta fue concertada con un proveedor que no estaba vinculado con las licenciantes y con el cual no tenía ninguna obligación de pagar regalías.

Tuvo en consideración lo expresado en la Opinión Consultiva 25.1 del Comité Técnico de la Organización Mundial de Aduanas en orden a la determinación, precisamente, de las condiciones que deben presentarse para concluir que el pago del canon o derecho de licencia constituye una condición de venta. Sobre la base de esas consideraciones puso de manifiesto que del contrato de licencia aportado no surgía que la aquí actora se encontrara obligada a comprar los productos a un proveedor determinado y "…en relación con la documentación obrante en las actuaciones principales (a fs. 79/168 y 179/386), se observa en los contratos cláusulas relativas a la posibilidad de someter ante los licenciantes del exterior la aprobación [de los] diseños, etiquetas, material publicitario, de respetar las directivas de manufactura y comercialización, entre otras; las mismas se refieren al ejercicio del control de calidad, cuidado y mantenimiento de los estándares de la marca; por lo que, ello, no permite inferir que exista condición de venta entre la actora y los fabricantes concertados por la licenciataria para la elaboración de los productos".

Además, destacó que las regalías eran calculadas sobre el precio neto de ventas de los productos licenciados vendidos por la actora. Esa circunstancia ponía en evidencia que no fue estipulado el pago de regalías de manera previa o concomitante a la importación de mercaderías cuya fabricación hubiera encomendado la licenciataria a los proveedores no vinculados del exterior "…sino que es

con la venta de la mercadería por parte de la licenciataria a un tercero que nace la obligación de pago de las regalías convenidas con la licenciante".

Por último, agregó que el hecho que se exigiera un mínimo de regalías a pagar, "…no implica una condición de venta, ni así tampoco, que dicho mínimo exigible implique que necesariamente deba ser importado tangiblemente por la licenciataria, sino que resulta atinente a una cuestión negocial, en la que la licenciataria asume el riesgo de la fijación de un mínimo de regalías -sin perjuicio de que se produzcan las ventas o no- por la explotación de la marca".

Por todo lo expuesto, concluyó que no se había acreditado en el caso que el pago de las regalías acordadas con los licenciantes fuera una condición de venta de las mercaderías importadas ya que no se encuentran reunidos los tres requisitos que fija el Acuerdo de Valor en tal sentido.

II.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 97/108vta, los que no fueron replicados por la parte actora.

En su presentación efectuó consideraciones relacionadas con las pautas que, a su entender, debieron ser consideradas al tiempo de examinar la procedencia del ajuste de valor que se debate en los presentes autos.

Sostuvo que la sentencia del Tribunal Fiscal no incluyó una valoración concreta de los contratos celebrados con las licenciantes. En tal sentido, enunció las condiciones incluidas en cada uno de ellos que, a su entender, evidenciaban la existencia de una relación entre las regalías pagadas y las mercaderías importadas y a que el pago de aquellas debió ser interpretado como una condición de venta.

Se refirió a las cláusulas de cada uno de los contratos relacionadas con la necesidad de aprobación previa del fabricante por parte de la licenciante, la exclusividad de la producción, la prohibición de adquirir productos sin autorización, la supervisión obligatoria del proceso productivo y la responsabilidad del licenciatario frente a los actos del proveedor. Afirmó que esos extremos conducían a concluir que el pago de las regalías no se encontraba desvinculado del perfeccionamiento de la venta "sino que se erige como una condición estructural del negocio". Consideró que esas restricciones contractuales "…no pueden ser

consideradas como meramente accesorias, ya que constituyen un entramado de condiciones sustanciales impuestas por las licenciantes, que limitan de manera significativa la autonomía del actor en su operatoria comercial".

III.- Que en las condiciones en que se halla planteada la cuestión remiten a la valoración de los elementos de prueba obrantes en autos.

En este sentido, es dable recordar que -en virtud de lo que dispone el artículo 1180, inciso b), del Código Aduanero- la revisión de esta Cámara es de carácter limitado y, en principio, quedan excluidas de ella las conclusiones del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho. En tal sentido, no es posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y los hechos apreciados por el **a quo** siempre que la valoración de tales aspectos haya sido razonable, excepto que se invoque y se demuestre un supuesto de arbitrariedad, que en la especie no se da (conf. C.S.J.N., Fallos: 300:985; C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II "Kopousshian Hnos. S.R.L. (T.F. 7274-A) c/A.N.A., del 21/05/96; Sala IV "Banco de Italia y Río de la Plata S.A. -T.F. 7529-I 24/09/96; "Sika Argentina S.A. (8569-A) c/ ANA", del 20/07/06).

En efecto, el Tribunal Fiscal destacó que de los términos de los contratos de licencia resultaba que la parte actora podía encomendar la compra de las mercaderías a cualquier proveedor, nacional o extranjero, o bien fabricarlas ella misma siguiendo los modelos y diseños de la licenciante y de acuerdo con el nivel de calidad requerido. Ese control de calidad, se sostuvo, no constituía, *per se*, una condición de venta de la mercadería.

Por ello, se concluyó que el pago del canon se había pactado con independencia de quién o quiénes fueran los proveedores y de dónde proviniera la mercadería, ya que la retribución que el licenciatario paga al licenciante lo es a fin de poder utilizar la marca, pero no para poder importar la mercadería o encomendar su fabricación a proveedores locales. Consideró que ese negocio resultó ajeno a la compraventa internacional, ya que se pactó con independencia de quien o quienes fueran los proveedores de la mercadería.

Asimismo, también cabe destacar que el pago del canon se había fijado en un porcentaje del resultado positivo de las

ventas de todos los productos comercializados con las marcas licenciadas, con absoluta independencia de si se trataba de mercadería o insumos adquiridos a la licenciante, a otras compañías vinculadas o a terceros no vinculados, tanto de origen nacional o extranjero.

Por lo demás, también se destacó que la circunstancia de que se hubiera convenido un "mínimo de regalías a pagar" no implicaba que aquellas constituyeran una condición de venta sino que evidenciaba que se debía ese pago con independencia de que produjeran o no las ventas sobre las que se calculaba el canon y más allá de si aquellas guardaban o no relación con la venta de mercaderías previamente importadas o producidas en el mercado local.

Por tal motivo, no correspondía ajustar el valor de las mercaderías importadas, ya que no existían datos objetivos respecto de los incrementos que debían realizarse. En efecto, el importe del canon no se basa únicamente en las mercaderías importadas en autos, sino que el porcentual fijado en los contratos para el pago de las referidas regalías se aplica respecto del resultado positivo de las ventas (es decir calculado sobre las ganancias que percibe la empresa). Por lo tanto, resulta imposible (o bien se advierte de gran dificultad) para la cuantificación de la medida de ganancia que reporta la venta exclusivamente de las mercaderías importadas y de las adquiridas a otros proveedores del exterior o del país y determinar así el monto que debería ser adicionado como ajuste a las operaciones que se investigaron en autos.

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Cámara en diversas causas en las que se examinaron planteos análogos al de la presente. Entre aquellas corresponde citar las resueltas por la Sala I "El Dante SAIC –TF 28171-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", expediente n° 19.294/21, del 11 de octubre de 2022, por la Sala III "World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo", expediente n° 55.452/2014, del 28 de abril de 2015, por la Sala IV en la causa "World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo", expediente n° 10.056/2015, del 15 de septiembre de 2015 y por esta Sala V en las causas "Tetra Pak S.R.L. (TF 33784-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", expediente n° 30.403/2025, del 30 de septiembre de 2025, "El Dante SAIC (TF 33694-A) c/DGA s/ recurso directo de organismo externo", expediente n° 12.094/2024, del 1° de julio de 2025, "Zara Argentina S.A. c/ DGA s/ Recurso Directo", expediente n°

39.791/2019, del 26 de septiembre de 2019, “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 75.652/2014, del 6 de marzo de 2014 y “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 30.793/2016, del 5 de julio de 2016. En ellas tampoco se consideró válido el ajuste pretendido sobre las mercaderías importadas, en la medida en que el canon era calculado respecto del producido de las ventas dentro del territorio convenido y por el uso de la marca, con independencia de si se trataba de mercaderías de origen extranjero o nacional, provistas por firmas pertenecientes al grupo o ajenas a él.

A partir de lo expuesto, es posible concluir que los agravios de la demandada no poseen entidad suficiente para apartarse de las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (arg. artículo 1180, inciso b), del Código Aduanero).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada, sin costas en atención a la inexistencia de actividad procesal de la parte actora (artículo 68, segunda parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Se deja constancia de que la Vocalía N° 15 de esta Sala se encuentra vacante (artículo 109 del RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Pablo GALLEGOS FEDRIANI Guillermo F. TREACY

Fecha de firma: 19/02/2026
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#40765120#489716123#20260218110512165