



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**  
**AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA**

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:**

**Referencia:** Sentencia;34.643-A;D D S A

---

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y la Dra. Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos **“D.D S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”**, Expte.: N° 34.643-A:

**Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:**

**I.- Objeto del proceso:** Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 599/2014 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 13705-258-2007/1, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador, D.D S.A. y se confirman los cargo N° 210, 211, 212 y 213 todos del 2011, por la sumatoria total de U\$S 62.236,16, con más los intereses del art. 794 del C.A.

**II.- Fundamentos de la apelación:** A fs. 26/36 se presenta la actora mediante apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. Relata que el servicio aduanero no considero los planteos esgrimidos ni las pruebas aportadas. Señala que el informe técnico 524/13 solo enuncia los antecedentes utilizados del estudio de valor, sin agregarse los antecedentes. Refiere al art. 12 de la Ley 24.425, a la RG 1907/05 y 2730/09. Señala que cumplió con los requerimientos de la información solicitada por la DV EMVI, y la documentación que respalda los valores declarados. Manifiesta que se abonaron regalías en los periodos 2005/2008 relacionada con contratos de licencia independientes suscriptos con un tercero no vinculados, en pesos conforme al contrato suscripto. Refiere que los productos importados no fueron fabricados, ni dados a su fabricación por el otorgante de la licencia, quien no tiene ninguna vinculación -art. 15(4) del acuerdo con DD SA-. Señala que el Informe Técnico 524/13 (EMVI) no se ajusta a derecho y carece de fundamentos, cita partes del informe. Hace mención al Art. 8.1.c) del Acuerdo a la condición de venta, manifestando que en el caso no estaba condicionada la venta al pago de regalías. Cita doctrina y jurisprudencia. Refiere a la Opinión Consultiva 4.8 del Comité Técnico de Valoración aduanera. Cita apartados del contrato de licencia que suscribió,

doctrina y jurisprudencia. Hace consideraciones sobre el régimen de valoración art. 1 del GATT, señala que adopta como criterio principal el valor de transacción como primera base para la determinación del valor en aduana. Sostiene que no existen argumentos válidos que ameriten por parte del servicio aduanero el apartamiento del método que fija la norma aplicable, como tampoco que se realicen los ajustes del art. 8. Cita doctrina y jurisprudencia. Finalmente, hace la reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada con costas.

**III.- Contestación del traslado:** A fs. 40/47 la representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, efectúa la negativa genérica de rigor, negando cada una de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y copias invocadas por la actora que no fueran expresamente reconocidas o bien surjan de las actuaciones. Seguidamente, efectúa un relato de los hechos. Cita partes de las actuaciones administrativas. Refiere que el art. 8.1.c del Acuerdo trata de los cánones y derechos de licencia que el comprador pague directamente o indirectamente, como condición de venta de la mercadería en cuestión. Hace referencia al informe elaborado en la instancia administrativa resaltando que la importadora baso su actividad en la reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior, que si bien en principio no se encontrarían vinculados, se da por entendido que el vendedor fabricante del exterior debe condicionar la fabricación del producto al hecho que el importador cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica. Por lo cual, efectuado el análisis se llegó a la conclusión la procedencia del ajuste. Cita la nota 524/2013, jurisprudencia y doctrina. Refiere a las 3 condiciones de concurrencia para poder efectuar un ajuste positivo por el pago de cánones y derechos de licencia, las menciona. Cita doctrina y normativa de valor. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y se opone a la producción de la informativa y contable ofrecida por la actora. Finalmente, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

**IV.-** Que las **actuaciones administrativas N° 13705-258-2007/1** se inician a fs. 1 con la Nota N° 888/10 (DV EMVI) mediante la cual se solicita la liquidación de tributos sobre la nueva base imponible determinada, conforme Nota N° 819/10. A fs. 2/5 obran los cargos N° 210, 211, 212, 213 todos del año 2011. A fs. 6/19 obran listado de liquidaciones de diferencias de tributos por ajuste positivo de valor FOB. A fs. 20 obra la Nota N° 819/10 (17/08/10) Estudio de valor sobre DD S.A., del cual surge que como resultado del estudio practicado a la firma, y en el marco del Acuerdo GATT/OMC y demás resoluciones vinculadas, con la finalidad de establecer si las regalías devengadas por el importador a lo largo de los años 2005-2008, en favor de los licenciataris del exterior, debieron adicionarse a los valores FOB de aquellas importaciones, venta de productos licenciados. Se realiza un análisis de los contratos acompañados por el importador (7 contratos suscriptos), la normativa vigente, la actividad comercial amparada en los contratos, las fórmulas para estimar los porcentajes del ajuste, determinación del ajuste y las conclusiones. A fs. 26/274 obran las cédulas de notificación de los cargos de fecha 09/03/2011. A fs. 28/34vta. obra recurso de impugnación contra los cargos. A fs. 49 pasan las actuaciones a la división impugnaciones. A fs. 51 se lo tiene por presentado y se hace lugar a la prueba pericial. A fs. 54/56 se agrega la pericial contable. A fs. 57 pasan las actuaciones para que se emita informe técnico. A fs. 58/72 obra la Nota n° 524/13 (de fecha 13/06/2013), Informe jurídico. A fs. 73 obra la Nota n° 525/13 de la Div. Empresas vinculadas. A fs 74 se ponen los autos para alegar. A fs.77 obra la Resolución N° 599/14 DE PRLA (24/02/2014) apelada en autos.

Que, se encuentra el Expediente N° **13705-258-2007** el cual se inicia a fs. 1 con la Nota 135/07 (29/05/2007), sobre estudio de valor sobre los DI 07001IC04014927R y 07001IC04003776R. A fs. 2 obra presentación de la despachante solicitando prórroga para acompañar la documentación solicitada (22/03/2007). A fs. 4/5 obra el Memorando 106/07 por el cual se solicita documentación referida a dichas operaciones (01/03/07), notificado a fs. 8 con fecha 05/03/07. A fs. 9/168 y 179/386 la actora acompaña copias de las destinaciones en cuestión, facturas comerciales, comprobantes de trasferencias del Banco HSBC, lista de precios de productos de la actora compra a proveedores del exterior, facturas de venta a distribuidores locales, copias de los contratos de licencia de productos de Warner Bros, Porchlight Entertainment INC, Jay Jay The Jet Plane Productions INC, Kidquest INBC y Turner Broadcasting System Latin America INC., entre otros, para los años 2006, 2007y 2008, copias de los términos generales del acuerdo, Acuerdos de colaboración, entre otros documentos de licencia (todos en idioma ingles). A fs. 169/177 obra cuestionario general de la DGA. A fs. 387/389 obran constancias de detalle de sumas debidas en concepto de regalías por dichos contratos, detalladas por año, numero de contrato y proveedor. A fs. 390/556 obran constancias de trasferencias realizadas al exterior Banco HSBC del año 2007, 2008 y 2009 en conceptos de pago de regalías, certificación contable de ventas netas detalladas en el reporte de regalías por territorio, propiedad y producto en periodos del año 2006 2007 y 2008. A fs. 557/565 obran copia de facturas por pago de regalías de contrato con Turner Broadcasting System Latin America Inc., y órdenes de pago. A fs. 566/567 obran constancias de detalle de sumas debidas en concepto de regalías por dichos contratos, detalladas por posición arancelaria y despacho de importación y licencia. A fs. 580/642 obran detalles de movimientos contables, Memoria y balance de los periodos 31-05- 2005, 31-05-2006, 31-05-2007, 31-05-2006. A fs. 643 se agregan listados con detalle de operaciones de importación realizadas por la recurrente de los años 2005, 2006 y 2007. A fs. 657/658 obra la Nota 300/10 (13/04/10) por medio de la cual se solicita más información a la recurrente A fs. 661 se reitera pedido. A fs. 662/679 la actora acompaña Balance general 31/05/2009 y mayores de las cuentas comisiones y licencias pagas. A fs. 680/709 obran los listados con los detalles de las operaciones de importación de la firma años 2005 al 2008, listados de liquidaciones de diferencias de tributos por ajustes positivos de valor FOB (periodos 2005, 2006, 2007 y 2008). A fs. 710/715 obra la Nota n° 819/10 (DV EMVI) Informe ajuste de valor. A fs. 716/717 obra la Nota N° 820 se señala que *"...En el informe No 8191 .../ 10 (DV EMVI), cuyas conclusiones esta jefatura comparte, se desarrolla el "Estudio de Valor" de las operaciones de importación oficializadas en el transcurso de los años 2005 al 2008, por el importador argentino D.D. S.A., en las que documentó principalmente artículos de marroquinería y de equipaje con marcas, diseños, dibujos y otros elementos de propiedad intelectual, pertenecientes a los licenciantes extranjeros TURNER BROADCASTING, SYSTEM LATIN AMERICA INC, LAZY TOWN, INTERNATIONAL B.V., WARNER BROS. CONSUMER PRODUCTS Y PORCHLIGHT ENTERTAINMENT INC.. Por las licencias recibidas, el importador argentino debe pagar regalías en beneficio de los licenciantes antes mencionados. Cabe mencionar que D.D. S.A. en principio, no se encuentra vinculado con los diferentes licenciantes, ni con los vendedores del exterior que proveen el producto licenciado. El material licenciado es de origen China en su gran mayoría. Considerando que los "regalías" comprometidas: 1)"No están incluidas" en los precios de los productos licenciados importados. 2) Constituyen "condición de venta" 3)"Se encuentran relacionados", con los productos licenciados importados. Corresponde: a) En consonancia con lo establecido en los artículos 10 y 80 apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC ( Ley 23.311 y 24.425), ajustar en forma positiva los valores F.O.B. declarados por D.D. S.A. en los años 2005 al 2008, por la importación de productos licenciados, provistos por cualquier vendedor del exterior, en los*

*siguientes guarismos: Para el año 2005: 5,94% s/FOB de los productos licenciados. Para el año 2006: 13,08% s/FOB de los productos licenciados. Para el año 2007: 14,30 % s/FOB de los productos licenciados. Para el año 2008: 7,29% s/FOB de los productos licenciados....”(notificado 08/09/2010- a fs. 719vta.)* A fs. 721 obra la Nota 888/10 solicitan la liquidación de tributos. A fs. 722/723 obra la Nota 939/13 solicitando documentación en la que se hubiere devengado y/o pagos de cánones y regalías periodos 2009-2012 , a fs. 724 la recurrente solicita prórroga, a fs. 725/730 se reiteran los pedidos de información a la recurrente. A fs. 735/947 la recurrente contesta intimación y acompaña documental. A fs. 951/54 obran las Notas 1553/14 y 1558 sobre estudio de valor, operaciones del año 2009-2012.

**V.-** Que, corresponde proceder con el análisis del fondo del asunto, tendiente a dilucidar si el ajuste de valor practicado mediante la formulación de los cargos cuestionados, cuya impugnación fuera rechazada por la resolución apelada en autos, ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425.

Que dicha ley 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, incorporando 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 su artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, 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 o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Los apartados 1 y 2 de la Nota General (incluida dentro de las Notas Interpretativas del Anexo I del Acuerdo), prevén que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los arts. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden en que se enumeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 4 y 5.

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

Ante todo, la doctrina es conteste en que el ajuste (por añadidura al valor FOB pactado) por cánones y derechos de licencia “... *constituye uno de los temas más intrincados del Acuerdo de Valoración, ya que existen muy pocas precisiones sobre este asunto en el texto legal ....*” (conf.: Lascano, Julio Carlos, “El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 211 y ss., con cita de Saul L. Sherman y Hinrich Glashoff, “Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code”).

El art. 1º del referido Acuerdo de Valor establece que *“El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...”*. En correlato, el ap. 1. c) del art. 8, del referido Acuerdo establece que *“Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar”*.

Asimismo la Nota al ap. c) del art. 8 dispone *“Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.”*

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

Agrega la doctrina que *“Estos tres requisitos se deben cumplir simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada”* (conf.: Lascano, Julio Carlos, *“El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”*, de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213).

**VII.-** Que, el servicio aduanero, en el caso, para arribar a las conclusiones contenidas en el Estudio de Valor (obrante a fs. 20/25 de las act. adm) señalo que la empresa no aportó copia en idioma español de los contratos suscriptos con los licenciantes del exterior, y que sobre la base de las licencias recibidas, y el cumplimiento de las cláusulas impuestas por los contratos la firma DD SA ha devengado regalías. Señalando en el punto V., de dicho informe que *“... la actividad comercial desarrollada por D.D. S.A., involucra productos licenciados tanto nacionales como extranjeros, y este último, son provistos por vendedores del exterior que en principio no se encuentran vinculados con el importador argentino ni con los diferentes licenciantes. En los Estado Contables se detectaron elementos que en principio podrían implicar alguno de los ajustes establecidos en el art. 8 del acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 23.311/24.425)...”* y detalla por periodo las sumas abonadas en concepto de licencias por la actora, sobre la base de la documentación contable aportada. Agregando que *“...De la información obtenida mediante el sistema Oracle Discoverer Plus y de la información aportada por la empresa, el monto FOB de las importaciones de productos cuya venta devengo el pago de regalías por parte del importador DD SA, ascendió en el periodo 2005 a 2008, según el siguiente detalle: Año 2005 266.264,60 U\$S, Año 2006 223.460,31 U\$S, Año 2007 282.934,34 U\$S y Año 2008 473.690,47 U\$S...”*. Considerando, que las regalías devengadas y/o pagadas como retribución por las licencias recibidas, calculadas sobre la venta de los productos licenciados importados, deben adicionarse a los valores FOB declarados por los mismos, pues entiende que se cumplen los tres requisitos en el art. 8 del Acuerdo, procediendo a determinar el ajuste sobre los valores FOB de cada despacho para los periodos 2005 a 2008 detallando en planillas anexas, los detalles de dichos ajustes (ver a fs. 1 a 25 de las act. adm 13705-258-2007/1).

Cabe destacar, que no se evidencia en el caso de autos, que el vendedor de la mercadería importada se encuentre vinculado con la licenciante, como así tampoco la firma apelante, en los términos del art. 15, párrafo 4 del Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT.

Tal, como surge del propio informe de valor, y de la Nota N° 820 que se señala “...En el informe No 819/10 (DV EMVI), cuyas conclusiones esta jefatura comparte, se desarrolla el "Estudio de Valor" de las operaciones de importación oficializadas en el transcurso de los años 2005 al 2008, por el importador argentino D.D. S.A., en las que documentó principalmente artículos de marroquinería y de equipaje con marcas, diseños, dibujos y otros elementos de propiedad intelectual, pertenecientes a los licenciantes extranjeros TURNER BROADCASTING, SYSTEM LATIN AMERICA INC, LAZY TOWN, INTERNATIONAL B.V., WARNER BROS. CONSUMER PRODUCTS Y PORCHLIGHT ENTERTAINMENT INC.. Por las licencias recibidas, el importador argentino debe pagar regalías en beneficio de los licenciantes antes mencionados. Cabe mencionar que D.D. S.A. en principio, no se encuentra vinculado con los diferentes licenciantes, ni con los vendedores del exterior que proveen el producto licenciado. El material licenciado es de origen China en su gran mayoría. Considerando que los "regalías" comprometidas: 1)"No están incluidas" en los precios de los productos licenciados importados. 2) Constituyen "condición de venta" 3)"Se encuentran relacionados", con los productos licenciados importados. Corresponde: a) En consonancia con lo establecido en los artículos 10 y 80 apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC ( Ley 23.311 y 24.425), ajustar en forma positiva los valores F.O.B. declarados por D.D. S.A. en los años 2005 al 2008, por la importación de productos licenciados, provistos por cualquier vendedor del exterior, en los siguientes guarismos: Para el año 2005: 5,94% s/FOB de los productos licenciados. Para el año 2006: 13,08% s/FOB de los productos licenciados. Para el año 2007: 14,30 % s/FOB de los productos licenciados. Para el año 2008: 7,29% 8/FOB de los productos licenciados....” (ver a fs. 716/717 de las actuaciones) (el subrayado me pertenece).

Que, cuando la venta es concertada con un vendedor que no está vinculado con el licenciante, y con el cual no tiene ninguna obligación de pagar regalías, no es posible presumir la existencia de una condición de venta por la mera inclusión de la marca en la mercadería importada.

Que en la Opinión Consultiva 25.1, el Comité Técnico de la Organización Mundial de Aduanas, en casos como el de autos, opinó que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente.

Dicho Comité expresó que será necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta, entre los cuales señala: “1) se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos; 2) se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia; 3) de acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante; 4) en el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador no a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del fabricante; y 5) el acuerdo de canon o

*de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad”.*

**VIII.-** Que, en relación con la documentación obrante en la actuaciones principales (a fs. 79/168 y 179/386), se observa en los contratos cláusulas relativas a la posibilidad de someter ante los licenciados del exterior la aprobación 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.

Asimismo, no surge de los contratos cláusula alguna que obligue a la licenciataria a la contratación con una nómina de determinados proveedores previamente seleccionada por la licenciante.

Por otra parte, las regalías son calculadas sobre el precio neto de ventas de los productos licenciados vendidos por la actora. Es decir, que no se encuentra estipulado el pago de regalías en forma previa o concomitante a la importación de mercaderías cuya fabricación encomiende la licenciataria en el 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 a la licenciante.

Por otro lado, el hecho que se exija 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 ó no- por la explotación de la marca.

A mayor abundamiento, no surge de autos otros elementos a ser evaluados a los efectos inferir la existencia de una “condición de venta” en relación a los fabricantes del exterior.

Que al respecto, entiendo que resulta aplicable al caso la Opinión Consultiva del Comité Técnico de Valor 4.8, mediante la cual consideró el caso de un importador que paga un canon al dueño de una marca comercial por el derecho a fabricar zapatos con la marca de este último. En virtud de este acuerdo, el otorgante proporciona los trabajos artísticos y diseños relacionados con la marca en cuestión, a cambio del pago de una suma fija por cada par de zapatos que se venda en el país de importación. Posteriormente, el importador pacta con un fabricante extranjero la manufactura de los zapatos con la marca registrada y le confía a este último los trabajos artísticos y diseños recibidos por el titular de la marca. Tanto el fabricante como el titular de la marca se encuentran instalados en el país de exportación y ninguna de las partes esta vinculada con las demás. Para el Comité Técnico la obligación de pagar un canon por cada par de zapatos vendidos deriva de un contrato separado que no está relacionado con la venta de las mercaderías para su exportación al país de importación ni constituye una condición de venta, no siendo necesario por este motivo ajustar el precio pagado por las mercaderías (Opinión Consultiva 4.8, Cánones y Derechos de Licencia según el artículo 8.1 inc. c) del Acuerdo de Valor del GATT).

**IX.-** Por lo expuesto, no ha quedado demostrado, en autos, que el pago de las regalías acordadas con el

licenciante sea una condición de venta de las mercaderías importadas, motivo por el cual no se encuentran reunidos en autos los tres elementos/requisitos para que sea procedente ajustar válidamente el valor declarado por la importadora en sus operaciones de importación.

Así ha resuelto esta Sala en una causa análoga caratulada “World Sport S.A c/ DGA s/ Recurso de Apelación.”, de fecha 21/03/2014, en la que sin perjuicio de las facultades de control otorgadas a la licenciante, no fueron observadas cláusulas en el Convenio de Licenciamiento entre esta última y la importadora que permitan inferir la existencia de condición de venta respecto de los fabricantes extranjeros. Cabe destacar que dicho decisorio que fuera confirmado por la Sala IV de la Alzada, en fecha 15/09/2015.

Sentado lo que antecede, no siendo el pago de las regalías acordadas una condición de venta de las mercaderías importadas, no se puede llevar a cabo el ajuste dispuesto por art. 8 ap. 1.c. del Acuerdo de Valor del GATT, debiendo estarse al valor establecido mediante el art. 1 de este último, debiéndose revocar la resolución apelada y por ende los cargos formulados.

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

**Por todo lo expuesto, voto por:**

Revocar la Resolución N° 599/2014 (DE PRLA), dictada en la Actuación N° 13705-258-2007/1, por la que resolvió rechazar la impugnación impetrada por el importador D.D S.A., correspondiendo, por ende, dejar sin efecto los Cargos N° 210/11, 211/11, 212/11 y 213/11, formulados en concepto de ajuste de valor, con más los intereses del art. 794 del C.A. Con costas a la DGA.

**El Dr. Miguel N. Licht dijo:**

**I.-** Por estrictas razones de economía procesal, previo a ingresar en los fundamentos de mi voto, corresponde remitir y hacer parte del presente el relato de los hechos expuesto en el voto preopinante (Considerandos I a IV inclusive).

**II.-** Delimitada la jurisdicción de este Tribunal, corresponde analizar la validez de la resolución apelada en cuanto rechazó la impugnación de los cargos formulados por el servicio aduanero. A tal fin, debe señalarse que, según lo sostuvo la Aduana, las importaciones realizadas por el actor durante el período 2005/2008 fueron ajustadas con fundamento en el artículo 8, apartado 1, inciso c), del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT ("Acuerdo"). Sobre dicha base, el servicio aduanero entendió que el pago de regalías constituía una condición de venta.

**III.-** En coincidencia con lo sostenido por el recurrente, el voto preopinante concluyó que los pagos cuestionados derivaban exclusivamente del uso de la marca y no de la compraventa de las mercaderías. Por tal razón, se entendió que no se cumplían los requisitos exigidos por el Acuerdo para justificar el ajuste del valor imponible. En consecuencia, se propició la revocación de los cargos, con costas. No obstante, entiendo que dicha conclusión omite aspectos sustanciales que hacen al correcto encuadre jurídico del caso.

**IV.-** En tales condiciones, adelanto que no comparto los fundamentos del voto preopinante. Desde el



inicio, es preciso recordar que nos encontramos frente a un supuesto claramente reglado, característico del ámbito tributario, en el cual la determinación de la obligación fiscal no puede quedar librada a la discrecionalidad de las partes. Por ello, cobra especial relevancia el carácter reglado de la obligación tributaria, el cual orienta al Tribunal tanto en la reconstrucción de los hechos en disputa como en la aplicación de la directiva legislativa de buscar la verdad jurídica objetiva.

**V.-** Así las cosas, la cuestión bajo análisis se circunscribe a determinar si las regalías pagadas en el marco de los contratos suscriptos entre el recurrente y los distintos licenciantes deben ser incluidas en la base imponible aduanera, en la medida en que concurran los requisitos de relación con la mercadería importada y de pago como condición de venta.

Con toda claridad, no puede presumirse que toda licencia de marca en favor de un importador implique automáticamente una condición de venta o constituya una herramienta de control ejercida por el licenciante. Por el contrario, dicha conclusión debe derivarse de una evaluación empírica sustentada en prueba preponderante. En efecto, la mera existencia de un contrato de licencia no prueba, por sí sola, que el canon abonado sea condición de venta. Por consiguiente, resulta imperioso examinar el contenido concreto de la relación jurídica entre las partes.

En ese orden de consideraciones, debe hacerse notar –aunque parezca reiterativo–, que la interpretación de la "condición de venta" no puede limitarse exclusivamente a la existencia de una cláusula expresa en el contrato que establezca el pago de regalías como requisito indispensable para la concreción de la operación comercial, sino que debe atenderse a un análisis integral de las circunstancias del caso, considerando tanto el marco contractual como la estructura operativa y comercial de la transacción.

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

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

En esa comprensión del asunto, la falta de una referencia explícita a la regalía en los términos de la compraventa no obsta a su incorporación en la base imponible si, de las circunstancias analizadas, se desprende que el pago de dicho canon forma parte de la estructura económica de la operación y representa un requisito indispensable para la efectiva importación o posterior comercialización del bien.

Desde esta perspectiva, la prueba exigible para acreditar la condición de venta no requiere ser inequívoca o categórica, sino que resulta suficiente la prueba de la preponderancia, es decir, la existencia de elementos que, en su conjunto, permitan afirmar con mayor grado de probabilidad la existencia de la "condición de

venta" antes que su inexistencia.

Desde ese atalaya se impone evaluar, mediante una reconstrucción lógica y fáctica de la operación, si la importación de la mercadería se habría realizado en ausencia del pago de las regalías o del contrato de licencia. En este sentido, resulta útil el método de la supresión hipotética, consistente en preguntarse si, eliminando el pago de la regalía, la transacción comercial se habría celebrado en idénticos términos o si, por el contrario, la ausencia de dicho pago habría impedido o alterado sustancialmente la operación. En otras palabras, el pago del canon será siempre una condición de venta cuando sin ese pago los bienes no habrían sido vendidos, o por lo menos no se habrían vendido en el precio finalmente acordado.

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

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

**VI.-** A estas alturas no advierto nada nuevo si hago notar que en el Acuerdo subyace un principio general de autonomía de la voluntad entre las partes, reconociendo que el precio de transacción acordado libremente refleja, en la mayoría de los casos, el valor real de las mercaderías. Efectivamente, este principio empodera la autonomía de la voluntad al considerar, como regla general, el precio realmente pagado o por pagar en las transacciones comerciales entre el comprador y el vendedor, siempre que se cumplan ciertas condiciones. No obstante, el Acuerdo establece excepciones que limitan este principio de autonomía para garantizar una valoración justa y objetiva a efectos aduaneros, tales como la prohibición de precios condicionados por elementos no mensurables, el retorno de fondos al vendedor sin ajustes precisos, o la influencia de una relación cercana entre las partes.

De este modo, el Acuerdo respeta la autonomía de las partes, pero la sujeta a condiciones que aseguran la transparencia y legitimidad del precio declarado en aduana. Justamente, el artículo 8 del Acuerdo resulta especialmente relevante en este contexto, ya que establece que, para calcular el valor en aduana, además del precio efectivamente pagado por las mercancías, deben añadirse ciertos costos adicionales.

En particular, el artículo menciona que deben sumarse los cánones y derechos de licencia que el comprador debe pagar, de manera directa o indirecta, como una condición para poder adquirir dichas mercancías. Esta disposición se aplica siempre que dichos pagos no estén ya incluidos en el precio pagado o por pagar. De este modo, el artículo 8 busca asegurar que el precio declarado refleje el verdadero costo para el comprador, incluyendo cualquier pago que constituya una condición necesaria para la transacción.

**VII.-** Desde luego, la determinación de esta situación exige la reconstrucción de un hecho, y justamente, la

forma en que se establece ese hecho es lo que se encuentra en disputa. En efecto, este punto toca una cuestión esencial en el ámbito jurídico: la reconstrucción de hechos no es solo un ejercicio técnico, sino un proceso que requiere interpretar y dar sentido a las pruebas y a las circunstancias de un caso. En este contexto, la disputa sobre cómo se determina un hecho en particular —en este caso, si las regalías son una "condición de venta" según el Acuerdo— nos debería llevar a reflexionar sobre el papel de los tribunales y las autoridades administrativas en delimitar hechos jurídicos complejos, habida cuenta de que cuando la determinación de un hecho se torna central en un litigio, lo que realmente está en juego es la legitimidad de cómo interpretamos y aplicamos normas generales a casos específicos. En cuestiones aduaneras y tributarias, esto se hace aún más delicado, ya que la reconstrucción de hechos impacta directamente en los derechos y obligaciones de los administrados, afectando además la recaudación y el control del comercio exterior. De allí, la importancia de la objetividad y la precisión en la administración de justicia, ya que solo a través de una reconstrucción de hechos clara y fundamentada puede asegurarse que las resoluciones sean ajustadas a derecho.

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 —como vengo diciendo—, el de la preponderancia de la evidencia, lo cual no exige demostrar con certeza absoluta la conexión entre dichas regalías y la operación de venta. En pocas palabras, este estándar implica que basta con que la evidencia presentada muestre que es más probable que la relación exista 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.

**VIII.-** En sintonía con lo previamente expuesto, no puedo omitir una consideración que resulta central para el análisis de estos actuados: la imposibilidad de acceder con plenitud a los términos contractuales relevantes debido a que los instrumentos aportados —esto es, los contratos entre las partes— se encuentran redactados exclusivamente en idioma inglés y carecen de su correspondiente traducción pública al castellano, conforme lo exige la normativa procesal aplicable. Esta circunstancia, lejos de ser un aspecto meramente formal, incide de manera directa en la posibilidad de reconstruir con precisión los términos y condiciones que regían las relaciones jurídicas involucradas.

En efecto, enfrentar el análisis de un negocio jurídico instrumentado en lengua extranjera sin contar con una traducción oficial equivale a navegar sin carta de navegación, lo que —aunque no torna imposible la travesía hermenéutica— sí la dificulta considerablemente, al privar al intérprete del punto de partida más esencial (aunque no único) que es la literalidad fehaciente de las estipulaciones contractuales. En estas condiciones, el análisis se ve forzado a reconstruir el contenido y alcance de las cláusulas a partir de interpretaciones parciales, traducciones libres u otros elementos indiciarios, todo lo cual añade un nivel de complejidad adicional y abre la puerta a controversias interpretativas que podrían haberse evitado mediante la mera presentación de traducciones públicas debidamente certificadas.

Cabe recordar que el traductor público actúa como auxiliar de la justicia, y su tarea garantiza que el contenido vertido al idioma oficial conserve fidelidad con el texto original. De allí que, la ausencia de dicha intervención no solo impide atribuir valor probatorio pleno a las versiones aportadas en inglés, sino que debilita la certeza jurídica necesaria para evaluar con rigor técnico los efectos del contrato.

Por ello, en lo que respecta a la conducta procesal del recurrente y a su notoria falta de colaboración en la producción de pruebas esenciales, este Tribunal no puede dejar de señalar que dicha actitud obstaculiza de forma directa la posibilidad de llevar adelante un análisis exhaustivo, riguroso y jurídicamente válido de los hechos controvertidos. En efecto, la omisión injustificada de aportar traducciones públicas al idioma nacional de los contratos que el propio actor acompañó a las actuaciones administrativas —y que fueron invocados como fundamento del ajuste de valor cuestionado— genera una laguna probatoria insoslayable, que compromete la reconstrucción fidedigna de la relación jurídica subyacente.

La colaboración procesal constituye un principio fundamental, en especial cuando el obligado impugna la validez de un acto cuya causa se asienta —aunque sea parcialmente— en documentación bajo su exclusivo control. En este sentido, resulta particularmente relevante destacar que a fs. 657 de las actuaciones administrativas la Aduana requirió expresamente la traducción de dichos contratos al idioma castellano. No obstante, a fs. 662, el actor respondió que cumplir con ese requerimiento le implicaba “una erogación de fondos muy elevada”, omisión que fue luego reiterada por el propio servicio aduanero en el informe de fs. 711, donde se recordó que el actor no acompañó la traducción respectiva, a pesar de haber sido expresamente intimado a tal fin.

Bajo tales condiciones, y en sintonía con lo sostenido por el voto preopinante, corresponde señalar que los contratos que obran en las actuaciones se encuentran íntegramente redactados en idioma inglés, y carecen de traducción pública al idioma nacional, circunstancia que no puede ser considerada una mera deficiencia formal.

A mayor abundamiento, la traducción oficial no constituye un requisito accesorio o protocolar: implica la garantía de que el contenido del contrato extranjero ha sido vertido al idioma nacional con fidelidad y fe pública, conforme lo establecen las normas sobre ejercicio profesional del traductor público. Esta exigencia, lejos de resultar antojadiza, es indispensable para evitar interpretaciones sesgadas, omisiones sustantivas o malas traducciones que puedan alterar el sentido jurídico del acuerdo. Por ello, pretender que el Tribunal analice cláusulas contractuales redactadas en idioma extranjero, sin contar con una traducción oficial que garantice su valor probatorio, importa trasladar una carga indebida al órgano jurisdiccional, cuya tarea no incluye —ni puede incluir— la reconstrucción idiomática de instrumentos privados

aportados de manera incompleta.

No obstante ello, y sin perjuicio de lo hasta aquí señalado, este Tribunal ha considerado indispensable realizar un esfuerzo interpretativo limitado sobre algunos pasajes de los contratos obrantes en el expediente. Tal decisión, aunque excepcional, encuentra justificación en el hecho de que ciertas consideraciones formuladas en el desarrollo argumental del voto preopinante refieren al contenido de dichos contratos, lo que torna conveniente —y en cierta medida necesario— acudir directamente a los textos contractuales para apreciar con mayor claridad sus eventuales alcances jurídicos. En efecto, cuando se sostienen afirmaciones como que "no surge de los contratos cláusula alguna que obligue a la licenciataria a la contratación con una nómina de determinados proveedores previamente seleccionada por la licenciante", se genera, de modo natural, la necesidad de contrastar dichas afirmaciones con el contenido literal de los instrumentos. Dicho ejercicio, sin embargo, no puede asimilarse ni sustituir la traducción técnica y fedataria exigida por la normativa vigente, por lo que toda inferencia extraída de dicho análisis debe ser leída con cautela y sujeta a expresa reserva interpretativa. En definitiva, el esfuerzo hermenéutico aquí desplegado tiene por único fin contribuir a la búsqueda de la verdad material, pero no exonera al actor de la carga de subsanar la deficiencia documental que él mismo ha generado al omitir la presentación de traducciones oficiales. Por el contrario, reafirma la necesidad de contar con instrumentos debidamente traducidos y completos.

Efectivamente, la carga de la prueba, en este sentido, impone al actor no solo el deber de señalar posibles deficiencias en el acto administrativo, sino también de aportar todos los elementos que permitan al Tribunal determinar, de manera sustantiva, si el acto carece de sustento. La falta de colaboración en esta etapa no solo perjudica la posición del actor, sino que también puede interpretarse como una estrategia evasiva, que impide una valoración de los hechos y que limita la posibilidad del Tribunal de realizar un juicio basado en todas las circunstancias relevantes.

**IX.-** Ahora bien, aun existiendo las circunstancias apuntadas en los considerandos que anteceden, cabe dejar expresamente asentado que este Tribunal igualmente ha realizado un esfuerzo interpretativo limitado sobre algunos de los pasajes de los contratos, en la medida en que ello resultó indispensable para la búsqueda de la verdad material y la correcta solución del caso.

Tal aproximación no implica, en modo alguno, haber revisado la totalidad de los contratos, ni garantiza una comprensión íntegra y definitiva de sus cláusulas, ya que el ejercicio interpretativo aquí desplegado parte de una traducción libre, sin certificación pública y por ende sujeta a márgenes de error, ambigüedad o incluso disenso sobre el verdadero alcance de las expresiones contractuales.

Se trata, en rigor, de un análisis preliminar, acotado y meramente orientativo, realizado bajo expresa reserva de que no puede tener los efectos propios de una traducción técnica y fedataria, como la que exige la normativa vigente a través de la intervención de un traductor público matriculado. Esta advertencia resulta esencial para preservar la validez del procedimiento, evitar falsas certezas y delimitar el valor probatorio que pueda atribuirse a tales documentos.

Realizadas las aclaraciones del caso, para avanzar en el análisis, resulta pertinente descomponer la cuestión de la condición de venta en sus elementos centrales. En primer término, debe indagarse si existió

control por parte del licenciante sobre la mercadería importada, el fabricante y en general en la compraventa. En segundo lugar, corresponde evaluar si ese control es jurídicamente relevante para calificar el pago del canon como condición de venta. Ambas cuestiones, deben resolverse con apoyo en los elementos probatorios obrantes en autos.

A tales fines, debo indicar que los contratos que obran agregados en el expediente administrativo son los siguientes:

Contrato	Marcas
Product License Agreement Warner Bros. Consumer Products #94381-WBLT/BLT	Descripción de fs. 79/80
International Product License. Turner Broadcasting System Latin America, Inc. 1000316	Descripción fs.113 y 184
Porchlight Entertainment, Inc.	Descripción fs. 212
Lazy Town International B.V.	Descripción fs. 267
Product License Agreement Warner Bros. Consumer Products #94457-MULTI	Descripción de fs. 301 y 302
Product License Agreement Warner Bros. Consumer Products #94460-BA6/DCTB/DCB	Descripción de fs. 345 y 346

Establecido lo anterior, y a los fines de abordar el análisis de los elementos obrantes en autos, seguiré el orden metodológico propuesto en el cuadro que antecede.

En tal sentido, comenzaré por el análisis del contrato denominado 'Product License Agreement', suscripto por el actor con Warner Bros. Consumer Products, identificado como N° 94381-WBLT/BLT A, el cual obra agregado a fs. 79/110 y cuya vigencia se extendió desde el 20/01/2006 hasta el 15/11/2007.

El aludido contrato no solo se encuentra redactado exclusivamente en idioma inglés –como todos los del cuadro-, sino que además se presenta de manera incompleta. Ello puede advertirse, por ejemplo, a poco que se verifica que la copia incorporada a fs. 95 no tiene correlato con lo que sigue a fs. 96, donde se inicia abruptamente un documento titulado “Schedule 2” que no continúa ni guarda relación directa con el contenido precedente. Esta discontinuidad refuerza la dificultad de reconstruir con precisión el alcance y los efectos de las obligaciones asumidas por las partes en el marco del negocio jurídico examinado.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe destacar que a fs. 95, el artículo 9, inciso (f), de los términos generales del referido contrato contempla la cuestión de las inspecciones, estableciendo puntualmente lo que seguidamente se transcribe:

Versión ingles	Versión libre en español
"(f) inspeccions. Licencee will permit Licensor to inspect Licensee's manufacturing operations, testing and payroll records (including those operations and records of any supplier or manufacturer approved pursuant to Section 10 below) with respect to the Licensed Products".	f) inspecciones. El Licenciario permitirá al Licenciante inspeccionar las operaciones de fabricación, los ensayos y los registros de nómina del Licenciario (incluyendo aquellas operaciones y registros de cualquier proveedor o fabricante aprobado de conformidad con la Sección 10 siguiente) con respecto a los Productos Licenciados.

Ahora bien, dado que no fue incorporada la foja correspondiente a la cláusula 10 del contrato, procedí a examinar directamente las fojas 101/102, donde obra el Schedule 4 titulado 'Approval of Third Party Manufacturer'. Dicho Anexo, conforme surge de los términos de la cláusula 10, establece que la aprobación del fabricante ('manufacturer') se encuentra sujeta a la aprobación previa y por escrito del Licenciante, esto es, Warner Bros. Consumer Products. En virtud de su evidente vinculación con los hechos aquí debatidos, corresponde adentrarse en el análisis de una de las partes pertinentes del mencionado Anexo obrante a fs. 101.

Versión inglés	Versión libre en español
<p>"This letter will serve as notice to Warner Bros. Consumer Products Inc. ("Licensor") that pursuant to Section 10 of the General Terms of the License Agreement between Licensor and DD SA ("Licensee") dated __, 200__ (the "Agreement"), the undersigned company ("Manufacturer") has been engaged as the manufacturer for Licensee in connection with the manufacture of the Licensed Products (as defined in the Agreement). Manufacturer hereby further acknowledge that it has received a copy and is cognizant of the terms and conditions set forth in the Agreement. Manufacturer hereby agrees to be bound by and comply with all such terms and conditions in connection with Manufacturer's performance as a manufacturer of the Licensed Products as if named as Licensee under the Agreement. Licensor will, at any time, have the right to inspect the facilities and records of Manufacturer to ensure compliance therewith. Manufacturer will not use any prison, slave or child labor in connection with the manufacture of the Licensed Products, and will comply with all local laws, including without limitation, labor laws, wage and hour laws and anti-discrimination laws. It is understood that this engagement is on a royalty free basis and that Manufacturer may not subcontract any work hereunder to any third party without Licensor's prior written approval. (...) Manufacturer understands that its engagement as the manufacturer for Licensee is subject to Licensor's written approval. Manufacturer therefore requests that Licensor sign in the space below, thereby showing Licensor's acceptance of Manufacturer's engagement as set forth above".</p>	<p>La presente carta servirá como notificación a Warner Bros. Consumer Products Inc. («Licenciante») de que, de conformidad con la Sección 10 de las Condiciones Generales del Contrato de Licencia entre el Licenciante y DD SA («Licenciatario») de fecha __, 200__ (el «Contrato»), la compañía abajo firmante («Fabricante») ha sido contratada como fabricante para el Licenciatario en relación con la fabricación de los Productos Licenciados (tal y como se definen en el Contrato). Asimismo, el Fabricante reconoce que ha recibido una copia y conoce los términos y condiciones establecidos en el Contrato. Por el presente, el Fabricante se obliga a cumplir con todos los términos y condiciones en relación con el desempeño del Fabricante como fabricante de los Productos Licenciados como si fuera nombrado Licenciatario bajo el Contrato. El Licenciante tendrá, en cualquier momento, el derecho de inspeccionar las instalaciones y registros del Fabricante para asegurar su cumplimiento. El Fabricante no utilizará mano de obra penitenciaria, esclava o infantil en relación con la fabricación de los Productos Licenciados, y cumplirá con todas las leyes locales, incluyendo, sin limitación, las leyes laborales, las leyes sobre salarios y horas de trabajo y las leyes sobre discriminación artística. Queda entendido que este contrato es libre de regalías y que el Fabricante no podrá subcontratar ningún trabajo a terceros sin la previa aprobación por escrito del Licenciante. (...) El Fabricante entiende que su contratación como fabricante del Licenciatario está sujeta a la aprobación por escrito del Licenciante. Por lo tanto, el Fabricante solicita que el Otorgante de la Licencia firme en el espacio que aparece a continuación, mostrando así la aceptación del Otorgante de la Licencia de la contratación de Manufactura según lo establecido anteriormente</p>

En primer lugar, es preciso resaltar que el actor siempre reconoció que todos los productos bajo



investigación fueron siempre fabricados por terceros, con lo cual las cláusulas señaladas en los párrafos precedentes, son plenamente aplicables al negocio jurídico concertado entre las partes.

En este contexto, la aprobación del fabricante por parte del licenciante no es un dato irrelevante ni una manifestación aislada, sino que constituye un claro indicio de control funcional y jurídico que torna el pago de regalías en condición de la venta.

En efecto, el fragmento en inglés transcripto no deja margen de duda: **el fabricante acepta quedar obligado por todas las cláusulas del contrato de licencia como si fuera el licenciatario mismo**, lo cual representa una forma explícita y directa de extensión normativa del control del licenciante sobre la cadena de producción. Este sometimiento no es meramente formal: se establece que el licenciante podrá inspeccionar en cualquier momento las instalaciones y los registros del fabricante, imponer condiciones éticas y legales sobre el tipo de mano de obra empleada, e incluso exigir que no se subcontrate sin su autorización escrita previa.

Desde el punto de vista de la valoración aduanera, esta cláusula transforma al contrato de licencia en un instrumento que condiciona no sólo el uso de la marca, sino también la propia posibilidad de fabricar y, por ende, de importar la mercadería. En tanto el contrato con el proveedor requiere la aprobación escrita del titular de la marca, y en la medida en que tal aprobación sólo se produce en el marco del cumplimiento estricto de las cláusulas del contrato de licencia (que incluye el pago de regalías), la venta queda estructuralmente condicionada a ese cumplimiento.

De esta forma, la intervención del licenciante no se limita a los denominados “controles de calidad”, cuya finalidad podría considerarse legítima desde el punto de vista marcario. Aquí el control se extiende al plano estructural: el fabricante no puede operar sin autorización, debe cumplir cláusulas que exceden lo técnico, y se le impone incluso abstenerse de subcontratar, comprometiendo su autonomía económica en función de las exigencias del licenciante. Todo ello demuestra una subordinación jurídica y operativa que excede largamente los estándares habituales de calidad marcaria, y que condiciona de forma directa e inequívoca la realización de la operación comercial.

Por lo tanto, aun cuando el contrato en cuestión cubra solo una parte del período investigado, su contenido permite evidenciar el patrón operativo que rige la relación entre licenciante, licenciatario y fabricante, confirmando que el titular de la marca no sólo autoriza, sino que regula activamente cómo, quién, cuándo y bajo qué condiciones puede fabricarse el producto. Esta arquitectura contractual debilita la conclusión del vocal preopinante, evidencia el rol determinante del licenciante y a la relevancia que debe asignarse a esta cláusula en el marco del artículo 8.1 c) del Acuerdo.

En suma, sostener que la aprobación del fabricante no implica un control relevante o que su vinculación con el contrato de licencia no impacta en la valoración aduanera, implicaría ignorar que el acceso mismo a la mercadería depende de esa aprobación, y que la regalía opera como contraprestación esencial sin la cual no es posible ejecutar la operación comercial. El artículo 8.1 c) del Acuerdo fue previsto precisamente para cubrir este tipo de supuestos, donde el licenciante impone condiciones que trascienden lo simbólico y estructuran el propio acceso al producto importado.

Por su parte, el contrato celebrado entre el actor y Turner Broadcasting System Latin America, Inc. fue

presentado en idioma inglés y en múltiples copias que obran glosadas a fs. 111/139 y 183/211. Conforme surge de lo consignado a fs. 234, su vigencia se extendió desde el 20/01/2006 hasta el 14/11/2007, de modo que, al igual que el acuerdo anterior, no abarca en su totalidad el período que constituye objeto de investigación. Sentado ello, corresponde detenerse brevemente en el artículo 8 del referido contrato, cuya copia luce agregada a fs. 201.

Versión inglés	Versión libre en español
<p data-bbox="167 191 719 254">"8. Manufacture of Licensed Products by Third Party Manufacturers</p> <p data-bbox="167 289 719 1052">(a) In the event Licensee is not the manufacturer of the Licensed Products, Licensee shall, subject to Company's prior written consent, be entitled to engage a third party manufacturer ("Third Party Manufacturer"), whose details are set out on the Front Page, to make and produce the Licensed Products exclusively for Licensee, provided that Licensee will obtain from each such Third Party Manufacturer and deliver to Company a duly executed Manufacturer's Agreement in the form set out in Attachment F. The granting of such consent shall be at Company's absolute discretion and may be granted on such conditions as Company wishes to impose. Licensee shall not purchase any Licensed Products or their components from a Third Party Manufacturer without obtaining Company's prior written permission and, on receipt of such permission, shall comply strictly with the terms and conditions on which such permission was granted.</p> <p data-bbox="167 1087 719 1583">(b) Licensee shall monitor the activity of each permitted Third Party Manufacturer and shall ensure that each such Third Party Manufacturer complies with Company's terms and conditions in respect of the manufacture of all or any part of the Licensed Products. If any such Third Party Manufacturer uses the Licensed Property for any unauthorized purpose, Licensee shall take all immediate steps to bring such unauthorized use to an immediate halt. Licensee will indemnify Company for any cost or loss Company sustains as the result of the appointment of any Third Party Manufacturer by Licensee".</p>	<p data-bbox="735 191 1284 254">8. Fabricación de los Productos Licenciados por Terceros Fabricantes</p> <p data-bbox="735 289 1284 1136">(a) En el supuesto de que el Licenciatario no sea el fabricante de los Productos Licenciados, el Licenciatario, previo consentimiento por escrito de la Empresa, tendrá derecho a contratar a un tercero fabricante («Tercero Fabricante»), cuyos datos figuran en la Portada, para que fabrique y produzca los Productos Licenciados exclusivamente para el Licenciatario, siempre y cuando el Licenciatario obtenga de cada uno de dichos Terceros Fabricantes y entregue a la Empresa un Acuerdo de Fabricante debidamente suscrito en la forma establecida en el Anexo F. La concesión de dicho consentimiento quedará a la absoluta discreción de la Empresa y podrá concederse bajo las condiciones que la Empresa desee imponer. El Licenciatario no adquirirá ningún Producto Bajo Licencia o sus componentes a un Tercero Fabricante sin obtener previamente el consentimiento por escrito de la Empresa y, una vez recibido dicho consentimiento, deberá cumplir estrictamente los términos y condiciones en los que se concedió dicho consentimiento.</p> <p data-bbox="735 1171 1284 1703">(b) El Licenciatario supervisará la actividad de cada Tercero Fabricante autorizado y se asegurará de que cada uno de ellos cumple con los términos y condiciones de la Empresa en lo que respecta a la fabricación de la totalidad o parte de los Productos Bajo Licencia. Si cualquiera de dichos Terceros Fabricantes utiliza la Propiedad Cedida Bajo Licencia para cualquier fin no autorizado, el Licenciatario deberá tomar todas las medidas necesarias para poner fin de inmediato a dicho uso no autorizado. El Licenciatario indemnizará a la Empresa por cualquier coste o pérdida que ésta sufra como resultado de la designación de un Tercero Fabricante por parte del Licenciatario.</p>

A tenor de lo dispuesto en el artículo 8.1 inciso c) del Acuerdo, corresponde evaluar si las regalías

abonadas por el importador constituyen condición de la venta de las mercaderías objeto de valoración. En tal sentido, la cláusula transcrita revela elementos contractuales cuya entidad jurídica no puede ser soslayada y que permiten afirmar, con fundamento normativo y práctico, que el pago de regalías aparece como requisito ineludible para concretar la operación de importación.

En primer lugar, no puede pasarse por alto que la cláusula establece que el licenciatario solo podrá contratar a un fabricante externo previa autorización escrita del titular de la licencia. Este consentimiento no se configura como una simple formalidad procedimental, sino que se otorga a exclusivo criterio del licenciante y bajo las condiciones que unilateralmente desee imponer. Así las cosas, queda demostrado que el licenciatario carece de autonomía efectiva para seleccionar a su proveedor, ya que dicha elección queda subordinada a la voluntad del titular de la marca. Por consiguiente, el vínculo comercial entre proveedor e importador queda sometido a la previa validación del licenciante, lo que convierte al pago de la regalía en condición indispensable para el acceso mismo a la mercadería que será objeto de importación.

En consecuencia, y a mayor abundamiento, el control que ejerce el licenciante sobre el proceso productivo —a través de la figura del "Manufacturer's Agreement" y de la aprobación expresa del proveedor— permite inferir que no puede perfeccionarse ninguna compraventa sin la aquiescencia del titular de los derechos de propiedad intelectual. Tal intervención operativa y jurídica en la etapa previa a la comercialización revela un grado de injerencia incompatible con la noción de independencia entre la operación de venta y el contrato de licencia. Por el contrario, dicha cláusula acredita la existencia de una interdependencia estructural entre ambas figuras contractuales.

Asimismo, la cláusula impone al licenciatario la obligación de monitorear el cumplimiento de los estándares y términos exigidos por la compañía respecto del proceso de fabricación. En caso de uso indebido de la marca, el licenciatario debe actuar de forma inmediata para cesar la infracción y, en caso de perjuicio, asumir incluso las eventuales indemnizaciones. Estas previsiones no solo amplifican la responsabilidad del licenciatario en el control del proveedor, sino que consolidan un esquema de supervisión continua y jerárquica que, lejos de ser accesorio, representa el eje sobre el cual se estructura la relación triangular entre licenciante, licenciatario y fabricante.

Por otro lado, el texto contractual prohíbe expresamente al licenciatario adquirir productos licenciados o sus componentes sin la previa autorización escrita del licenciante. Esta disposición, lejos de ser ambigua o marginal, contiene una prohibición absoluta de comercialización fuera del marco de la licencia. Dicha prohibición conlleva una consecuencia jurídica directa: en ausencia de dicha autorización —que a su vez requiere el pago de regalías— no puede configurarse válidamente la compraventa de las mercaderías.

No menos relevante resulta la exclusividad con la que debe operar el proveedor autorizado: el fabricante externo solo puede producir para el licenciatario, y no para terceros. Este grado de exclusividad, sumado a la injerencia permanente del licenciante sobre los procesos, termina de configurar un circuito cerrado de producción, control y comercialización, dentro del cual la regalía aparece no como un pago autónomo, sino como un elemento funcional al acceso mismo a las mercaderías.

Este conjunto de elementos —la aprobación previa del fabricante, 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— permite afirmar que el pago de regalías no se encuentra desvinculado del perfeccionamiento de la venta, sino que se erige como una condición estructural del negocio. La dependencia jurídica y comercial entre el contrato de licencia y la operación de importación es tan clara como ineludible.

En definitiva, la cláusula contractual examinada no describe una relación comercial libre, sino una arquitectura jurídica diseñada para que el acceso a la mercadería —y, por ende, su importación— quede sujeto al pago de regalías conforme a condiciones impuestas unilateralmente por el titular de los derechos. El principio de primacía de la realidad y la interpretación armónica del artículo 8.1.c) del Acuerdo, permiten concluir que, en el presente supuesto, la regalía pagada por el licenciatario debe ser adicionada al valor de transacción, en tanto constituye una condición de la venta de la mercadería importada.

Prosiguiendo con el examen de los contratos referidos en el cuadro anteriormente citado, corresponde analizar el documento obrante a fs. 140/168, suscrito por el actor con el licenciante Latibaer ehf, cuya vigencia se extendió desde el 1/07/2006 hasta el 14/11/2007. A poco que se advierta el contenido del referido instrumento, se observa que en las fojas 154 y 165/166 se encuentran disposiciones particularmente relevantes para el análisis de las presentes actuaciones, representadas por la cláusula 10 y el Schedule 3, respectivamente. En tal sentido, corresponde destacar, por un lado, que la citada cláusula 10 puede apreciarse en el siguiente cuadro:

Versión inglés	Versión libre en español
<p>"MANUFACTURE OF LICENSED PRODUCTS. Licensee will not be entitled to sublicense any of its rights under this Agreement, except as expressly provided for under this Section. Licensee may utilize a third party manufacturer in connection with the production and manufacture of the Licensed Products, provided that such manufacturer is approved by Licensor pursuant to a fully-executed Third Party Manufacturer Approval Letter in the form attached hereto as Schedule 3. If Licensor approves any third party manufacturer, Licensee will remain primarily obligated under all of the provisions of this Agreement and any default of this Agreement by such third party manufacturer will be deemed a default by Licensee hereunder. In no event will any agreement with a third party manufacturer entered into in connection with this Agreement include the right to grant any rights granted to Licensee hereunder to subcontractors".</p>	<p>FABRICACIÓN DE PRODUCTOS BAJO LICENCIA. El Licenciatario no tendrá derecho a sublicenciar ninguno de sus derechos en virtud del presente Contrato, salvo en los casos expresamente previstos en esta Sección. El Licenciatario podrá utilizar los servicios de un tercer fabricante en relación con la producción y fabricación de los Productos Bajo Licencia, siempre y cuando dicho fabricante haya sido aprobado por el Licenciente de conformidad con una Carta de Aprobación de Terceros Fabricantes debidamente cumplimentada en el formulario adjunto como Anexo 3. Si el Licenciente aprueba a un tercer fabricante, el Licenciatario seguirá estando obligado principalmente en virtud de todas las disposiciones del presente Contrato y cualquier incumplimiento del presente Contrato por parte de dicho tercer fabricante se considerará un incumplimiento del Licenciatario en virtud del presente Contrato. En ningún caso cualquier acuerdo con un tercero fabricante celebrado en relación con el presente Contrato incluirá el derecho a conceder a subcontratistas cualesquiera derechos otorgados al Licenciatario en virtud del presente Contrato.</p>

En paralelo, el Anexo 3, citado expresamente en la cláusula 10, precisa lo siguiente, lo cual reviste especial interés a los fines del presente análisis:

Versión inglés	Versión libre en español
<p>"This letter will serve as notice to ____("Licensor") that pursuant to Section 10 of the General Terms of the License Agreement between Licensor and DD SA ("Licensee") dated____, 200__ (the "Agreement"), the undersigned company ("Manufacturer") has been engaged as the manufacturer for Licensee in connection with the manufacture of the Licensed Products (as defined in the Agreement). Manufacturer hereby further acknowledge that it may not manufacture Licensed Products for, or sell or distribute Licensed Products to, anyone other than Licensee. Manufacturer hereby acknowledges that it has received a copy and is cognizant of the terms and conditions set forth in the Agreement. Manufacturer hereby agrees to be bound by and comply with all such terms and conditions in connection with Manufacturer's performance as a manufacturer of the Licensed Products as if named as Licensee under the Agreement. Licensor will, at any time, have the right to inspect the facilities and records of Manufacturer to ensure compliance therewith. Manufacturer will not use any prison, slave or child labor in connection with the manufacture of the Licensed Products, and will comply with all local laws, including without limitation, labor laws, wage and hour laws and anti-discrimination laws. It is understood that this engagement is on a royalty free-basis and that Manufacturer may not subcontract any work hereunder to any third party without Licensor's prior written approval. (...) Manufacturer understands that its engagement as the manufacturer for Licensee is subject to Licensor's written approval. Manufacturer therefore requests that Licensor sign in the space below, thereby showing Licensor's acceptance of Manufacturer's engagement as set forth above".</p>	<p>La presente carta servirá como notificación a ____("Licenciante") de que, de conformidad con la Sección 10 de las Condiciones Generales del Contrato de Licencia entre el Licenciante y DD SA ("Licenciatario") de fecha _____, 200__ (el "Contrato"), la compañía abajo firmante ("Fabricante") ha sido contratada como fabricante para el Licenciatario en relación con la fabricación de los Productos Licenciados (tal y como se definen en el Contrato). Asimismo, el Fabricante reconoce que ha recibido una copia y conoce los términos y condiciones establecidos en el Contrato. Por el presente, el Fabricante se obliga a cumplir con todos los términos y condiciones en relación con el desempeño del Fabricante como fabricante de los Productos Licenciados como si fuera nombrado Licenciatario bajo el Contrato. El Licenciante tendrá, en cualquier momento, el derecho de inspeccionar las instalaciones y registros del Fabricante para asegurar su cumplimiento. El Fabricante no utilizará mano de obra penitenciaria, esclava o infantil en relación con la fabricación de los Productos Licenciados, y cumplirá con todas las leyes locales, incluyendo, sin limitación, las leyes laborales, las leyes sobre salarios y horas de trabajo y las leyes sobre discriminación artística. Queda entendido que este contrato es libre de regalías y que el Fabricante no podrá subcontratar ningún trabajo a terceros sin la previa aprobación por escrito del Licenciante. (...) El Fabricante entiende que su contratación como fabricante del Licenciatario está sujeta a la aprobación por escrito del Licenciante. Por lo tanto, el Fabricante solicita que el Otorgante de la Licencia firme en el espacio que aparece a continuación, mostrando así la aceptación del Otorgante de la Licencia de la contratación de Manufactura según lo establecido anteriormente.</p>

Del examen de las partes pertinentes referidas precedentemente, se advierten elementos contractuales de

significativa relevancia para evaluar la existencia de una condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

En primer lugar, la cláusula 10 establece de modo expreso que el licenciatario solo podrá utilizar a un tercer fabricante si este ha sido previamente aprobado por el licenciante, mediante una carta formal y debidamente ejecutada (Approval Letter), cuya redacción se encuentra contenida en el Schedule 3.

Esta aprobación no es automática ni meramente formal: el licenciante retiene la facultad discrecional de autorizar —o no— a cada fabricante, condicionando así la posibilidad misma de producción del producto. Se trata, en definitiva, de un mecanismo de control anticipado, directo y estructural, que otorga al licenciante una injerencia sustantiva en la cadena de fabricación de los productos cuya importación es objeto de valoración.

Este punto ya ha sido advertido por este Tribunal al analizar contratos de contenido análogo, como el que vincula al actor con Warner Bros. en el que también se contemplaba la necesidad de autorización previa y escrita del licenciante respecto del fabricante. En ambos casos, esta prerrogativa evidencia un grado de control que excede la verificación de calidad o el resguardo de derechos de propiedad intelectual: afecta directamente la operatoria comercial, condicionando la existencia misma de la venta internacional.

En segundo lugar, el Schedule 3 incorpora previsiones que refuerzan este carácter determinante del control del licenciante. Estas disposiciones implican una asimilación normativa entre el fabricante y el licenciatario, en cuanto a las obligaciones contractuales derivadas del acuerdo de licencia. El fabricante no solo queda subordinado al licenciatario, sino también directamente sometido a la voluntad del licenciante, al punto de requerir autorización para subcontratar y quedar sujeto a inspecciones de sus instalaciones y registros.

Asimismo, se incorpora un régimen de responsabilidad solidaria: el incumplimiento por parte del fabricante será considerado un incumplimiento del propio licenciatario, lo cual refuerza el carácter obligatorio y sistémico de esta relación triangular.

Tales previsiones permiten sostener que el licenciante no se limita a controlar el uso de su marca (como lo haría en el marco de un estándar de calidad marcaría razonable), sino que condiciona activamente la producción y, por ende, la realización misma de la operación de importación. Esta injerencia, por tanto, opera como una condición previa y esencial para que el producto pueda ser fabricado e ingresado al circuito comercial internacional, elemento que se encuentra en línea con el concepto de “condición de venta” consagrado en el artículo 8.1.c) del Acuerdo.

Conforme al esquema previamente delineado, corresponde ahora examinar la cláusula 28 del contrato suscripto por el actor con el licenciante Porchlight Entertainment, Inc., cuya copia obra glosada a fs. 212/233 de las presentes actuaciones administrativas. Si bien el actor no acompañó el Anexo 2 al que remite expresamente dicha cláusula, lo cierto es que sus propios términos resultan por demás elocuentes en el contexto del debate que aquí se ventila. En línea con la metodología aplicada en el análisis de los contratos precedentes, el cuadro que seguidamente se presenta da cuenta de lo que he venido sosteniendo.



Versión inglés	Versión libre en español
<p>28. Manufacture of Merchandise: Licensee may not, without the specific written consent of the Sub-Agent, Agent and/or Licensor, sub-license any part of the rights granted herein. Additionally, should Licensee engage any third party to manufacture the Licensed Products or a part thereof for Licensee, Licensee shall provide Sub-Agent with the name of all such third parties who will be engaged to provide services in connection with the manufacture of merchandise relating to the Property. Licensee shall also insure that each such manufacture executes an agreement in the form attached hereto as Exhibit "2" or such other form approved by Agent, pursuant to which the manufacturer: (a) acknowledges Wonder Wings' trademark and JJJP's and Wonder Wings' copyright rights in and to the Property and the merchandise, and (b) represents and warrants that it will sell merchandise in connection with the Property only to Licensee and that it will use the Property only as directed by Licensee, Sub-Agent, Licensor or Agent and upon notification of expiration or termination of this License Agreement or, when Licensee ceases to require the manufacture of the Licensed Products, whichever is earlier, it will immediately cease manufacturing the Licensed Products and destroy or deliver to Licensee, Sub-Agent or Agent, as advised, any molds, devices, designs and artwork used to reproduce the Property of any elements thereof. Notwithstanding the foregoing, Licensee acknowledges and agrees that any act of such manufacturer appointed by Licensee shall be deemed the acts of Licensee for all purposes and such manufacturer's failure to fully and properly account to Licensee shall not relieve Licensee of any liability resulting there from.</p>	<p>28. Fabricación de mercancías: El Licenciatario no podrá, sin el consentimiento específico por escrito del Subagente, Agente y/o Licenciante, sublicenciar ninguna parte de los derechos aquí otorgados. Además, en caso de que el Licenciatario contrate a un tercero para fabricar los Productos Licenciados o una parte de los mismos para el Licenciatario, éste deberá facilitar al Subagente el nombre de todos los terceros que vayan a ser contratados para prestar servicios en relación con la fabricación de mercancías relacionadas con la Propiedad. Asimismo, el Licenciatario se asegurará de que cada uno de dichos fabricantes celebre un contrato en la forma que se adjunta como Anexo «2» o en cualquier otra forma aprobada por el Agente, en virtud del cual el fabricante (a) reconoce los derechos de marca de WonderWings y los derechos de autor de JJJP y WonderWings sobre la Propiedad y la mercancía, y (b) declara y garantiza que venderá mercancía relacionada con la Propiedad únicamente al Licenciatario y que utilizará la Propiedad únicamente según las indicaciones del Licenciatario, el Subagente, el Licenciante o el Agente y tras la notificación de expiración o terminación de este Contrato de Licencia o cuando el Licenciatario deje de necesitar la Propiedad, cuando el Licenciatario deje de requerir la fabricación de los Productos Licenciados, lo que tenga lugar antes, cesará inmediatamente la fabricación de los Productos Licenciados y destruirá o entregará al Licenciatario, al Subagente o al Agente, según se le indique, cualesquiera moldes, dispositivos, diseños y material gráfico utilizados para reproducir la Propiedad o cualesquiera elementos de la misma. No obstante lo anterior, el Licenciatario reconoce y acepta que cualquier acto de dicho fabricante designado por el Licenciatario se considerará acto del Licenciatario a todos los efectos, y el hecho de que dicho fabricante no rinda cuentas plena y adecuadamente al Licenciatario no eximirá al Licenciatario de ninguna responsabilidad derivada de ello.</p>

En el marco contractual aludido precedentemente, la cláusula 28 del contrato impone al licenciatario restricciones específicas y exigencias formales estrictas respecto de la fabricación de los productos licenciados por terceros. Aun cuando no se ha adjuntado el Anexo 2 mencionado en dicha cláusula, su

redacción es clara y suficiente para inferir una interferencia contractual directa del licenciante (y sus intermediarios) sobre la elección, condiciones y ejecución de los contratos de manufactura.

En primer lugar, se establece que el licenciatario no podrá subcontratar la fabricación de los productos sin el consentimiento escrito y específico del subagente, agente y/o licenciante. En otros términos, la posibilidad de fabricar productos depende de una autorización formal, individualizada y previa, cuya ausencia impide cualquier vínculo con terceros. Esta exigencia convierte a la aprobación del licenciante en un requisito habilitante para la fabricación y, por extensión, para la venta y exportación de los productos.

En segundo lugar, se impone al licenciatario la obligación de informar al subagente la identidad de todos los fabricantes intervinientes y de asegurarse de que cada uno de ellos suscriba un acuerdo específico, cuyo contenido mínimo se detalla en la cláusula: (a) reconocimiento de los derechos de propiedad intelectual; (b) obligación de vender únicamente al licenciatario; (c) uso restringido de la propiedad intelectual exclusivamente bajo instrucciones del licenciatario, el subagente, el agente o el licenciante; y (d) cese inmediato de toda producción tras la terminación del contrato, con obligación de destruir o entregar moldes, diseños y dispositivos utilizados en la fabricación.

Estas previsiones contractuales no responden únicamente a un esquema de protección de derechos intelectuales. Por el contrario, configuran una interferencia profunda y efectiva del licenciante (o sus intermediarios) en la cadena de aprovisionamiento, desde la identificación del proveedor hasta la extinción de los materiales de producción, lo que revela un claro control sobre la existencia, desarrollo y finalización de la venta.

A ello se suma una cláusula que profundiza esta subordinación: toda conducta del fabricante será imputada directamente al licenciatario. En otras palabras, los actos del tercero se consideran actos del comprador a todos los efectos, y el incumplimiento del fabricante no libera al licenciatario de responsabilidad alguna. Esta imputabilidad absoluta corrobora que el fabricante, aunque formalmente tercero, se inserta en una estructura vertical de control en la que el licenciante fija las reglas, el licenciatario responde y el fabricante ejecuta.

Por tanto, este conjunto de disposiciones permite sostener que el licenciante conserva un poder de control sobre el proceso de producción tan relevante que, de no ejercerse o desconocerse, la venta misma no se concretaría. En consecuencia, el pago de regalías exigido por dicho licenciante no puede entenderse como un accesorio ajeno al precio, sino como un elemento vinculado directamente a la autorización de fabricación y comercialización de los productos importados.

En síntesis, la cláusula 28 del contrato con Porchlight Entertainment, Inc. —aun sin el Anexo 2— configura un sistema contractual donde la fabricación de los productos licenciados depende de la aprobación expresa y escrita del licenciante y sus agentes, se impone al fabricante un régimen de subordinación contractual similar al del propio licenciatario, y se trasladan al comprador las consecuencias jurídicas de cualquier incumplimiento del fabricante. Estas condiciones son incompatibles con una venta libre y sin restricciones, y refuerzan la conclusión de que el pago de cánones en este contexto se realiza como “condición de la venta”, debiendo integrarse al valor en aduana en virtud del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

En el estado actual del análisis, corresponde abocarme al examen del contrato suscrito por el actor con Lazy Town International B.V., que obra agregado a fs. 236/266 y cuya vigencia se extendió desde el 15/11/2007 hasta el 14/11/2008. Cabe señalar que dicho contrato presenta similitudes con el que luce a fs. 267/296, celebrado con el mismo licenciante y vigente entre el 15/11/2008 y el 14/11/2009. Al revisar la cláusula 10, visible a fs. 251 y 282, se advierte que su redacción guarda similitud con otras disposiciones contractuales ya analizadas. No obstante ello, por su relevancia en el marco del presente análisis, corresponde transcribir su contenido a continuación:

Versión inglés	Versión libre en español
<p>"MANUFACTURE OF LICENSED PRODUCTS. Licensee will not be entitled to sublicense any of its rights under this Agreement, except as expressly provided for under this Section. Licensee may utilize a third party manufacturer in connection with the production and manufacture of the Licensed Products, provided that such manufacturer is approved by Licensor pursuant to a fully-executed Third Party Manufacturer Approval Letter in the form attached hereto as Schedule 3. If Licensor approves any third party manufacturer, Licensee will remain primarily obligated under all of the provisions of this Agreement and any default of this Agreement by such third party manufacturer will be deemed a default by Licensee hereunder. In no event will any agreement with a third party manufacturer entered into in connection with this Agreement include the right to grant any rights granted to Licensee hereunder to subcontractors".</p>	<p>FABRICACIÓN DE PRODUCTOS BAJO LICENCIA. El Licenciatario no tendrá derecho a sublicenciar ninguno de sus derechos en virtud del presente Contrato, salvo en los casos expresamente previstos en esta Sección. El Licenciatario podrá utilizar los servicios de un tercer fabricante en relación con la producción y fabricación de los Productos Bajo Licencia, siempre y cuando dicho fabricante haya sido aprobado por el Licenciante de conformidad con una Carta de Aprobación de Terceros Fabricantes debidamente cumplimentada en el formulario adjunto como Anexo 3. Si el Licenciante aprueba a un tercer fabricante, el Licenciatario seguirá estando obligado principalmente en virtud de todas las disposiciones del presente Contrato y cualquier incumplimiento del presente Contrato por parte de dicho tercer fabricante se considerará un incumplimiento del Licenciatario en virtud del presente Contrato. En ningún caso cualquier acuerdo con un tercero fabricante celebrado en relación con el presente Contrato incluirá el derecho a conceder a subcontratistas cualesquiera derechos otorgados al Licenciatario en virtud del presente Contrato.</p>

Por su parte, el Schedule 3, que obra agregado a fs. 262/263 y 293/294, contiene —en su parte pertinente— precisiones relativas a determinadas condiciones que deben cumplirse respecto del fabricante. Tales condiciones resultan análogas a las ya examinadas en otros contratos analizados en esta causa. Sin perjuicio de ello, y con el objeto de brindar mayor claridad al presente análisis, seguidamente se transcriben los pasajes relevantes:

Version ingles	Version libre en español
<p>"This letter will serve as notice to ____("Licensor") that pursuant to Section 10 of the General Terms of the License Agreement between Licensor and DD SA ("Licensee") dated ____, 200__ (the "Agreement"), the undersigned company ("Manufacturer") has been engaged as the manufacturer for Licensee in connection with the manufacture of the Licensed Products (as defined in the Agreement). Manufacturer hereby further acknowledge that it may not manufacture Licensed Products for, or sell or distribute Licensed Products to, anyone other than Licensee. Manufacturer hereby acknowledges that it has received a copy and is cognizant of the terms and conditions set forth in the Agreement.</p> <p>Manufacturer hereby agrees to be bound by and comply with all such terms and conditions in connection with Manufacturer's performance as a manufacturer of the Licensed Products as if named as Licensee under the Agreement. Licensor will, at any time, have the right to inspect the facilities and records of Manufacturer to ensure compliance therewith. Manufacturer will not use any prison, slave or child labor in connection with the manufacture of the Licensed Products, and will comply with all local laws, including without limitation, labor laws, wage and hour laws and anti-discrimination laws. It is understood that this engagement is on a royalty free-basis and that Manufacturer may not subcontract any work hereunder to any third party without Licensor's prior written approval. (...) Manufacturer understands that its engagement as the manufacturer for Licensee is subject to Licensor's written approval. Manufacturer therefore requests that Licensor sign in the space below, thereby showing Licensor's acceptance of Manufacturer's engagement as set forth above".</p>	<p>La presente carta servirá como notificación a ____("Licenciante") de que, de conformidad con la Sección 10 de las Condiciones Generales del Contrato de Licencia entre el Licenciante y DD SA ("Licenciario") de fecha ____, 200 (el "Contrato"), la compañía abajo firmante («Fabricante») ha sido contratada como fabricante para el Licenciario en relación con la fabricación de los Productos Licenciados (tal y como se definen en el Contrato). Asimismo, el Fabricante reconoce que ha recibido una copia y conoce los términos y condiciones establecidos en el Contrato. Por el presente, el Fabricante se obliga a cumplir con todos los términos y condiciones en relación con el desempeño del Fabricante como fabricante de los Productos Licenciados como si fuera nombrado Licenciario bajo el Contrato. El Licenciante tendrá, en cualquier momento, el derecho de inspeccionar las instalaciones y registros del Fabricante para asegurar su cumplimiento. El Fabricante no utilizará mano de obra penitenciaria, esclava o infantil en relación con la fabricación de los Productos Licenciados, y cumplirá con todas las leyes locales, incluyendo, sin limitación, las leyes laborales, las leyes sobre salarios y horas de trabajo y las leyes sobre discriminación artística. Queda entendido que este contrato es libre de regalías y que el Fabricante no podrá subcontractar ningún trabajo a terceros sin la previa aprobación por escrito del Licenciante. (...) El Fabricante entiende que su contratación como fabricante del Licenciario está sujeta a la aprobación por escrito del Licenciante. Por lo tanto, el Fabricante solicita que el Otorgante de la Licencia firme en el espacio que aparece a continuación, mostrando así la aceptación del Otorgante de la Licencia de la contratación de Manufactura según lo establecido anteriormente. No está de más aclarar que el actor siempre reconoció que los productos bajo investigación fueron siempre fabricados por terceros.</p>

A la luz de todos los contratos analizados hasta el momento—los firmados con Warner, Latibaer ehf., Porchlight Entertainment Inc., y Lazy Town International B.V.— puede concluirse que el mecanismo de aprobación del fabricante por parte del licenciante constituye un elemento central en la evaluación de la condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

En efecto, la exigencia de que el licenciatarlo obtenga aprobación escrita del licenciante para designar a un tercero como fabricante, acompañada de cláusulas que: (a) prohíben expresamente subcontratar sin nueva autorización, imponen al fabricante el cumplimiento de todas las condiciones del contrato de licencia como si fuera parte de este, (b) facultan al licenciante a inspeccionar instalaciones y registros del fabricante, restringen la venta de productos solo al licenciatarlo, y, (c) en muchos casos, subordinan expresamente la producción a la aprobación del licenciante, demuestran que el licenciante ejerce un control directo sobre el proceso de producción de los productos importados.

Este control trasciende los meros estándares de calidad marcaria, alcanzando un nivel de injerencia que resulta determinante en la materialización de la compraventa.

Por consiguiente, no puede sostenerse válidamente que el contrato de licencia se mantenga ajeno a la operación de importación o que el pago de regalías se limite a una relación paralela o colateral. Todo lo contrario: las condiciones impuestas por el licenciante para autorizar al fabricante condicionan estructuralmente la posibilidad de que la venta misma ocurra.

Finalmente, corresponde abordar el análisis de los contratos denominados Product License Agreement suscriptos por el actor con Warner Bros. Consumer Products, identificados como N° 94457-MULTI y N° 94460-BA6/DCTB/DCB, los cuales obran agregados a fs. 301/343 y 344/386 de las actuaciones administrativas, respectivamente. En ambos instrumentos, la cláusula 10 del 'Exhibit A – General Terms', visible a fs. 309 y 363, establece lo siguiente:

Versión inglés	Versión libre en español
<p>"MANUFACTURE OF LICENSED PRODUCTS. Licensee will not be entitled to sublicense any of its rights under this Agreement, except as expressly provided for under this Section. Licensee may utilize a third party manufacturer in connection with the production and manufacture of the Licensed Products, provided that such manufacturer is approved by Licensor pursuant to a fully-executed Third Party Manufacturer Approval Letter in the form attached hereto as Schedule 4. In no event may Licensee utilize any manufacturer located in any of the following countries or regions: Cuba, Iran, Burma, Sudán, Zimbabwe, Afghanistan, Angola, Liberia, Iraq, Serbia, Montenegro, Western Balkans, North Korea and Syria. If Licensor approves any third party manufacturer, Licensee will remain primarily obligated under all of the provisions of this Agreement and any default of this Agreement by such third party manufacturer will be deemed a default by Licensee hereunder. In no event will any agreement with a third party manufacturer entered into in connection with this Agreement include the right to grant any rights granted to Licensee hereunder to subcontractors".</p>	<p>FABRICACIÓN DE PRODUCTOS BAJO LICENCIA El Licenciario no tendrá derecho a sublicenciar ninguno de sus derechos en virtud del presente Contrato, salvo en los casos expresamente previstos en esta Sección. El Licenciario podrá utilizar los servicios de un tercer fabricante en relación con la producción y fabricación de los Productos Licenciados, siempre que dicho fabricante haya sido aprobado por el Licenciante en virtud de una Carta de Aprobación de Terceros Fabricantes debidamente cumplimentada en la forma que se adjunta como Anexo 4 al presente Contrato. En ningún caso podrá el Licenciario utilizar fabricantes ubicados en cualquiera de los siguientes países o regiones: Cuba, Irán, Birmania, Sudán, Zimbabue, Afganistán, Angola, Liberia, Irak, Serbia, Montenegro, Balcanes Occidentales, Corea del Norte y Siria. Si el Licenciante aprueba a un tercer fabricante, el Licenciario seguirá estando obligado principalmente bajo todas las disposiciones de este Contrato y cualquier incumplimiento de este Contrato por parte de dicho tercer fabricante se considerará un incumplimiento por parte del Licenciario en virtud del presente Contrato. En ningún caso ningún acuerdo con un tercer fabricante celebrado en relación con el presente Contrato incluirá el derecho a conceder a subcontratistas ninguno de los derechos otorgados al Licenciario en virtud del presente Contrato.</p>

Por su parte, el Anexo 4 de ambos contratos —glosado a fs. 334 y 377, respectivamente—, cuya relevancia amerita su transcripción textual:



Versión inglés	Versión libre en español
<p>"This letter will serve as notice to Warner Bros Consumer Products Inc. ("Licensor") that pursuant to Section 10 of the General Terms of the License Agreement between Licensor and DD SA ("Licensee") dated ____, 200__ (the "Agreement"), the undersigned company ("Manufacturer") has been engaged as the manufacturer for Licensee in connection with the manufacture of the Licensed Products (as defined in the Agreement). Manufacturer hereby further acknowledge that it may not manufacture Licensed Products for, or sell or distribute Licensed Products to, anyone other than Licensee. Manufacturer hereby acknowledges that it has received a copy and is cognizant of the terms and conditions set forth in the Agreement, as such may be redacted, subject to Licensor's approval, to omit financial terms and other terms inapplicable to Manufacture's performance in connections herewith. Manufacturer hereby agrees to be bound by and comply with all such terms and conditions in connection with Manufacturer's performance as a manufacturer of the Licensed Products as if named as Licensee under the Agreement. Licensor will, at any time, have the right to inspect the facilities and records of Manufacturer to ensure compliance therewith. Manufacturer will not use any prison, slave or child labor in connection with the manufacture of the Licensed Products, and will comply with all local laws, including without limitation, labor laws, wage and hour laws and anti-discrimination laws. It is understood that this engagement is on a royalty free-basis and that Manufacturer may not subcontract any work hereunder to any third party without Licensor's prior written approval. (...) Manufacturer understands that its engagement as the manufacturer for Licensee is subject to Licensor's written approval. Manufacturer therefore requests that Licensor sign in the space below, thereby showing Licensor's acceptance of Manufacture's engagement as set forth above".</p>	<p>La presente carta servirá como notificación a Warner Bros Consumer Products Inc. ("Licenciante") de que, de conformidad con la Sección 10 de las Condiciones Generales del Contrato de Licencia entre el Licenciante y DD SA ("Licenciatario") de fecha ____, 200__ (el "Contrato"), la empresa abajo firmante ("Fabricante") ha sido contratada como fabricante para el Licenciatario en relación con la fabricación de los Productos Bajo Licencia (tal y como se definen en el Contrato). El Fabricante reconoce asimismo que no podrá fabricar los Productos Licenciados para, ni vender o distribuir los Productos Licenciados a, nadie más que el Licenciatario. El Fabricante reconoce que ha recibido una copia y conoce los términos y condiciones establecidos en el Contrato, que podrán ser modificados, previa aprobación del Licenciante, para omitir términos financieros y otros términos inaplicables a la actuación del Fabricante en relación con el presente Contrato. El Fabricante se obliga a cumplir con todos los términos y condiciones en relación con la actuación del Fabricante como fabricante de los Productos Bajo Licencia como si fuera el Licenciatario en virtud del Contrato. El Licenciante tendrá, en cualquier momento, el derecho de inspeccionar las instalaciones y registros del Fabricante para asegurar su cumplimiento. El Fabricante no utilizará mano de obra penitenciaria, esclava o infantil en relación con la fabricación de los Productos Bajo Licencia, y cumplirá con todas las leyes locales, incluyendo, sin limitación, las leyes laborales, las leyes sobre salarios y horarios y las leyes antidiscriminatorias. Queda entendido que este contrato es libre de regalías y que el Fabricante no podrá subcontratar ningún trabajo a terceros sin la previa aprobación por escrito del Licenciante.</p>



A partir del análisis del contenido de las cláusulas 10 y los respectivos Schedule 4 incorporados en los contratos de licencia aquí analizados, pueden extraerse conclusiones determinantes respecto de la configuración de la “condición de venta” prevista en el artículo 8.1.c) del Acuerdo.

En primer lugar, es fundamental destacar que ambas cláusulas establecen —sin margen de ambigüedad— que el licenciatario únicamente podrá utilizar a un fabricante tercero si este ha sido previamente aprobado por escrito por el licenciante, mediante una carta de aprobación (Third Party Manufacturer Approval Letter) cuyo contenido y forma se hallan definidos contractualmente. Este requisito opera como una condición suspensiva de la posibilidad misma de producir los bienes objeto del contrato, es decir, sin esa aprobación, la producción no puede tener lugar, y, por consiguiente, la venta tampoco podría concretarse.

Adicionalmente, tanto la cláusula 10 como el texto del Anexo 4 confirman que el fabricante designado no podrá vender, distribuir ni fabricar productos para ningún otro sujeto que no sea el licenciatario, lo que implica una exclusividad funcional impuesta por el licenciante. Es más, se establece que dicho fabricante se obligará a cumplir con los términos y condiciones del contrato de licencia como si fuera el propio licenciatario, lo que revela un grado de injerencia directa del licenciante en la ejecución del contrato de compraventa que excede con creces los estándares propios del control de calidad marcario.

Por otro lado, el contrato impone al licenciante el derecho a inspeccionar las instalaciones y registros del fabricante en cualquier momento, refuerza la prohibición de subcontratación sin autorización escrita y explícita que toda la relación entre licenciatario y fabricante debe permanecer dentro de los términos aprobados por Warner Bros., bajo pena de que todo incumplimiento del fabricante sea considerado incumplimiento directo del licenciatario.

De ello se sigue que el licenciante no solo tiene poder de veto sobre el fabricante, sino también la facultad de supervisar activamente sus operaciones y condicionar la legitimidad de la producción. En este marco, no puede sostenerse razonablemente que la compraventa de productos entre el proveedor/fabricante (controlado y aprobado por el licenciante) y el licenciatario/importador haya ocurrido con independencia del contrato de licencia.

Así las cosas, al aplicar el test de la supresión hipotética, resulta evidente que sin el contrato de licencia —o más concretamente, sin la aprobación del licenciante respecto del fabricante— la venta no se habría concretado. Este dato, decisivo para la evaluación de la “condición de venta”, confirma que el pago de regalías al licenciante constituye un requisito funcional y operativo para que la venta pueda realizarse, por lo que dicho pago debe integrarse al valor en aduana de las mercaderías importadas, conforme lo establece el artículo 8.1.c) del Acuerdo.

Finalmente, cabe destacar que esta estructura jurídica se repite de modo sistemático en todos los contratos analizados hasta el momento, lo que permite afirmar —con base en una práctica contractual reiterada y documentada— que las regalías pagadas bajo estos acuerdos son condición de venta en el sentido técnico y normativo requerido, resultando su incorporación al valor en aduana no solo procedente, sino jurídicamente ineludible.

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

En primer lugar, si bien las regalías no fueron incluidas en el precio pagado o por pagar, resulta evidente que las mercaderías objeto de análisis —incorporando propiedad intelectual protegida— fueron revendidas por el actor en el mismo estado en que fueron importadas, circunstancia que satisface sin dificultad el vínculo exigido por la norma citada.

En segundo lugar, los distintos licenciantes ejercieron un control directo sobre aspectos esenciales del proceso de fabricación y comercialización. En efecto, la exigencia de aprobación previa y por escrito de los fabricantes, así como la fiscalización sobre el cumplimiento de estándares de calidad, demuestra que las licenciantes no se limitaron a autorizar el uso marcario, sino que intervinieron activamente en la determinación de los términos bajo los cuales las mercaderías eran producidas y puestas en el mercado.

Por último, como se ha desarrollado en los apartados anteriores, tales restricciones contractuales no pueden ser consideradas 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. Tales elementos permiten afirmar que el pago de las regalías constituye una condición de venta en los términos del artículo 8.1, inciso c), del Acuerdo, debiendo integrarse, en consecuencia, al valor en aduana de las mercaderías importadas.

**X.-** Sentado lo que antecede, corresponde evaluar si el servicio aduanero determinó apropiadamente el quantum de los cargos y en tal sentido es necesario considerar que el actor no objetó ni la fórmula utilizada ni el importe consignado como de valor FOB de las importaciones ni las regalías utilizadas a los fines del cálculo del ajuste.

Sin embargo, considero necesario realizar una observación relacionada con las percepciones de IVA y ganancias que integran el quantum de los cargos confirmados en la resolución objeto de apelación.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que “*es inherente a la función constitucional propia de este Tribunal que, cuando ejerce la jurisdicción que la Constitución y las leyes le confieren, imponga a todos los tribunales, nacionales y provinciales, la obligación de respetar y acatar la doctrina constitucional plasmada en sus decisiones (cfr. Fallos: 332:2425), al punto que a ninguna autoridad le esté permitido desconocerlas (Fallos: 327:5106; 328:175 y 325:2723), en tanto con ello se contribuye a la tranquilidad pública, la paz social y la estabilidad de las instituciones (Fallos: 212:51, 160 y 251; 321:2114)*” – “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769”, CSJN 28/10/2021-.

En la misma oportunidad, el máximo Tribunal indicó que “*los precedentes de la Corte Suprema, fundada en su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos: 307:1094; 319:2061; 320:1660; 325:1227; 331:162; 337:47 y 339:1077, entre muchos otros) da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas por los tribunales inferiores (Fallos:*

341:570; 342:533, etc.). Por ende, si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben –aun frente a la inexistencia de una norma en tal sentido- conformar sus decisiones a las sentencias de este Tribunal dictadas en casos similares (Fallos: 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294), obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (art. 108 de la Constitución Nacional), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional (conf. doctrina de Fallos:25:364; 212:51 y 160; 311:1644 y 2004; 318:2103; 320:1660; 321:3201 y sus citas)”.

En este orden de ideas y teniendo la Corte Suprema autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, C.N. [actualmente, art. 116, según la reforma de 1994], y art. 14, ley 48, “Fallos”, 212-51), corresponde extender dicho principio a la actuación de este Tribunal Fiscal, en tanto ejerce funciones jurisdiccionales sustantivas o materialmente judiciales, como órgano de justicia fiscal y aduanera, imparcial e independiente de la Administración activa.

A lo expuesto se agrega que la Corte Suprema ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos bastan para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, “*pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional*” (“García, Sixto E.”, del 30/6/99; Suplemento de Jurisprudencia Penal de “La Ley”, del 27/9/99, p. 30).

En consecuencia, debe estarse a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación establecida a partir de la sentencia de fecha 26 de noviembre de 2019 dictada en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN - DGA resol. 2590/06 (Expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A), ocasión en la que -entre otras cuestiones-, la Corte tuvo que determinar si “*la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos*”.

Así, la Corte indicó con relación a ambas percepciones que “... *constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento*” (Fallos: 285:177)”.

En tales circunstancias, la Corte sentó doctrina indicando que “... *cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal*”.

En tal inteligencia del asunto, el servicio aduanero carece de facultades para exigir en el Cargo los importes correspondientes a las percepciones de IVA y de impuesto a las Ganancias.

**XI.-** A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el criterio del fisco, según lo expuesto en los Considerandos **IV** a **X**.

**Por ello, voto por:**

**I.-** Confirmar parcialmente la resolución recaída en el expediente administrativo y por ende los cargos, con costas.

**II.-** Revocar parcialmente los conceptos Percepciones RG 3431/91 y Percepción del Impuesto a las Ganancias RG 3543/92 en los términos del Considerando **X**. Costas por su orden.

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

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

Revocar la Resolución N° 599/2014 (DE PRLA), dictada en la Actuación N° 13705-258-2007/1, por la que resolvió rechazar la impugnación impetrada por el importador D.D S.A., correspondiendo, por ende, dejar sin efecto los Cargos N° 210/11, 211/11, 212/11 y 213/11, formulados en concepto de ajuste de valor, con más los intereses del art. 794 del C.A. Con costas a la DGA

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