



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: 37.883-A; WABRO S.A.; SENTENCIA.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **“WABRO S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación”**, Expediente N° **37.883-A**.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 24/41 se presenta la firma “WABRO S.A.”, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nro. 843/2017 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación SIGEA N° 13803-55-2006, en cuanto rechaza la impugnación y confirma los cargos Nros. 1321/07, 1324/07, y 1325/07 formulados por ajuste de los valores FOB declarados en una serie de despachos de importación documentados en los años 2003, 2004 y 2005. Explica que el servicio aduanero ajustó el valor FOB, en el marco del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC -arts. 1 y 8 apartado 1 c-, con fundamento en que supuestamente se omitieron adicionar las regalías devengadas en beneficio de los licenciantes del exterior al amparo de los contratos de licencias suscriptos por la firma. Sostiene que los cánones abonados a los licenciantes eran y son perfectamente separables de las ventas de las mercaderías de exportación para su importación a nuestro país. Agrega que la presencia o no de una condición de venta que pudiera justificar un ajuste del valor FOB debió analizarse a la luz de los contratos de licencia y, compra venta y de las distintas cuestiones de hechos (relativas al fabricante, a su eventual control, al titular de la licencia, a la especificidad de los productos) que pudieron haberse reconstruido perfectamente con la documentación aportada por ella y por fuentes propias de información del servicio aduanero. Distingue los aspectos relativos a la compra de la mercadería de aquellos correspondientes al pago de las regalías. Respecto de estos últimos, explica que liquida las regalías al licenciante (correspondientes a los derechos por ventas en el país o en territorios acordados de los distintos productos que importa), y luego remesa periódicamente los fondos. Señala que registra contablemente tanto la operación como el pago de regalías, llevando un reporte mensual de las ventas que informa al licenciante. Recalca que la mecánica de los contratos muestra que son dos contratos distintos y que las partes son enteramente independientes entre ellas, con vendedor-fabricante y licenciante sin ningún tipo de contacto entre ellos. Indica que los productos importados por la recurrente no fueron fabricados ni dados a su fabricación por los otorgantes de las licencias, quienes no tienen ninguna vinculación, en los términos del art. 15 (4) del Acuerdo de Valoración con el importador, ni con los

fabricantes y/o vendedores de las mercaderías mencionadas. Alude a que la inclusión de cánones o derechos de licencia en el valor en aduana de las mercancías está reglado en el art. 8 (1, c) del Acuerdo de Valoración de la OMC y requiere la reunión de dos elementos sustanciales: que exista relación entre el pago de las regalías y las mercaderías importadas, y que dicho pago sea exigido como condición de venta por el vendedor. Cita jurisprudencia. Plantea que la falta de elementos esenciales de causa (art. 7 LNPA), ausentes en el caso, tornan nula de nulidad absoluta e insanable tanto la liquidación practicada como los montos de tributos informados. Concluye que no resulta elemento alguno en los contratos tanto de licencia como de compraventa que permita presumir la existencia de una condición de venta para el pago de regalías que habilite su incorporación al valor en aduana en los despachos de importación motivantes de los cargos apelados. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que revoque los cargos impugnados, con costas a la DGA.

II.- Que a fs. 52/60vta. la representación fiscal contesta el traslado conferido. Formula negativa genérica. Realiza un breve relato de los antecedentes de la cuestión. Refiere al Acuerdo de Valor del GATT y al convenio de licenciamiento de marcas comerciales (patentes y tecnología) celebrado entre la actora y las distintas licenciadas. Menciona que de dicho convenio resulta que la firma licenciante otorga a la argentina una licencia no exclusiva, a cargo de la licenciataria para utilizar el material licenciado para diseñar, crear, fabricar o proveer y vender los productos a clientes autorizados según lo especificado en el contrato o el anexo correspondiente, durante el plazo y en el territorio. Afirmar que del análisis efectuado por el área técnica respecto del contrato surge que existió el pago de regalías y, por ello, los inspectores de valor actuantes determinaron procedente la repercusión de los cánones devengados sobre el valor de las mercaderías importadas. Considera acreditado el “control sustancial” ejercido por el licenciante sobre la importación y compra de los insumos necesarios para la fabricación de mercaderías objeto de la licencia, lo cual no constituye impedimento para que se verifique la condición de venta por el hecho de que la mayoría de los productos e insumos que se comercializan en la República Argentina han sido adquiridos a proveedores independientes. Concluye que las regalías devengadas en virtud del “convenio de licenciamiento” tienen relación con los productos importados con las marcas licenciadas provistos de cualquier proveedor del mundo, pues la reventa de los mismos, origina devengamiento de regalías. Además, alude al compromiso establecido en el convenio de licenciamiento referido al pago de las regalías que constituye una condición de venta de las mercancías importadas con las marcas licenciadas (el importador argentino sólo puede vender productos con las marcas licenciadas si acepta el pago de regalías en favor del licenciante). Ello así, sostiene que no se advierte de la información extraída en bases de datos ni de lo informado por el importador argentino que las regalías devengadas se encuentren incluídas en el precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas objeto de ajuste de valor. Descarta las opiniones consultivas invocadas por la actora en su recurso en cuanto no las considera de aplicación a la causa, toda vez que la OC 4.5 refiere a la adquisición de insumos nacionales para la fabricación con la adición de un ingrediente esencial obtenido por el licenciatario y, la OC 4.8 a casos en donde la radicación en el país de exportación es tanto del fabricante como del titular de la marca. Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal. Solicita se confirme en un todo la resolución, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- A fs. 15/18 la recurrente adjunta como documental nota emitida por “DISNEY CONSUMER PRODUCTS. LATIN AMERICA INC.”. A fs. 62/64 la actora desiste de la prueba informativa ofrecida, sin perjuicio de lo cual acompaña nota emitida por el proveedor del exterior “Sam Panama Trading Co. Ltd. S.A.”. A fs. 79/99 la recurrente adjunta copias certificadas de notas emitidas por “HONLION INTERNATIONAL LIMITED”, “DREAMWORKS ANIMATION LLC.”, y “The Walt Disney Company Argentina S.A.”. A fs. 111 se declara la causa de puro derecho. A fs. 133 se elevan los autos a la Sala “G”, y a fs. 134 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nro. 13803-55-2006 se inicia a fs. 1 con la Nota N° 7349 (DV CEDI) por la que se remite

la actuación a la División Empresas Vinculadas a efectos de realizar la investigación de su competencia respecto de la destinación a consumo N° 05 001 IC04 175664 V. A fs. 10/11 luce copia de la intimación cursada por el servicio aduanero a la firma “Wabro S.A.” a fin de que adjunte documentación. A fs. 15/60 se glosan copias de los contratos celebrados con: “Marvel USA”, “Mattel Argentina S.A.”, “MGA”, “CRIS MORENA GROUP MEDIOS Y CONTENIDOS PROD. S.A.”, “THE WALT DISNEY COMPANY”, “STRAUCH SERGIO”, “DREAMWORKS” y “WARNER BROS.”. A fs. 115/120 se glosa el informe técnico Nota N° 714/07 (DV EMVI), el que se complementa con la planilla de antecedentes obrante a fs. 111/114. A fs. 121/122 luce Nota N° 745/07 (DV EMVI) de la División de Empresas Vinculadas que considera que los valores FOB de la mercadería en cuestión documentada por “Wabro S.A.” en los años 2003, 2004 y 2005 debe ser ajustada en 47,5923%, 23,7715% y 50,0105%, y se indican los cargos a formular. A fs. 125 obra la Nota N° 903/07 (DV EMVI) se detallan las destinaciones ajustadas. A fs. 128 ref. la División Empresas Vinculadas ordena por Nota Nro. 762/07 (DV EMVI) la formulación de los cargos. A fs. 129/131 ref. se glosan los cargos Nros. 1321/07, 1324/07 y 1325/07 (notificados el 06/11/2007 según constancia de fs. 143 ref.). A fs. 145/162 ref. obra el recurso de impugnación promovido por la firma. A fs. 299/312 luce la Nota N° 65/16 (DV EVIN). A fs. 313/314 obra la Nota N° 93/16 (DV EVIN) que indica “(...) *a modo de conclusión se plantea el siguiente interrogante: acaso hubiera el vendedor vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir el derecho de usar a comercializar la propiedad intelectual por la que paga el canon? Por lo que en el entendimiento de esta instancia, corresponde señalar que el alcance de la condición de venta debe ser analizado en el marco antes propuesto, es decir aquel presentado por la totalidad de los instrumentos celebrados que conforman la plataforma jurídica integrada por los respectivos contratos de licencia, y acuerdos de comercialización, distribución, fabricación, escritos o tácitos, y la realidad comercial a modo de tangibilizar lo intangible, tal como quedara establecido en el ajuste que generara el cargo mediante el presente impugnado*”. A fs. 324/325 se dicta la resolución –apelada en autos-. A fs. 328/329 ref. se acredita la interposición del presente recurso.

V.- Que resulta adecuado en la causa tratar de manera conjunta los agravios vinculados a las diversas cuestiones de fondo planteadas, y aquellos relativos a la falta de motivación del acto atacado. En efecto, lo que importa es si la Resolución DE PRLA Nro. 843/2017 ha resuelto correcta o incorrectamente la imposición de tributos que dispone al confirmar los cargos Nros. 1321/07, 1324/07, y 1325/07, y lo que cuenta al respecto es, en definitiva, la legitimidad o ilegitimidad de lo decidido.

Que en el caso, el tema de fondo involucra de por sí la protección de los intereses afectados por una potencial nulidad invocada del acto apelado, o de los actos previos al mismo.

Que según lo afirma Francisco Carnelutti en “Lecciones sobre el Proceso Penal” (Bosch y Cía. Editores, 1950, Volumen III, pag. 217), “...del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva...la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación, esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnada, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido, como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado. En este se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto, y en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como medios al fin de su justicia, la cual verdad, aún cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la historia del derecho...”.

Que la doctrina y jurisprudencia nacional también han sostenido que la nulidad de un acto no resulta de necesaria

declaración, si los agravios de ser justificados, pueden repararse por la vía de la apelación a que aquella está supeditada (ver Santiago C. Fassi, Cód. Proc. Civ. y Com., Astrea 1971, tomo 1, pág. 441).

Que siendo ello así, estimo que se impone la consideración sustancial del tema y resolver sobre la procedencia de la imposición de tributos adoptada por la Resolución DE PRLA Nro. 843/2017 y los cargos Nros. 1321/07, 1324/07, y 1325/07.

Que, por lo tanto, se desestima como tal a la nulidad planteada, sin perjuicio de entrar a conocer sobre la legitimidad de lo que resuelven esos actos.

VI.- Que corresponde resolver en la causa si la Resolución DE PRLA N° 843/2017, en cuanto confirma los cargos Nros. 1321/07, 1324/07 y 1325/07 formulados por ajuste de los valores FOB declarados por “WABRO S.A.” en una serie de despachos de importación documentados en los años 2003-2005, se ajusta a derecho.

Que los referidos ajustes se fundaron en el estudio de valor efectuado por la División Empresas Vinculadas mediante la Nota Nro. 714/07 (DV EMVI) y la Nota Nro. 745/07 (DV EMVI) -obrantes a fs. 115/120 de las act. adm. y fs. 121/122 de las act. adm.-. Las conclusiones finales de dicha División en la Nota Nro. 714/07 (DV EMVI) se basaron en el análisis de los documentos y la información aportados por “WABRO S.A.” (copias de licencias y autorizaciones de representantes exclusivos, de diversos licenciantes), y su cotejo con los datos obtenidos del Sistema Oracle Discoverer y ExiPro de Nosis.

En particular, mediante la Nota Nro. 714/07 (DV EMVI) la División Empresas Vinculadas considera que según la información del sistema Oracle Discoverer, resulta pertinente repercutir sobre el valor FOB de las destinaciones de importación

documentadas por el importador “WABRO S.A”, la proporción correspondiente al monto de regalías efectivamente devengadas por la venta de la mercadería. Ello, en razón de que entiende que se cumplen las condiciones establecidas en el Art. 8 del Acuerdo de Valoración del GATT.

Que, asimismo, las conclusiones de la Nota Nro. 714/07 (DV EMVI) fueron compartidas por el Departamento Gestión Estratégica de Valor a través de la Nota Nro. 745/07 (DV EMVI) en la que se destacó que las regalías comprometidas: *“1) ‘no están incluídas’ en los precios de los productos licenciados importados. 2) Constituyen ‘condición de venta’ de los productos licenciados importados, pues el fabricante exportador solo pudo aceptar la fabricación del producto licenciado y por ende establecer un precio que no incluya regalías, porque el importador argentino, debió asegurarle, que estaba autorizado a fabricar y comercializar los productos licenciados y que asumiría los costos por regalías que dicha autorización implica. 3) ‘Se encuentran relacionados’, con los productos licenciados importados, pues su reventa origina el devengamiento de ‘REGALIAS’ en beneficio de los diferentes licenciantes”* (v. fs. 121/122 de las act. adm.).

Que a través de la Nota Nro. 65/16 (DV EVIN) la División Empresa Vinculadas analiza *“si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir, el derecho a usar o comerciar la propiedad intelectual por la que se paga el canon”*. Así, concluye que *“1. La actividad comercial desarrollada por WABRO S.A. involucra productos licenciados tanto nación ales como extranjeros, y en este último caso, son provistos por vendedores del exterior que en principio no se encuentra vinculados con el importador argentino ni con los diferentes licenciantes”*. En concordancia con ello, entiende que *“2. (...) Para el caso existe un correlato lógico entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas por WABRO S.A. procediendo los ajustes efectuados, a tenor de lo normado por el Artículo 8.1.c del Acuerdo. No obstante, en el último punto destaca que “3. (...) Un canon es siempre ‘condición de venta’ si, de no mediar pago*

alguno de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido o bien no se hubieran vendido al precio acordado (...). Es evidente que existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de WABRO S.A., de mercaderías a fabricantes independientes del exterior y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un cánón según las contrataciones celebradas (...)” (v. fs. 299 312 de las act. adm.)

Que, además, mediante la Nota Nro. 93/16 (DV EVIN) la División Empresas Vinculadas sostiene que en el caso bajo análisis *“de no mediar pago alguno o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido al precio acordado”* (v. fs. 313/314 de las act. adm.).

Que, en ese orden de ideas, la cuestión a resolver en autos se circunscribe en establecer la procedencia o no del “ajuste de valor” (ajuste del valor FOB documentado en los despachos de importación por la firma actora), por el incremento de dicho valor en la proporción correspondiente a las “regalías” (resultantes del producido de la venta en plaza de las mercaderías importadas); a la luz de lo dispuesto en el art. 8° ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (leyes 23.311 y 24.425), invocado por la Aduana.

VII.- Que mediante la ley 23.311 se aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y su Protocolo, firmados en Ginebra el 12/4/79 y 1/11/79 respectivamente y por el Decreto 1026/87 se puso en vigencia el referido régimen el 1° de enero de 1988 quedando derogados los arts. 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero y toda otra disposición que se oponga a las normas del acuerdo.

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

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el “valor de transacción”, tal como se define en el art. 1°, es la primera base para la determinación del valor en aduana. El referido art. 1° dispone: *“El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8°...”*. El referido art. 8° establece -en lo que aquí interesa, es decir en su ap. 1. c)- que *“...para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...”*.

A su vez, la Nota Interpretativa al párrafo 1 c) del mencionado artículo dice que: *“1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. 2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador”*.

Que, en definitiva, según lo dispuesto por el referido art. 8 ap. 1.c. del Acuerdo de Valor del GATT, resulta necesaria la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un “ajuste” de valor por el concepto “cánones y derecho de licencia”: i) que existan cánones o derechos de licencia; ii) que exista una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y iii) que el pago de los cánones y derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas.

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

Asimismo, 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...”* (cfr. Lascano, Julio Carlos, “El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 211 y ss., con cita de Saul L. Sherman y Hinrich Glashoff, “Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code”).

Que, así también, la doctrina se ha expresado en el sentido de que *“para determinar si existe o no una condición de venta en el sentido del art. 8.1.c) debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción. Generalmente, la obligación de pagar un canon no se estipula en el contrato de venta de las mercaderías importadas. Es más posible que ella emane de un convenio de licencia que obre por separado, el cual, además, puede haberse celebrado entre el comprador y el vendedor o entre aquél y un tercero. Teniendo en cuenta estas estipulaciones de ese convenio y las del contrato de venta, como asimismo las circunstancias particulares del caso, es que puede establecerse si los cánones se pagan como condición de venta de las mercaderías importadas.”* (cfr. Daniel Zolezzi, “Las marcas, las patentes y el valor en aduana en instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la Jurisprudencia”, El Derecho, 18/04/2013).

VIII.- Que en el caso, la recurrente sostiene que el valor de transacción declarado (el precio pagado o por pagar) no puede ajustarse, toda vez que el pago de regalías es una condición para adquirir los derechos de propiedad intelectual licenciados, pero no constituye una condición de venta impuesta por el vendedor de las mercaderías.

Que la firma “WABRO S.A.” documentó destinaciones donde se declararon mochilas, juguetes y artículos de cuchillería con diseños, dibujos, marcas y otros elementos de propiedad intelectual pertenecientes a diversos licenciantes. La recurrente acompañó copias de contratos de licencias y autorizaciones de representantes exclusivos -de diversos licenciantes- celebrados con: “Mattel Argentina S.A.”, “Marvel USA”, “MGA”, “CRIS MORENA GROUP MEDIOS Y CONTENIDOS PROD. S.A.”, “THE WALT DISNEY COMPANY”, “STRAUCH SERGIO”, “DREAMWORKS” y “WARNER BROS.” (v. copias de los contratos a fs. 15/60 de las act. adm.)

Que a su vez, la firma “WABRO S.A.” liquida las regalías al licenciante que corresponden a los derechos por ventas en el país o territorios acordados de los distintos productos que importa. Luego, remesa periódicamente los fondos. La empresa registra contablemente la operación y el pago de regalías, y lleva un reporte mensual de las ventas que informa al licenciante (v. fs. 206/279 ref. de las act. adm.). La recurrente añade a su explicación que dichas regalías no se relacionan con la mercadería importada por “WABRO S.A.”, sino que la causa y el origen de su pago se corresponde con la utilización de la marca cuya autorización es otorgada mediante el contrato de licencia y, por ello, no constituiría condición de venta en los términos del art 8.1.c del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

Que la Aduana fundó la resolución apelada en la causa y, por ende, los ajustes practicados, señalando que *“Sobre la base de los documentos e información analizada ...y en función de lo establecido por los artículos 1° y 8° apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 24425), el suscripto considera razonable que, en las destinaciones de importación objeto de estudio, se haga repercutir sobre el Valor de Transacción de las mismas, el monto proporcional de las regalías devengadas, entendiendo que con este incremento, se arribaría de manera correcta, al Valor en Aduana de las mercaderías que generaron dichas regalías”* (v. Conclusión del estudio de valor agregado como Nota Nro. 714/07 DV EMVI a fs. 115/120 de las act. adm.).

IX.- Que el Valor en Aduana de las mercaderías importadas está definido en el Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT siendo este en primer lugar, el valor de transacción, es decir, el precio pagado o por pagar. No obstante ello, la misma normativa dispone que existen otros conceptos que deben añadirse a ese valor y por lo tanto, integran la base imponible, encontrándose entre ellos “los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercadería importada objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de las mercaderías en la medida en que los mencionados cánones o derechos de licencia no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar”.

Que si bien a los efectos de la valoración de la mercadería la incidencia de una marca es considerablemente alta, no resulta acertada la conclusión del servicio aduanero de que “un canon siempre es condición de venta” -v. punto 3 de las Conclusiones de la División Empresas Vinculadas de la Nota Nro. 65/16 (DV EVIN) a fs. 299/3152 de las act. adm.-.

A su vez, en cuanto al requisito de que el pago del canon o licencia se constituya una “condición de venta” de las mercaderías, se ha dicho que ello refiere a la posibilidad de separar o no la compra de los bienes importados del hecho de su pago, de manera que el vendedor pueda rehusar el negocio si no se abona un canon o licencia, o que el comprador tenga prohibido adquirir o importar las mercaderías objeto de valoración, legal y definitivamente, si no paga aquellos (cfr. Comité Técnico de Valoración, Documento de Información, Bruselas, 10/12/1996).

En efecto, el Acuerdo prevé que el pago como condición de venta se pueda realizar en forma directa (cuando las regalías se pagan al vendedor) o en forma indirecta (cuando se pagan a un tercero por indicación de aquél). En caso de ajuste por aplicación de este último supuesto, no resulta indispensable que exista una vinculación -en el sentido del artículo 15 del Acuerdo- entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, sino que basta con que exista un acuerdo entre ambos en virtud del cual el primero no pueda vender las mercaderías si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual.

Que, en definitiva, sólo puede establecer una condición de venta el propio vendedor, o una persona vinculada a él o que haya acordado con él algo al respecto; de lo contrario, cuando el vendedor no sea el otorgante de la licencia, lo que habría son dos contratos separados, y el pago del canon no sería un pago indirecto al vendedor en el sentido del artículo 8° (cfr. Lascano, Juan Carlos, *El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 233).

Que, en otro orden de ideas, también se admite que si el licenciante ejerciera un control directo o indirecto sobre el fabricante, que hiciera suponer que entre ellos existe vinculación en el sentido del artículo 15 del Acuerdo, el pago también podría considerarse una condición de venta (v. Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración, y CSJN F.28.XLVII “Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c/ DGA”, sent. del 21/10/14).

Que en los informes presentados por la recurrente emitidos por las firmas “Marvel USA”, “MGA”, “CRIS MORENA GROUP MEDIOS Y CONTENIDOS PROD. S.A.”, “THE WALT DISNEY COMPANY”,

“STRAUCH SERGIO”, “DREAMWORKS” y “WARNER BROS.” se indica que las mercaderías en trato no se encontraban condicionadas al pago de regalías por parte de “WABRO S.A.” y que los cánones que “WABRO S.A.” debía pagar a ellas no constituyen condición para la venta de las referidas mercaderías.

Que la recurrente acompañó como prueba documental a las actuaciones administrativas certificaciones contables de los balances contables de la firma “WABRO S.A.” por los períodos de 2003, 2004, y 2005 (v. fs. 73/85, fs. 86/98 y fs. 99/110 de las act. adm.). A su vez, a fs. 206/279 ref. de las act. adm. adjunta copias de los Estados de Situación Patrimonial, el Estado de Resultados, el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, Cuadros, Anexos e información complementaria de los ejercicios 2002 al 2006.

Que la Sala IV de la CNACAF en la causa “Nestlé Argentina SA c/DGA s/rec de apelación” Expte. Nro 8106/2018, sent. del 10/05/2018 sostuvo que en el Considerando 6º) que *“... para que el canon, derecho o regalía guarde relación con las mercaderías importadas, y no con cuestiones ajenas a su provisión, se ha dicho que el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, y que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona. Además, la relación debe poder determinarse mediante datos objetivos y cuantificables, de forma tal que, en caso de importación de partes o de un ingrediente constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta puede estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (confr Sala III, causa “Neumáticos Goodyear SA c/ DGA”, sent. del 30/04/01, que confirmó un ajuste practicado porque pudo determinarse que los insumos importados para la fabricación de neumáticos, provistos por la casa matriz del productor y otras empresas vinculadas, representaban el 90% del producto terminado)”*.

“Para resolver éste y otro tipo de inconvenientes, la legislación europea prevé que las regalías pagadas por el derecho a utilizar una marca de fábrica o de comercio únicamente se adicionen al valor de transacción cuando pueda comprobarse, en forma simultánea, que: a) las regalías afectan a las mercaderías revendidas en el mismo estado en que se importaron o después de ser objeto de una operación sencilla, de modo que pueda cuantificarse sin dificultad el importe correspondiente a las mercaderías importadas; b) las mercaderías se comercializan con la marca por la que se paga el canon, colocada antes o después de la importación; c) el comprador no goza de libertad para adquirir esas mercaderías a otros proveedores no vinculados al vendedor. Es decir que, una hipótesis clara de ausencia de relación se presenta cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor (...).”

Que asimismo la Sala V de la Excma. CNACAF, en una causa similar a la presente, caratulada “ZARA ARGENTINA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” Expte. Nro. 39791/2019, sent. del 26/09/2019, confirmó lo resuelto por esta Sala -en otra composición- en cuanto dispuso revocar la resolución aduanera por la que se había confirmado un cargo por el ajuste de valor efectuado por la Aduana en análogos términos que los involucrados en la causa. Para así resolver tuvo en consideración que *“(IV)...de conformidad con lo establecido en la Nota interpretativa del artículo 8, párrafo 1, inciso c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, no corresponde ajustar el valor de las mercaderías importadas ya que no existen “...datos objetivos respecto de los incrementos que deban realizarse”. Ello, ya que el importe del canon no se basa únicamente en relación con las mercaderías importadas en autos ya que la aplicación del porcentual fijado en el contrato para el pago de las referidas regalías lo fue respecto del resultado positivo de las ventas (es decir calculado sobre las ganancias que percibe la empresa) de modo que resulta imposible (o bien se advierte de gran dificultad) la cuantificación de la medida de ganancia que reporta la venta exclusivamente de las mercaderías importadas y, por ende, el monto que debería ser adicionado como ajuste a las operaciones que se investigaron en autos”*.

“En consecuencia, la medida de ajuste pretendida por el Fisco no puede ser convalidada ya que se fundó en estimaciones, apreciaciones y presunciones que no resultan suficientes en los términos requeridos por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y sus Notas Interpretativas”.

“Por todo lo expuesto, no se advierte que las conclusiones del Tribunal Fiscal se aparten de las pruebas agregadas a la causa y de los hechos constatados en autos, de modo que, tal como concluyó el Tribunal a quo el ajuste pretendido no puede ser convalidado ya que no se corrobora que el canon que pretende ser adicionado se relacione únicamente con las mercaderías importadas y, tal como se expuso, su cuantificación no solo resulta dificultosa si no que no fue debidamente justificada por el servicio aduanero al tiempo de practicar el ajuste ni al momento de apelar ante esta instancia”.

“En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Cámara en diversas causas en las que se examinaron planteos análogos al de la presente. Entre aquellas corresponde citar la resuelta por la Sala III “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 55.452/2014, del 28 de abril de 2015, por la Sala IV en la causa “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 10.056/2015, del 15 de septiembre de 2015 y por esta Sala V en las causas “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 75.652/2014, del 6 de marzo de 2014 y “World Sport S.R.L. c/DGA s/recurso directo”, expediente n° 30.793/2016, del 5 de julio de 2016. En ellas, tampoco se consideró válido el ajuste pretendido sobre las mercaderías importadas, en la medida en que el canon era calculado respecto del producido de las ventas dentro del territorio convenido y por el uso de la marca, con independencia de si se trataba de mercaderías de origen extranjero o nacional, provistas por firmas pertenecientes al grupo o ajenas a él”.

X.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que no han sido agregadas a las actuaciones administrativas los despachos de importación objeto de ajuste, como así tampoco las constancias del Sistema Oracle Discoverer y de ExiPro de Nosis en las que la Aduana pretende fundarlo.

XI.- Que, en definitiva, teniendo en consideración que en la causa no se encuentra acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para que proceda el incremento de los valores declarados por la firma “WABRO S.A.”, no cabe más que desestimar los ajustes practicados por la Aduana y, por ende, los cargos formulados.

Que, por todo lo expuesto, corresponde revocar los ajustes de valor efectuados por el Fisco Nacional, toda vez que los mismos no se encuentran suficientemente fundados y la resolución apelada, con costas.

Por lo expuesto, **voto por:**

1.- Revocar la Resolución DE PRLA Nro. 843/2017 dictada en la Actuación SIGEA N° 13803-55-2006 y, por ende, los cargos Nros. 1321/07, 1324/07, y 1325/07

2.- Imponer las costas a la demandada (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Sarquis agregando que, como señalara en el precedente “World Sport S.R.L.” del 21/3/14 y “DITOYS S.A.” del 14/9/18 (entre otros) que resulta necesario comprobar con el grado de certeza que exige la confirmación de una condena (y más allá de toda duda razonable), la existencia del efectivo pago de regalías acordadas con el licenciante como una “condición de venta” para presumir la existencia de un canon a abonar.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente el relato de los hechos reseñado en el voto del vocal preopinante (Considerandos I y II).

II.- Como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, debo dilucidar si la resolución apelada, en cuanto rechaza la impugnación del cargo formulado por el servicio aduanero, se ajusta a derecho. A tales fines he de considerar que, según el servicio aduanero, las importaciones documentadas por el actor durante el período 2003-2005 debían (y fueron) ajustadas en los términos del art. 8 apart. 1 inc. c) del Acuerdo para la Aplicación del Art. VII del GATT (“Acuerdo”). En efecto, según la Aduana, el pago de regalías sería una condición de venta porque WABRO no podría vender los productos bajo licencia en el mercado local sin abonar dichas regalías. Sin embargo, el recurrente insistió en que el pago de cánones o regalías es una obligación derivada únicamente del uso de la marca y no de la compraventa de las mercaderías.

III.- Mi colega preopinante entiende que en la causa no se encuentran acreditados el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Acuerdo de Valor para que proceda el incremento de las bases imponibles de las importaciones documentadas por WABRO y vota por la revocación de los cargos notificados por el servicio aduanero con costas.

Sin embargo, no puedo coincidir con dicha opinión por las razones que expongo en los Considerandos que siguen.

IV.- Conforme surge de las actuaciones administrativas, la Aduana formuló y **notificó el día 6/11/2007** (fs. 143), los **cargos 1321/07** (fs. 129 y 132), **1324,07** (fs. 130 y 133) y **1325/07** (fs. 131, 134/135) (“Cargos”) reclamándole a la actora una diferencia de tributos sobre los despachos de importación definitiva cuyas planillas obran agregadas a fs. 132/135 de las actuaciones administrativas. A través de las aludidas destinaciones, el actor documentó la importación definitiva de distintas mercaderías correspondientes a las marcas descriptas en los contratos/marcas enumerados a fs. 116 de las actuaciones administrativas: Barbie, Spiderman Classic y Spiderman 3, Bratz, Floricienta y Chiquititas, Power Rangers, Toy Story, The Incredibles, Princess, Witch, High School Musical, Cars, Sapó Pepe, Shrek, Bee Movie y Harry Potter.

Aplicando lo indicado por el servicio aduanero en la Nota N° 714 (DV EMVI) del 19/10/2007 (“Nota 714”), los Cargos fueron consecuencia del estudio de valor que aquél le inició al actor con el objeto de determinar si las regalías devengadas *“deben adicionarse a los valores FOB de importación de las mercaderías con las cuales se relacionan”*.

A fs. 119/120 de las mismas actuaciones, el servicio aduanero entendió *“... razonable que, en las destinaciones de importación objeto de estudio, se haga repercutir sobre el Valor de Transacción de las mismas, el monto proporcional de las regalías devengadas, entendiendo que con este incremento, se arribaría de manera correcta, al Valor en Aduana de las mercaderías que generaron dichas regalías”*.

En la Nota 714 también se describió la fórmula aplicada y se determinaron los porcentajes de ajuste en el 47,5923% para el año 2003, 23,7715% para el año 2004 y 50,0105% para el año 2005. Dicho porcentaje se aplicó a las destinaciones de fs. 132/135 arrojando las diferencias tributarias determinadas a fs. 129/131 luego notificadas a fs. 143 de las aludidas actuaciones administrativas.

Luego a través de la Nota 745/07 (DV EMVI) del 24/10/2007 (“Nota 745”), el servicio aduanero concluyó que las regalías: 1.- no estaban incluidas en el precio de los productos licenciados importados; 2.- constituían una

condición de venta de los productos licenciados importados pues “*el fabricante exportador solo pudo aceptar la fabricación del producto licenciado y por ende establecer un precio que no incluya regalía, porque el importador argentino, debió asegurarle, que estaba autorizado a fabricar y comercializar los productos licenciados y que asumiría los costos por regalías que (se) dicha autorización implica*”; y, 3.- se encontraban relacionadas con los productos licenciados importados.

Una vez confeccionados y notificados los Cargos, la importadora decidió interponer recurso de impugnación, cuyo procedimiento sustanció el servicio aduanero, ordenando producir la pericial contable ofrecida por el recurrente en su escrito de impugnación. Así, el perito contador Gabriel Lidosvski produjo la pericia contable que se agregó a fs. 291/293.

A raíz de la aludida sustanciación, se solicitó a la División Empresas Vinculadas elaborar el informe técnico de su competencia teniendo en cuenta los argumentos expuestos en el escrito de impugnación y la prueba agregada. A raíz de este pedido obrante a fs. 294 de las actuaciones administrativas, la División Empresas Vinculadas formuló la Nota 65 (DV EMVI) de fecha 30/05/2016 (“Nota 65”), que en lo sustancial: 1) citó textualmente el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo de Valor y la parte pertinente de la Nota Interpretativa al art. 8 que indica que los cánones y derechos de licencia comprenden a los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derecho de autor; 2) indicó que los pagos directos e indirectos a los que se refiere el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo permiten estas posibilidades: a) que el canon se pague directamente como consecuencia de una estipulación del contrato de venta; o, b) que se pague indirectamente como consecuencia de una obligación que surja de otra fuente, como por ejemplo de un contrato de licencia distinto del de venta; 3) mencionó que debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción ya que la práctica indica que generalmente la obligación de pagar un canon, surge de un contrato de licencia que obra por separado, sin que ninguno de ambos contratos -ni el de venta ni el de licencia- haga referencia al otro; 4) reseñó la opinión de la doctrina sobre lo que se considera “condición de venta” coincidiendo con Glashoff y Sherman en el sentido de que la expresión “condición de venta” no tiene un significado único y claro que se pueda aplicar automáticamente a los distintos casos de la vida mercantil y que siempre el pago del canon o de un derecho de licencia es “*una condición de venta si, de no mediar el pago de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido al precio acordado*”. Al mismo tiempo, (a fs. 302) citó la opinión doctrinaria del Dr. Zolezzi destacando palabras del autor en el sentido de que la condición de venta debe buscarse en la interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible; 5) describió el núcleo del debate impugnativo indicando que a su criterio el licenciante ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante, suficiente para que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación: así detalló los elementos que a su juicio deben considerarse para determinar dicho control, dividiéndolos entre aquellos que son concernientes a los productos, al fabricante y al control real por el licenciante; 6) se explayó sobre la condición distintiva de la marca y su contenido económico; e, 7) indicó que los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias correspondientes a los Cargos fueron determinados en pesos conforme cuadro obrante a fs. 312 de las actuaciones administrativas, con base en las liquidaciones obrantes a fs. 295/298 de estas.

La Nota 65 fue ratificada por la Nota 93 (DV EMVI) de fecha 06/06/2006 (“Nota 93”), con lo cual y, en definitiva, la Aduana ratificó su posición entendiendo que las regalías abonadas por el actor implicaron una condición de venta, en el entendimiento de que “*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 al precio finalmente acordado*”, el resaltado es de la transcripción.

V.- En estas circunstancias, la cuestión principal que se plantea es si la interpretación del Fisco es correcta al sostener que el grado de control que los licenciantes (las empresas que otorgan las licencias) ejercen sobre las

mercaderías importadas por WABRO es crucial para determinar que el pago del canon (o regalías) constituye una "condición de venta" de dichas mercaderías, conforme al Acuerdo. Cabe destacar que el acto administrativo impugnado no se fundamenta simplemente en el hecho de que WABRO no podría comercializar las mercaderías importadas sin pagar las regalías, sino en que la relación entre ese pago y la importación radica en los controles que las licenciadas ejercen sobre la fabricación/comercialización de los productos.

Al respecto, ninguna duda cabe que por regla general la valoración en Aduana de mercaderías importadas debe realizarse de conformidad con el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación (arts. 1, 8 y 15 del Acuerdo y sus notas interpretativas). Esta situación se mantiene siempre que se cumplan ciertas condiciones. Estas son, entre otras: que el precio no esté condicionado por algo que no se pueda medir en relación con las mercaderías; que no haya una parte del dinero de la reventa que regrese al vendedor, a menos que se pueda ajustar conforme al artículo 8 del acuerdo; y que no exista una relación cercana entre el comprador y el vendedor, o que, si existe, el precio sea aceptable para efectos aduaneros.

Precisamente, el artículo 8 del Acuerdo es relevante aquí porque establece que, para calcular el valor en Aduana, además del precio que se pagó por las mercaderías, se deben añadir ciertos costos adicionales. En particular, menciona que deben sumarse los cánones y derechos de licencia (como regalías) que el comprador tenga que pagar, directa o indirectamente, como una condición para poder comprar esas mercaderías. Esto aplica siempre que esos pagos no estén ya incluidos en el precio que se pagó o se va a pagar.

Como puede advertirse, la cuestión sería mucho más simple si solo se tratara de examinar si era posible importar sin tener un contrato de licencia que incluyera el pago de regalías. Sin embargo, el problema cambia radicalmente si se interpreta que la "condición de venta" no solo existe cuando se establece explícitamente en el contrato, ya que eso sería fácil de evitar. Más bien, la "condición de venta" podría existir en los hechos cuando, en la práctica, la importación no se llevaría a cabo sin un contrato de licencia que incluya el pago de regalías, aunque no se mencione de manera explícita.

En ese orden de ideas, encuentro que el método de la supresión hipotética es una técnica de análisis adecuada para discernir la cuestión. Consiste en eliminar hipotéticamente una cláusula o un factor para analizar si el resultado del negocio jurídico o la interpretación legal sigue siendo el mismo. Si, al eliminar esa cláusula o factor, el resultado cambia de manera significativa, entonces se puede concluir que dicho elemento es esencial o determinante.

Precisamente, aplicando este método al caso planteado, cabe preguntarse si se eliminasen los contratos de licencia (es decir, los contratos que establecen el pago de regalías), WABRO aún podría importar y comercializar las mercaderías sin esos contratos. Desde esa perspectiva, si la respuesta es negativa, es decir, que sin los contratos de licencia la importación no hubiera podido realizarse, entonces bien podría colegirse que las regalías formarían parte esencial de la transacción porque sin ellas no se podría llevar a cabo la operación comercial.

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

No me escapa que esta consideración podría ser objeto de reproche por aquellos partidarios de una interpretación literal de la norma que meramente tome exclusivamente el significado claro y directo de las palabras utilizadas en un texto legal. Sin embargo, como advierte Lawrence Solum (Solum, Lawrence B. "The Fixation Thesis: The Role of Historical Fact in Original Meaning." *Notre Dame Law Review* 91, no. 1 (2015): 1-60, uno de los teóricos contemporáneos más influyentes en el ámbito de la interpretación legal, este enfoque no debe tomarse de manera aislada o desconectada del contexto más amplio y de los principios subyacentes del ordenamiento jurídico. Solum argumenta que, si bien la literalidad es un punto de partida importante para cualquier interpretación normativa, no puede ni debe ser el único criterio a considerar. Las palabras y frases en una norma legal no existen en un vacío, sino dentro de un sistema jurídico que tiene como base ciertos principios fundamentales, como la justicia, la coherencia, la equidad y el respeto por los derechos fundamentales. Por tanto, una interpretación literal que ignore este contexto corre el riesgo de generar resultados absurdos o injustos, contrarios al espíritu de la ley y a los valores que informan al sistema jurídico. De acuerdo con Solum, la interpretación contextual proporciona una manera de entender cómo las palabras adquieren significado dentro de un marco más amplio, que incluye no solo el texto, sino también los propósitos de la norma, los antecedentes históricos y las prácticas sociales a las que se aplica. Es decir, una norma debe interpretarse no solo en función de su texto, sino también teniendo en cuenta los principios constitucionales y las finalidades que el legislador pretendía alcanzar al redactarla. Además, Solum sostiene que la interpretación literal debe complementarse con los principios de coherencia jurídica y de interpretación sistemática, donde la norma se lee en conjunto con el resto del ordenamiento jurídico. Esto garantiza que no haya contradicciones internas ni resultados que distorsionen el equilibrio normativo.

Lo que se menciona el destacado jurista norteamericano, Lawrence Solum, sobre la interpretación contextual y el análisis más allá de la literalidad de la norma, ya estaba presente en las reglas de interpretación de los sabios de la Torá. Estas reglas no deben verse únicamente como parte de una perspectiva religiosa, sino como un acervo cultural universal que ha contribuido significativamente al entendimiento y aplicación de las leyes. La capacidad de los sabios de la Torá para interpretar el texto normativo de manera que refleje no solo su literalidad, sino también su espíritu y propósito, ha sido fundamental para su sobrevivencia y adaptación a lo largo de los siglos. El enfoque de la Halajá^[1] que incluye la interpretación contextual y la aplicación de principios subyacentes a las normas, ha permitido que el pueblo judío sea el único pueblo de la antigüedad que ha perdurado hasta nuestros días bajo un marco normativo coherente. Este hecho no es solo un testimonio de éxito cultural, sino también un caso paradigmático de cómo una comprensión profunda de las leyes puede garantizar la continuidad de un sistema jurídico, social y cultural en el tiempo.

Justamente, este ejemplo es especialmente relevante en la discusión jurídica contemporánea, pues demuestra que las leyes, para ser verdaderamente efectivas y duraderas, no pueden ser aplicadas de manera rígida o descontextualizada. En lugar de eso, deben interpretarse con una comprensión profunda de los valores y principios subyacentes que informan al sistema jurídico, lo que, en última instancia, refleja un éxito notable en términos de longevidad y coherencia normativa. En el caso de la Halajá, por ejemplo, la prohibición de mezclar carne y leche proviene de la Torá, que literalmente prohíbe "cocer el cabrito en la leche de su madre" (Éxodo 23:19, Éxodo 34:26, Deuteronomio 14:21). Una interpretación estrictamente literal de esta prescripción podría llevar a la conclusión de que solo está prohibido cocinar juntos a un cabrito y la leche de su madre, dejando fuera otros tipos de carne o productos lácteos, especialmente aquellos que no encajan en esa descripción precisa, como el pollo. De hecho, el texto bíblico no menciona específicamente al ave, y, por lo tanto, no habría, desde la literalidad del texto, una prohibición explícita de consumir pollo con leche. Sin embargo, la tradición rabínica desarrolló un enfoque interpretativo más amplio, basado en la misión de preservar y proteger los valores subyacentes que la norma busca promover. Los sabios rabínicos, aplicando un principio más general, extendieron

la prohibición a todas las carnes, incluidas las aves. Esto responde a un principio más amplio de evitar la confusión entre diferentes tipos de carne, protegiendo el espíritu de la ley.

En efecto, una interpretación adecuada requiere considerar no solo el significado literal de las palabras, sino también el contexto más amplio, que incluye el propósito de la norma y las implicancias prácticas de su aplicación.

En relación con las leyes impositivas, la Corte ha señalado que no deben interpretarse con el sentido más restringido posible que el texto permita, sino de una manera que asegure que se cumpla su propósito conforme a los principios de una interpretación razonable y prudente. Esto significa que el sentido legal puede derivarse no solo de la literalidad de la norma, sino también del propósito inequívoco que subyace a ella y de su implicancia necesaria. Este criterio ha sido reafirmado en precedentes como Fallos: 296:253 y en otros casos, que destacan la importancia de no limitarse a una interpretación estrecha del texto legal cuando el espíritu de la ley exige una visión más amplia.

En ese sentido, es evidente que el espíritu y propósito del Acuerdo Aduanero del GATT al incluir el pago de las regalías en la base de imposición cuando opera la "condición de venta" se centra en garantizar una valoración justa y precisa de las mercaderías importadas para efectos aduaneros. Este enfoque busca reflejar el valor real de las mercaderías en el comercio internacional, asegurando que los derechos de aduana sean calculados sobre una base completa que incluya todos los costos relevantes relacionados con la transacción comercial.

VI.- En esa inteligencia del asunto, proseguiré el análisis de la cuestión planteada a la luz de la prueba documental e informativa ofrecida por el actor. Ello por cuanto es necesario realizar varias aclaraciones a los fines de determinar con exactitud cuál es la procedente en relación con el planteo de autos ya que, a mi juicio, muchas de las probanzas ofrecidas por el recurrente no resultan conducentes para resolverlo y noto que existe un exceso probatorio relacionado con extremos que no tienen ninguna relación con estas actuaciones y que en modo algún actuarán como factor distractor de lo que estoy llamado a resolver.

Este análisis no va a estar (ni puede estar) desvinculado de los antecedentes administrativos que dieron origen al cargo bajo estudio.

En efecto, a través de la Nota 714, la Aduana concluyó la investigación de valor que realizó sobre las importaciones del recurrente registradas durante el período 2003/2005. A fines de fundamentar su proceder, en los capítulos III y V de la aludida nota, el servicio aduanero se refirió a los contratos suscriptos y a la circunstancia de que *“da por entendido que el vendedor fabricante del exterior, debe condicionar la fabricación del producto licenciado, al hecho de que el importador, cuente con autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica”*. De la nómina de licenciantes/marcas consignadas por el servicio aduanero en la Nota 714 da cuenta el cuadro que luce a continuación:

Licenciantes consignados por el servicio aduanero	Marcas consignadas por el servicio aduanero
Mattel Argentina S.A.	Barbie

Marvel USA	Spiderman Classic y Spiderman 3
MGA	Bratz
Cris Morena Group Medios y Contenidos Prod. S.A.	Floricienta y Chiquititas
The Walt Disney Company	Power Rangers Toy Story The Incredibles Princess Witch High School Musical Cars
Strauch Sergio	Sapo Pepe
Dreamworks	Shrek, Bee Movie
Warner Bros	Harry Potter

Al tiempo de apelar ante este Tribunal, el actor ofreció como prueba las actuaciones administrativas que son las mismas que fueron acompañadas por la representación del Fisco Nacional al momento de contestar el traslado (13803-55-2006). Este último también acompañó el expediente 13803-55-2006/1 que es el alcance que se formó como consecuencia de la notificación de los Cargos y en cuyo marco se sustanció la impugnación. En adición debo señalar que la representación fiscal acompañó, además, los expedientes 13289-7991-2017 y 13803-55/2006/3 (a través del primero el actor comunicó a la Aduana la apelación ante este Tribunal y a través del segundo, acompañó el formulario F4).

Es del caso destacar que el expediente 13803-55-2006 se inició con la Nota 536/06 (R1-2) en virtud de la cual se dispuso el pase a la División Empresas Vinculadas para que analizara un despacho de importación registrado por el actor en relación con la marca Spiderman.

Como consecuencia de esta derivación, la División Empresas Vinculadas notificó al actor la Nota 130/07 en virtud de la cual le solicitó, entre otros, todos los contratos por los que se hubieran devengado o pagado regalías para el período 2002/2005 y los estados contables correspondientes a dicho período.

Lo anterior evidencia que todo el trámite administrativo que dio origen a la Nota 714, la Nota 745, la Nota 65, la Nota 93, la liquidación y notificación de los Cargos y su impugnación ocurrió bajo el 13803-55-2006 ofrecido como prueba y también bajo su alcance 13803-55-2006/1, el cual contiene distintos actos procesales del actor y del servicio aduanero, con lo cual no es posible aventurar que el recurrente desconocía su contenido.

Sin embargo, según el aquí recurrente, las actuaciones administrativas ofrecidas como prueba: “*contienen las notas DV EMVI 714/07, 745/07, 65/16 y 93/16, los contratos de licencia bajo análisis y los DI involucrados en el período temporal 2003-2005 junto con la documentación complementaria (facturas comerciales con datos proveedores, conocimientos de embarque); ello bajo apercibimiento de tener por reconocidos todos los hechos mencionados anteriormente en caso de que no aporte la documentación detallada*”.

Sin embargo, voy a detenerme en esta afirmación genérica del actor y analizarla en forma detenida. Coincido con el actor en el sentido de que las notas que refirió en el capítulo Prueba del escrito de inicio están agregadas en las actuaciones administrativas: la Nota 714 a fs. 115/120, la Nota 745 a fs. 121/122, la Nota 65 a fs. 299/312 y la Nota 93 a fs. 313/314. No obstante, allí cesan las coincidencias. Los “*DI involucrados en el período temporal 2003-2005 junto con la documentación complementaria (facturas comerciales con datos proveedores, conocimientos de embarque)*”, no se encuentran agregados en las actuaciones administrativas ni nunca lo estuvieron; tampoco fueron provistos por el actor y su ausencia no es una omisión atribuible al Fisco. Es más, puede resultar una verdad de Perogrullo pero la carga procesal de acompañar la prueba de la que intenta valerse para sostener su posición le pertenece al recurrente y la supuesta falta de agregación por parte del Fisco no puede conmovir este principio máxime cuando el despliegue probatorio es a cargo de la parte. Y digo supuesta falta porque como señalé, la omisión que pretende endilgarle el actor al Fisco no fue tal. Por lo tanto, el actor ofreció como prueba unas actuaciones administrativas que nunca iban a contener ni los despachos o las facturas comerciales o los datos de los proveedores. Y –reitero-, tampoco dichos elementos fueron agregados como prueba documental en su poder.

Con relación a los llamados contratos que según el actor se encuentran en las actuaciones administrativas, seguiré, para mayor claridad argumental, el orden del cuadro que antecede ya que en este aspecto son varias las cuestiones que he de considerar.

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marca consignada por el servicio aduanero
Mattel Argentina S.A.	Barbie

Según el resumen efectuado por la Aduana a fs. 14, para la marca Barbie, existieron dos contratos: uno el identificado con el número 16742 con fecha de vencimiento el 31/12/2005 y otro el 20746 con fecha de vencimiento el 31/12/2007.

Sin embargo, cuando analizo los documentos obrantes a fs. 18 y 19 de las actuaciones administrativas, encuentro que lo que se encuentra agregado son dos notas en copia de fecha 26/03/2007 y 4/10/2004, firmadas por Mattel Argentina S.A. en virtud de las cuales este último certificó que WABRO: (i) fue licenciataria de Mattel Europa desde el 01/01/2006 hasta el 31/12/2007 en base al contrato #20746; y, (ii) fue licenciataria legal de la empresa Mattel Europa para ciertos productos relacionados con la marca Barbie hasta el 31/12/2005. **Ninguno de los contratos mencionados en las notas está incorporado en el expediente administrativo, y es claro que las**

notas no pueden considerarse como contratos. Por ende, insisto, en que aun entendiendo que no lo son, las notas tampoco ofrecen una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita un análisis adecuado.

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marcas consignadas por el servicio aduanero
Marvel USA	Spiderman Classic y Spiderman 3

Según el resumen efectuado por la Aduana a fs. 14, para la marca Spiderman Classic existieron dos contratos: uno el identificado con el número FA 04066 de fecha de vencimiento el 30/11/2005 y otro el FA 05126 de fecha de vencimiento el 31/12/2006. Con relación a la marca Spiderman 3, la Aduana señaló un contrato bajo el número SM3F0100 con fecha de vencimiento 31/05/2008.

Sin embargo, cuando analizo los documentos obrantes a fs. 15/17 de las actuaciones administrativas, encuentro que los únicos documentos que se encuentran agregados son tres notas en copia (de fecha 31/05/2005, 8/07/2005 y 28/03/2007), firmadas por terceros que dicen ser representantes de las marcas bajo análisis, y en virtud de las cuales certifican que WABRO fue licenciataria de las marcas descriptas bajo los números de contrato indicados por el servicio aduanero. **Ninguno de los contratos mencionados en las notas está incorporado en el expediente administrativo, y es claro que las notas no pueden considerarse como contratos. Y vuelvo a hacer notar que aun entendiendo que no lo son, las notas tampoco ofrecen una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita un análisis adecuado.**

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marca consignada por el servicio aduanero
MGA	Bratz

Según el resumen efectuado por la Aduana a fs. 14, para la marca Bratz existió un contrato sin número con fecha de vencimiento el 31/12/2005. Sin embargo, cuando analizo el documento obrante a fs. 20 de las actuaciones administrativas, encuentro una nota firmada por un tercero que dice ser agente exclusivo de MGA y en virtud de la cual certifica que WABRO fue licenciataria de la marca Bratz. **No obstante, no hay ningún contrato agregado en las actuaciones administrativas, y es evidente que la certificación de fs. 20 no puede considerarse como contrato. En línea con mis comentarios anteriores, y aun entendiendo que no es un contrato, la nota tampoco ofrece una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita un análisis adecuado.**

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marca consignada por el servicio aduanero
Cris Morena Group Medios y Contenidos Prod.	Floricienta y Chiquititas

S.A.	
------	--

Según el resumen de la Aduana en fojas 14, para las marcas Floricienta y Chiquititas existieron cuatro contratos para la primera y dos contratos para la segunda, con fechas de vencimiento julio de 2006 para los primeros y febrero de 2007 para los segundos. Sin embargo, al revisar los documentos de fojas 21 a 32 de las actuaciones administrativas, observo que:

1.- de fojas 21 a 24 se incluyen fotocopias parciales de un contrato entre Cris Morena Group Medios y Contenidos Producciones S.A. ("CMG-CyP") y WABRO sobre la marca Chiquititas, focalizando en dos Anexos (fojas 22/23) que describen los productos. **No obstante, es fundamental destacar que el contrato está incompleto. Salta de la primera página del contrato (fojas 21) a la novena (fojas 24), sin continuidad, y los Anexos no pueden considerarse definitivos ni los únicos. Esta falta de completitud impide comprender cómo se desarrollaron las relaciones entre las partes respecto a la marca Chiquititas, ya que no se puede determinar, ni siquiera, la fecha de suscripción, la fecha de vencimiento ni otras obligaciones esenciales del contrato.**

2.- **Con relación a la marca Floricienta ocurre exactamente lo mismo.** Los documentos parecen referirse a tres contratos (fs. 25/27, fs. 28/29 y fs. 31/31) pero las copias saltan de la primera página del contrato (fs. 25, 28 y 30) a la novena (fs. 26, 29 y 31), sin continuidad, y los Anexos no pueden considerarse definitivos ni los únicos. **Esta falta de completitud impide comprender cómo se desarrollaron las relaciones entre las partes respecto a la marca Floricienta, ya que no se puede determinar, ni siquiera, la fecha de suscripción, la fecha de vencimiento ni otras obligaciones esenciales de los contratos. Sin embargo, en lo que respecta a la marca Floricienta, ampliaré mis comentarios en el Considerando IX, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

3.- Luego a fs. 32 de las actuaciones administrativas, encuentro una nota en copia firmada por Cris Morena Group el día 2/06/2005 y en virtud de la cual certifica que WABRO fue licenciatario de la marca Floricienta para ciertos productos (paraguas y pilotos) en base a un contrato suscripto el 19/07/2004 y con vencimiento el 15/07/2005. **No obstante, no hay ningún contrato agregado en las actuaciones administrativas que cumpla con la descripción de la nota de fs. 32 y es evidente que la misma no puede considerarse ni como contrato ni como un reemplazo de este; ni siquiera contiene una descripción de las relaciones entre las partes. Sin embargo, en lo que respecta a la marca Floricienta, ampliaré mis comentarios en el Considerando IX, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marcas consignadas por el servicio aduanero
The Walt Disney Company	Power Rangers Toy Story The Incredibles Princess

	Witch
	High School Musical
	Cars

El tema de este licenciante me obliga a realizar mayores aclaraciones:

1.- El servicio aduanero consignó que el licenciante de las marcas Power Rangers, Toy Story, The Incredibles, Princess, Witch, High School Musical y Cars fue The Walt Disney Company, **pero en realidad, el licenciatario fue Disney Consumer Products America Inc. (Disney)**. The Walt Disney Company, tal como lo aclara el actor a fs. 98 vta., fue el licenciante de la propiedad intelectual de Marvel Caracteres B.V., pero no de las marcas Power Rangers, Toy Story, The Incredibles, Princess, Witch, High School Musical y Cars.

2.- El contrato que el servicio aduanero identificó como 3561 no se encuentra agregado a las actuaciones administrativas. Lo único que encuentro en relación con el aludido contrato es la copia de una nota de fecha 8/1/2004 firmada por el Sr. Gustavo Rudaeff, quien no aclara a quien representa, pero certifica que WABRO fue licenciatario legal de Disney en relación con la marca Power Rangers. Entonces, **no hay ningún contrato agregado en las actuaciones administrativas que cumpla con la descripción de la nota de fs. 33 y es claro que la nota no puede considerarse como contrato. Y reitero que, aun entendiendo que no lo es, la nota tampoco ofrece una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita un análisis adecuado. Sin embargo, en lo que respecta a la licenciante Disney, ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

2.- El contrato que el servicio aduanero identificó como 04971 no se encuentra agregado completo a las actuaciones administrativas. La constancia de fs. 34 solo se refiere al significado de los términos del contrato y salta directamente al Anexo 1 al contrato fs. 35/38) que explicó las marcas licenciadas (Power Rangers, Los Increíbles y Toy Story y más allá) el plazo contractual y los artículos y sets comprendidos en la licencia y el período de pago de estas. Insisto, en líneas con antecedentes similares que esta **falta de completitud impide comprender cómo se desarrollaron las relaciones entre las partes respecto a las marcas Power Rangers, Los Increíbles y Toy Story y más allá ya que no se pueden determinar obligaciones esenciales de los contratos. Sin embargo, en lo que respecta a la licenciante Disney ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

3.- A fs. 39 se agregó una nota en copia, de fecha 31/05/2005, firmada por un representante de The Walt Disney Company Argentina indicando que WABRO fue licenciatario legal de Disney para paraguas y pilotos de las marcas Toy Story y Power Rangers. **Sin embargo, no hace referencia a ningún contrato y es evidente que la misma no puede considerarse un contrato. Insisto que aun entendiendo que no lo es, la nota tampoco ofrece una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita un análisis adecuado. Sin embargo, en lo que respecta a la licenciante Disney, ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

4.- El contrato identificado por el servicio aduanero como 061849 en realidad es una propuesta irrevocable para formalizar la licencia entre WABRO y Disney. Esta propuesta, como se menciona en el punto B (fs. 40 de las actuaciones administrativas), incluye términos y condiciones generales que nunca fueron presentados por el actor. Es decir, según el punto B, de aceptarse la propuesta por parte de Disney, el contrato completo estaría conformado tanto por la propuesta obrante a fs. 40/47 como por los términos y condiciones generales. Sin

embargo, como el actor no presentó estos últimos, **las copias agregadas a fs. 40/47 no pueden considerarse el contrato 061849 entre las partes.**

Más allá de esta observación, el Anexo 1 a la propuesta contiene cierta información sobre las regalías, artículos y sets autorizados, el material licenciado (Los increíbles, Power Rangers, Princesas de Disney, Toy Story y más allá y Witch), período contractual y aspectos operativos relacionados con el cobro de la regalía. **Sin embargo, en lo que respecta a la licenciante Disney, ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

5.- A fs. 48 obra agregada una nota emitida por Disney el 4/04/2006 en virtud de la cual se indicó que WABRO fue licenciatario legal de Disney para una serie de artículos que utilizan la marca Cars. **Sin embargo, no hace referencia a ningún contrato y es evidente que la misma no puede considerarse un contrato. Por lo tanto, y aun entendiendo que no lo es, reitero que la nota tampoco ofrece una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita un análisis adecuado. No obstante, en lo que respecta a la licenciante Disney, ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

6.- A fs. 49 obra agregada una nota emitida por The Walt Disney Company el 13/10//2006 en virtud de la cual se indicó que WABRO fue licenciatario legal de Disney para una serie de artículos sin indicar la propiedad intelectual a la que se refieren, pero aludiendo al contrato identificado con el número 051555. **Sin embargo, no hay ningún contrato agregado en las actuaciones administrativas y es evidente que la nota no puede considerarse como tal. Además, incluso si no se tratara de un contrato, insisto en que tampoco ofrece una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita su análisis adecuado. No obstante, en lo que respecta a la licenciante Disney, ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

7.- El contrato identificado por el servicio aduanero como 051373 en realidad es una propuesta irrevocable para formalizar la licencia entre WABRO y Disney. Esta propuesta, como se menciona en el punto B (fs. 50 de las actuaciones administrativas), incluye términos y condiciones generales que nunca fueron presentados por el actor. Es decir, según el punto B, de aceptarse la propuesta por parte de Disney, el contrato completo estaría conformado tanto por la propuesta obrante a fs. 50/51 como por los términos y condiciones generales. Sin embargo, como el actor no presentó estos últimos, **las copias agregadas a fs. 50/51 no pueden considerarse el contrato 051373 entre las partes.**

Más allá de esta observación, el Anexo 1 a la propuesta contiene cierta información sobre las regalías, artículos y sets autorizados, el material licenciado (Los increíbles, Power Rangers, Princesas de Disney, Toy Story y más allá y Witch), período contractual y aspectos operativos relacionados con el cobro de la regalía. **Sin embargo, en lo que respecta a la licenciante Disney, ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

8.- El contrato identificado por el servicio aduanero como 062031 en realidad es una propuesta irrevocable para formalizar la licencia entre WABRO y Disney. Esta propuesta, como se menciona en el punto B (fs. 52 de las actuaciones administrativas), incluye términos y condiciones generales que nunca fueron presentados por el actor. Es decir, según el punto B, el contrato, de aceptarse la propuesta por parte de Disney, estaría conformado tanto por la propuesta obrante a fs. 52/53 como por los términos y condiciones generales, ambos documentos constituirían el contrato completo. Sin embargo, como el actor no presentó uno de esos documentos, **las copias agregadas a fs. 52/53 no pueden considerarse el contrato 062031 entre las partes.**

Más allá de esta observación, el Anexo 1 a la propuesta contiene información sobre las regalías, artículos y sets autorizados, el material licenciado (High School Musical), período contractual y aspectos operativos relacionados con el cobro de la regalía. **Sin embargo, en lo que respecta a la licenciente Disney, ampliaré mis comentarios en el Considerando VIII, ya que serán fundamentales para la resolución de este caso.**

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marca consignada por el servicio aduanero
Strauch Sergio	Sapo Pepe

El contrato que el servicio aduanero identificó a fs. 14 no se encuentra agregado a las actuaciones administrativas. Lo único que encuentro en relación con el aludido licenciente es la copia de una nota de fecha 8/7/2005 redactada en idioma inglés y sin traducir firmada por el Sr. Gustavo Rudaeff, haciendo referencia a la marca Sapo Pepe / WABRO.

No hay ningún contrato incluido en las actuaciones administrativas, y es claro que esta nota de fs. 54 no puede considerarse como tal. Además, incluso si no se tratara de un contrato, tampoco ofrece una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita su análisis adecuado.

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marcas consignadas por el servicio aduanero
Dreamworks	Shrek, Bee Movie

El contrato que el servicio aduanero identificó como 10869 no se encuentra agregado completo a las actuaciones administrativas. Las constancias de fs. 55/57 están redactadas en idioma inglés sin traducir. De la página 1 del contrato (fs. 55) salta directamente a la página 29 y puede verse indicado en resaltador las marcas “Shrek the Third” y Bee Movie. **Esta falta de completitud y traducción al idioma español, impide comprender cómo se desarrollaron las relaciones entre las partes respecto a las marcas antes aludidas ya que no se pueden determinar obligaciones esenciales del contrato.**

Licenciante consignado por el servicio aduanero	Marca consignada por el servicio aduanero
Warner Bros	Harry Potter

El contrato que el servicio aduanero identificó como 94351-HPE4 no se encuentra agregado completo a las actuaciones administrativas. Las constancias de fs. 58/59 están redactadas en idioma inglés sin traducir. De la página 1 del contrato (fs. 58) salta directamente a la página 6 y puede verse indicado en resaltador la marca “Harry Potter and the Globet of fire”. **Esta falta de completitud y traducción al idioma español, impide**

comprender cómo se desarrollaron las relaciones entre las partes respecto a la marca antes aludida ya que no se puede determinar obligaciones esenciales del contrato.

Con relación al contrato que la Aduana identificó como 960286-HPE4, cuando analizo el documento obrante a fs. 60 de las actuaciones administrativas, encuentro una nota firmada por Warner Brons Consumer Products de fecha 8/01/2004 en virtud de la cual certifica que WABRO fue licenciatario de la marca Harry Potter. **No hay ningún contrato incluido en las actuaciones administrativas en relación con el licenciante Warner Brons, y es claro que esta nota de fs. 60 no puede considerarse como tal. Además, incluso si no se tratara de un contrato, tampoco ofrece una descripción detallada de las relaciones entre las partes que permita su análisis adecuado.**

VII.- Yendo puntualmente a la prueba informativa ofrecida por el recurrente, debo señalar que de acuerdo a lo solicitado en el punto VII) 3) a. del escrito de apelación, se solicitó el libramiento de exhorto a los siguientes licenciantes: (i) Disney Consumer Products Latin America Inc; (ii) Dreamworks Animations LLC; (iii) Marvel Characters B.V.; y, (iv) Mattel Europa B.V. La suerte de dichas pruebas fue la siguiente:

El exhorto a Disney Consumer Products Latin America Inc. fue reemplazado por la nota emitida por Disney y cuya original obra a fs. 15/18 de estas actuaciones.

El exhorto a Dreamworks Animations LLC fue desistido y reemplazado por la contestación obrante a fs. 87 vta./95vta.

El exhorto a Marvel Characters B.V., fue desistido de acuerdo con la presentación del actor de fs. 98/98vta. El actor entendió que la nota obrante a fs. 96 y emitida por la empresa The Walt Disney Company Argentina S.A., en su carácter de licenciante de la propiedad intelectual de Marvel Caracteres B.V., era suficiente a los fines de cumplir con la prueba ofrecida.

El exhorto a Mattel Europa B.V. fue desistido de acuerdo con la presentación del actor de fs. 64 proveída por este Tribunal a fs. 65.

En el punto VII) 3) b. los exhortos solicitados fueron dirigidos a los siguientes proveedores: (i) Honlion International Limited; y, (ii) Sam Panamá Trading Co. LTD. La suerte de dicha prueba fue la siguiente: El exhorto a Sam Panamá Trading Co. LTD fue desistido de acuerdo con la presentación del actor de fs. 64 proveída por este Tribunal a fs. 65. El actor entendió que la nota emitida por la empresa y obrante a fs. 62/63 era suficiente a los fines de cumplir con la prueba ofrecida. El exhorto a Honlion International Limited fue desistido de acuerdo con la presentación del actor de fs. 98. El actor entendió que la nota emitida por la empresa y obrante a fs. 80/87 era suficiente a los fines de cumplir con la prueba ofrecida. Cabe señalar que de todos los documentos se dio vista a la representación fiscal sin que se hayan registrado presentaciones a raíz de dichas vistas.

Para mejor visualización, los cuadros que siguen a continuación van a explicitar el relevamiento al que me referí en los párrafos que anteceden:

Licenciantes consignados por el servicio aduanero	Prueba informativa ofrecida por el actor y su resultado
Mattel Argentina S.A.	Mattel Europa B.V. Desistida.

Marvel USA	Marvel Characters B.V. Desistida. Suplida por nota obrante a fs. 96
MGA	No fue ofrecida prueba ni informativa ni documental en estas actuaciones ni en las actuaciones administrativas
Cris Morena Group Medios y Contenidos Prod. S.A.	No fue ofrecida prueba ni informativa ni documental en estas actuaciones ni en las actuaciones administrativas
Disney Consumer Products Latin American Inc. erróneamente consignada por el servicio aduanero como The Walt Disney Company	Disney Consumer Products Latin America Inc. Desistida. Suplida por nota obrante a fs. 15/18.
Strauch Sergio	No fue ofrecida prueba ni informativa ni documental en estas actuaciones ni en las actuaciones administrativas
Dreamworks	Dreamworks Animations LLC Desistida. Suplida por nota obrante a fs.87vta./95vta.
Warner Bros	No fue ofrecida prueba ni informativa ni documental en estas actuaciones ni en las actuaciones administrativas

Veamos ahora que ocurrió en relación a los proveedores. Como señalé, las actuaciones administrativas contienen varias planillas que identificaron a las destinaciones aduaneras sobre las que se aplicaron los ajustes determinados a través de la Nota 714. En las aludidas planillas no está identificado el proveedor que corresponde a cada operación, ni encuentro que dicha información sea relevante para aplicar el ajuste determinado por el servicio aduanero. Como detallé, al momento de apelar ante este Tribunal, el actor ofreció como prueba unas actuaciones administrativas que nunca iban a contener los despachos o las facturas comerciales o los datos de los proveedores. Asimismo, advierto que dichos elementos no fueron agregados como prueba documental en su poder. Todo esto en su conjunto permite colegir que los datos de los proveedores debieron ser aportados, habida cuenta de que no existe en autos mínima certeza de que hayan sido los proveedores de las operaciones descriptas en las planillas obrantes a fs. ___de las actuaciones administrativas. En este caso, el actor presentó pruebas sobre proveedores (Sam Panamá Trading Co. y Honlion International Limited) que no fueron previamente identificados en las planillas de las actuaciones administrativas.

En consecuencia, toda vez que no existe evidencia clara que relacione a estos proveedores con las operaciones de importación en cuestión, queda en evidencia que las pruebas ofrecidas resultan inconducentes y que además no

tienen relevancia en el contexto de la controversia.

En otras palabras, se ha introducido al debate negocios jurídicos que son absolutamente ajenos a la comprensión del acto administrativo recurrido. Y desde ya, no cabe sino colegir que la falta de pruebas que demuestren esa relación es lo que hace que las notas presentadas con relación a Sam Panamá Trading Co. y Honlion International Limited resulten inconducentes, es decir, irrelevantes para resolver la cuestión en disputa.

VIII.- Habiendo hecho un análisis exhaustivo de la prueba ofrecida por el actor y los antecedentes administrativos acompañados por el servicio aduanero, no puedo profundizar en el análisis de estos elementos sin considerar dos cuestiones adicionales. La primera de ellas relacionada con el licenciante Disney y la segunda en relación con el licenciante CMG-MyP en lo relativo a la marca Floricienta.

En efecto, en relación con al licenciante Disney y tomando como base los números de contratos aludidos por el servicio aduanero a fs. 14 de las actuaciones administrativas, observo que a pesar de que algunos de ellos no fueron presentados o fueron presentados parcialmente, tal como desarrollé in extenso en el Considerado VI, todos los contratos (identificados con los números 3561, 4971, 61849, 51555, 62031 y 51373) se encuentran incluidos en la nota emitida por Disney y cuyo original obra agregado a fs. 15/18 de estas actuaciones producto de la prueba acompañada por el actor.

Allí, Disney indicó que: WABRO debe comunicar a Disney quienes son los fabricantes y Disney debe aprobarlos en base a un procedimiento que surge del contrato, es decir de la parte del contrato que el actor decidió no acompañar, o sea los términos y condiciones generales.

Si bien la carta está presentada como el resultado del supuesto ejercicio de la libertad de WABRO en la elección del fabricante y que Disney no lo designa ni sugiere, es obvio que, así como Disney aprueba a los fabricantes también los puede rechazar con lo cual la libre elección de WABRO, encuentra en la voluntad final de Disney su limitación más contundente y la más firme evidencia de que esa libre elección no es tal.

La libertad de elección de WABRO para seleccionar un fabricante está condicionada de manera significativa. Aunque WABRO tiene la posibilidad de elegir cualquier fabricante, esta libertad está sujeta a la aprobación previa de Disney. Esto significa que, aunque WABRO pueda proponer diferentes fabricantes, la decisión final recae en la licenciante, lo que limita y anula la autonomía de WABRO.

Y en este contexto específico, resulta cuestionable afirmar que los fabricantes no tienen conocimiento de las circunstancias de los contratos entre WABRO y la licenciante si aquellos están obligados a cumplir con los International Labor Standards (“ILS”) del licenciante. La firma de estos estándares implica, al menos, un conocimiento básico de las obligaciones y requisitos impuestos por la licenciante, lo que podría contradecir la afirmación de que no están al tanto de las particularidades del contrato. Por lo tanto, aunque no tengan acceso a todos los detalles contractuales, sí existe una conexión y un conocimiento mínimo sobre las condiciones impuestas por la licenciante.

Resulta ciertamente sorprendente que el actor no se haya referido al impacto que en las relaciones entre las partes tiene el ILS al que se refirió Disney en la nota de fs. 15/18 porque justamente estos programas implican la interrelación entre el contrato de licencia y el de compraventa ya que todo fabricante aprobado por Disney está obligado a seguir las normas ILS lo cual podría incluir la realización de auditorías, el cumplimiento de estándares laborales, y la participación en procesos de monitoreo.

WABRO, como licenciataria, debe asegurarse de que el fabricante entienda y cumpla con los estándares de

Disney, y Disney podría exigir a Wabro que demuestre que el fabricante está cumpliendo con estos requisitos a través de auditorías y otros mecanismos de supervisión. Por lo tanto, aunque no sea necesario que firmen el documento como tal, los fabricantes y proveedores deben adherirse a las políticas y procedimientos descritos en el manual, lo cual podría implicar la firma de acuerdos o la aceptación de términos que reflejen su compromiso con estos estándares.

Entonces, no es posible afirmar que Disney no se involucró en la fabricación de los productos licenciados y el contenido de la Nota obrante a fs. 15/18 ratifica el control al que el servicio aduanero se refirió en la Nota 65.

Con lo cual las exigencias de Disney en torno de la aprobación de los fabricantes y la aplicación del ILS es lo que cualquier buen sujeto de negocios (art. 59 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales), haría en el marco de su responsabilidad para proteger la integridad de su marca. Si los productos finales que la llevan no cumplieren con los estándares de calidad y las normas ILS esto podría dañar la reputación de Disney.

Aunque Disney no impone directamente un fabricante desde el inicio, al restringir las opciones disponibles para WABRO, está ejerciendo un control implícito sobre la decisión final del fabricante. En otras palabras, la imposición no es directa, pero el resultado es, en términos prácticos efectivamente se trata de una imposición, y WABRO solo puede y debe trabajar con el fabricante que Disney aprueba. Además, esta decisión de Disney puede afectar directamente la capacidad de WABRO para cumplir con el contrato de licencia. La exigencia de que los fabricantes cumplan con ciertos estándares (como las ILS de Disney) antes de que puedan ser aprobados y la posibilidad de que Disney pueda rechazar a un fabricante basado en estos u otros criterios, significa que la libertad de elección de WABRO y por ende el impacto en la libertad de negociación de los términos y condiciones del contrato de compraventa, está real y significativamente limitada. Además, es razonable suponer que un programa ILS afecta significativamente el costo o la viabilidad de la producción de los productos licenciados los que, además, están sujetos a verificación de cumplimiento.

Todo esto demuestra que no existe libertad para el importador, sino que solo podrá comprar el producto si el fabricante está autorizado o cumple los requisitos establecidos por la licenciante.

Es así como, desde mi punto de vista, en el caso de Disney se dan en autos las 3 condiciones previstas por el Acuerdo en el marco del art. 8 apartado 1 inciso c) considerando que:

a) Aunque la regalía no fue incluida en el precio pagado o por pagar, es evidente que las mercaderías que contienen la propiedad intelectual fueron revendidas en el mismo estado en que fueron importadas con lo cual la relación que exige la norma en comentario no ofrece dificultad mayor. Además, la licenciante ejerció un control directo sobre aspectos cruciales del proceso de producción y comercialización. En efecto, se verificó que el contrato entre la beneficiaria de las regalías y el obligado al pago imponía la aprobación previa de los fabricantes, la supervisión de las actividades e instalaciones, así como la inspección de los libros contables y la facturación. En el mismo sentido, Disney se reservó el derecho de notificar el cese inmediato de un fabricante y exigir la entrega o destrucción de los moldes y materiales utilizados para la reproducción de su propiedad intelectual.

Todo esto, en conjunto, me permitió concluir que la autonomía de WABRO en la conducción de su operación comercial quedó condicionada tanto por el contrato de licencia como por el de compraventa, especialmente en lo que respecta a la selección de los fabricantes.

En el presente caso, el control ejercido por la licenciante no solo abarcó la selección de los fabricantes, sino que también se extendió a la supervisión de las instalaciones, la inspección de los libros contables y la capacidad de exigir la destrucción de los moldes y materiales utilizados. Estas restricciones no son meramente accesorias, sino

que constituyen un conjunto de condiciones ejercidas por Disney que limitan significativamente la autonomía de WABRO en su operatoria comercial y refuerzan el control

IX.- Con relación al contrato entre WABRO y CMG- CyP creo conveniente aclarar que tramita ante la Sala E de la 14° Nominación (Vocalía que actualmente subrogo) un recurso de apelación de igual carátula que el presente (WABRO S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación) pero bajo el número 37.884-A. Al preparar el voto de dicho expediente advertí, que corren por separado a dicho expediente las actuaciones administrativas identificadas bajo el número 13681-55-2008/1. Puntualmente a fs. ref. 6/14 de las aludidas actuaciones obra agregada la Nota N° 220/08 (DV EMVI) del 17/04/2009 (“Nota 220”).

A todo evento, considero que la forma en la que decido proceder no altera el equilibrio de las partes en el proceso y lo contrario implicaría, a mi juicio, desconocer elementales deberes de justicia y equidad.

Sentado lo que antecede, con relación a la marca Floricienta, en la Nota 220, que he tenido a la vista, se describen cuatro contratos sobre los que el ente fiscal realizó un análisis minucioso. Como el período bajo investigación es 2003/2005, solo y uno de los contratos con CMG – CyP (el identificado por el servicio aduanero como 3 a fs. 9/10 de las actuaciones 13681-55-2008/1) corresponde ser analizado, ya que tiene una vigencia contractual desde el 19/07/2004 al 15/07/2005.

Las notas características de este contrato son las siguientes (i) el licenciatario resultará el único responsable del cumplimiento de las normas que regulen la fabricación y comercialización de los artículos y deberán ser fabricados dando cumplimiento a estándares de primera calidad; (ii) los artículos así como los materiales de empaque y promoción de los mismos serán sometidos a la aprobación del licenciante con anterioridad a la fecha de lanzamiento o al momento en que los mismos sean objeto de promoción o comercialización; (iii) los artículos que no hayan sido previamente aprobados por escrito por la licenciante no podrán ser comercializados y el licenciatario deberá retirar del mercado todos aquellos que hubiera despachado a su exclusivo costo y sin perjuicio de los derechos del licenciante en razón del incumplimiento; (iv) el licenciatario, cuando lo indique el licenciante, debe entregar al primero artículos de muestra para promociones, concursos; la entrega al licenciante es sin cargo; y, (v) todos los productos que sean vendidos tienen que adecuarse en todos los aspectos a la muestra de producción aprobada por el licenciante.

Todo esto en su conjunto permite colegir en razón de las premisas previamente establecidas que se verifica la situación de excepción que permite incorporar las regalías a la base de imposición, habida cuenta de que se aprecia en los hechos un control manifiesto por parte del licenciante de la operatoria examinada que hace imposible pensar en la realización de estos actos de comercio sin conexión con el contrato que obliga al importador al pago de las regalías, aun cuando a lo largo del escrito de apelación de la actora puede advertirse una marcada intención de señalar la independencia entre los contratos (el contrato de licencia) y los contratos de compraventa internacional.

En ese sentido, téngase presente que las afirmaciones precedentes no pierden su vigor ante la pericia contable acompañada por el actor a fs. 291/293 de las actuaciones administrativas, máxime que no le corresponde al consultor técnico expedirse sobre aspectos que son ajenos a su saber profesional y que son resorte exclusivo de esta judicatura. Es que, en efecto, resulta impropio que el perito dictamine que el sindicato como responsable actuó conforme a la normativa aplicable. Efectivamente, ese informe de regalías no es más que la opinión de un profesional en ciencias económicas, respetable como todas, que confirma la existencia de regalías —algo que no está en duda— y que estas regalías se han devengado en virtud de la mercadería de los despachos de importación obrantes en los listados de fs. 132/135 cuya existencia no es controvertida entre las partes. A mayor

abundamiento indico que el resto de las manifestaciones del perito que no se reflejan en los libros o registros contables, (como su aseveración de que las regalías no constituyen una condición de venta) no son más que la opinión del citado profesional, sin ningún valor técnico o contable. Estas opiniones simplemente replican los argumentos del recurrente. En otras palabras, el perito realizó un análisis de cuestiones jurídicas que son ajenas al fondo del asunto debatido y no forman parte de la tarea contable encomendada.

En suma, un análisis profundo de las relaciones jurídicas implicadas permite concluir que, a lo largo de todo el desarrollo del vínculo entre el licenciante CMG - CyP con WABRO, se observa un control efectivo sobre el proceso de fabricación. Este control se manifiesta en la obligación de aprobación previa de los artículos, así como de los materiales de empaque y promoción, estableciendo que aquellos productos que no obtengan dicha aprobación por escrito no podrán ser comercializados, y el licenciatario deberá asumir íntegramente el costo de retirarlos del mercado. Este grado de control refuerza la posición de autoridad del licenciante en la supervisión del proceso productivo y asegura que los productos cumplan con los estándares establecidos.

En efecto, el licenciatario no sólo tiene la obligación de cumplir con las normativas que regulan la fabricación y comercialización de los productos, sino que también debe adherirse a las condiciones contractuales estipuladas entre las partes, las cuales incluyen, entre otras, los requisitos de calidad. Va de suyo que esto implica inevitablemente, costos adicionales en los procesos de fabricación y comercialización. Dichos costos pueden estar relacionados con la implementación de mecanismos de control de calidad, la realización de pruebas adicionales, el uso de insumos específicos y los ajustes necesarios en la producción para asegurar que los productos alcancen los niveles de calidad pactados contractualmente. En caso contrario, el licenciatario enfrenta el riesgo de asumir los costos de retirar del mercado, a su cargo exclusivo, aquellos productos que no cumplan con dichos estándares.

Todas estas consideraciones resultan ineludibles para determinar el adecuado encuadramiento jurídico de los hechos. Con frecuencia, se intenta disociar los aspectos de calidad de las obligaciones contractuales vinculadas a la fabricación, lo cual constituye un error conceptual. Pretender que los costos de producción de un artículo que cumple con altos estándares de calidad sean equivalentes a los de uno que no los observa es, sin duda, una suposición que carece de fundamento. Los estándares de calidad están intrínsecamente ligados al cumplimiento contractual y no pueden ser separados sin distorsionar la naturaleza misma del acuerdo.

Los controles de calidad son fundamentales para proteger la integridad de las marcas y la propiedad intelectual. Estos controles garantizan que los productos fabricados y comercializados bajo una licencia cumplan con los estándares del licenciante, preservando así el prestigio, valor comercial y percepción del consumidor sobre la marca. El valor de una marca no radica únicamente en el logotipo o nombre, sino también en la calidad y consistencia de los productos asociados a ella. Cualquier deterioro en la calidad podría perjudicar la imagen de la marca, razón por la cual los controles de calidad son inseparables de los derechos de propiedad intelectual.

Por ello, los controles de calidad impuestos por el licenciante no son una simple supervisión externa, sino que influyen directamente en el proceso productivo. Al intervenir en la fabricación, el licenciante ejerce un control significativo sobre el licenciatario y el fabricante, lo que implica que estos controles forman parte de las condiciones bajo las cuales se realiza la transacción comercial. En consecuencia, el cumplimiento de estas exigencias puede aumentar los costos de producción, influyendo en el valor final de la transacción.

Las regalías en sí mismas son un costo que el licenciatario debe cubrir por el derecho a usar la marca del licenciante. Sin embargo, los costos adicionales en los que WABRO incurrió para cumplir con los estándares de CMG-CyP, también afectaron el costo total de fabricar y vender sus mercaderías. En este sentido, las regalías formaron parte del costo total de llevar a cabo la operación, que incluyó tanto el cumplimiento de las regulaciones

contractuales y estándares de calidad como el costo de la licencia.

Como lo referí, es bastante común que los contratos de regalías y licencias se pretendan presentar como documentos separados, pero en la práctica, las regalías y los costos asociados con el cumplimiento de los estándares del licenciante están estrechamente interrelacionados. El contrato de licencia otorga al licenciatario el derecho de usar la propiedad intelectual del licenciante, como una marca o tecnología. Las regalías, que son el pago por este derecho, forman parte del costo general asociado a la fabricación y venta de los productos. Las regalías no son solo un costo separado; son una parte integral del costo total de producción y venta. Los costos asociados con cumplir con los estándares del licenciante, como los requisitos de calidad y la entrega de muestras gratuitas, también influyen en el costo total. Estos costos adicionales se suman al costo de las regalías y afectan el precio final de los productos. Entonces, es razonable que el licenciatario busque ajustar otras partes de su estructura de costos. Una forma común de hacerlo es negociar precios más bajos con el fabricante para compensar los costos de las regalías y otros gastos relacionados. Esto es una estrategia para mantener la rentabilidad a pesar de los costos adicionales que deben cubrirse para cumplir con los requisitos del contrato de licencia. En síntesis, aunque los contratos de regalías y licencias suelen presentarse como documentos separados, en la práctica las regalías forman parte del costo general asociado a la venta de los productos. Las regalías, junto con los costos adicionales derivados del cumplimiento de los estándares del licenciante, como las pruebas de calidad y la entrega de muestras gratuitas, impactan significativamente en el costo total. Este impacto en los costos lleva al licenciatario a negociar precios más bajos con el fabricante para equilibrar los gastos asociados con el contrato de licencia. Por lo tanto, aunque los contratos se presenten de manera separada, los costos de regalías y cumplimiento de calidad, etc. están interrelacionados y afectan la estructura general de precios y costos del acuerdo de compraventa. Esta interrelación es clave para comprender cómo el costo de las regalías y el cumplimiento de los estándares del licenciante influyen la negociación y los términos del contrato con el fabricante.

Todo lo expuesto nos invita a reflexionar sobre los pasos iniciales de la operatoria y a considerar cómo habrían sido las circunstancias si no hubiera existido el contrato de licencia entre WABRO y CMG- CyP. Aplicando una sana crítica, resulta evidente que el licenciatario probablemente no habría acordado la compraventa en los mismos términos, o quizás ni siquiera habría celebrado dicho acuerdo. En los términos expuestos, la existencia del contrato de licencia resultó un elemento determinante que condicionó tanto la viabilidad como los términos del contrato de compraventa.

Efectivamente, el acuerdo, al imponer requisitos específicos y costos adicionales, desempeñó un papel fundamental en la definición de las condiciones y el precio de la transacción. En otras palabras, el contrato de licencia no solo influyó en las condiciones comerciales, sino que resultó un factor clave en la estructuración misma del acuerdo entre las partes, habida cuenta de que, si no existiera, razonablemente puede colegirse que la compraventa de los productos bajo la marca del licenciante no habría tenido lugar, o, en su defecto, no se habría pactado bajo los mismos términos y precios. En definitiva, la necesidad de cumplir con estos estándares y regulaciones, como la aprobación de muestras y el aseguramiento de calidad, incrementa los costos para el licenciatario. No escapa al buen sujeto de negocio que estos costos se reflejan en el precio final de los productos y en los términos del acuerdo de compraventa. Por lo tanto, cabe colegir que el contrato de licencia no solo facilita el uso de la propiedad intelectual, sino que también condiciona los lineamientos de la compraventa, haciendo que el acuerdo de licencia sea esencial para la existencia y los términos de la compraventa. Sin dicho contrato de licencia, es probable que los precios y las condiciones del acuerdo de compraventa hubieran sido significativamente diferentes (ya que el primero impone condiciones específicas y costos adicionales que afectan directamente la estructura y el precio del acuerdo de compraventa), o incluso que el acuerdo de venta no se

hubiera realizado.

Por todo lo expuesto, estoy convencido que en la interpretación del artículo 8.1(c) del Acuerdo es esencial adoptar un enfoque lógico y estructurado que considere tanto el método de la supresión hipotética como los principios de sana crítica. Estos enfoques permiten abordar la interpretación de la "condición de venta" y, a su vez, evitan caer en la suposición de que el legislador ha actuado de manera inconsistente o irracional.

El método de la supresión hipotética es una herramienta útil para analizar si los pagos de licencias o royalties deben considerarse una "condición de venta". Si, al eliminar hipotéticamente el convenio de licencias, la venta no se hubiera realizado, entonces podemos concluir que los derechos de licencia son una condición esencial de la transacción y deben ser añadidos al valor de transacción conforme al artículo 8.1(c). Si, en cambio, la venta hubiera ocurrido de todas formas, esos pagos no serían una condición de venta.

Es importante destacar que la exigencia de una prueba inequívoca de la condición de venta sería irrazonable. La mayoría de los contratos internacionales no incluirán de manera explícita esta relación de dependencia entre los pagos de licencias y la venta de las mercancías. Si exigiéramos tal nivel de certeza, se haría prácticamente inaplicable el ajuste previsto en el art. 8.1(c), lo que implicaría una inconsistencia legislativa que no podemos suponer. El legislador no habría previsto una norma de ajuste si, en la práctica, fuera casi imposible de aplicar. Debemos, por tanto, interpretar el artículo de manera que permita su operatividad.

Entonces, no puedo presumir que el legislador haya actuado de manera inconsistente. Interpreto que el art. 8.1(c) está diseñado para ajustarse a las realidades del comercio internacional, donde muchas veces los términos implícitos son tan importantes como los explícitos. Suponer que el legislador impuso una carga de prueba prácticamente inalcanzable sería atribuirle una inconsistencia que no es razonable. Por tanto, entiendo que las características del contrato entre WABRO y CMG -CyP y la forma en las que las partes han pactado lo esencial de sus relaciones al amparo de los mismos, constituyen, a mi entender, indicios razonables de la existencia de una condición de venta.

Insisto que, para reforzar este análisis, es necesario recurrir al método de la sana crítica, que implica utilizar el juicio racional que tendría un "buen sujeto de negocios" en situaciones comerciales reales. Este estándar nos permite determinar cómo un comerciante razonable interpretaría la relación entre el pago de licencias y la venta de mercancías. No se trata de buscar certezas absolutas, sino de aplicar una lógica empresarial razonable. Si un buen sujeto de negocios entiende que sin el convenio de licencias no habría venta, podemos inferir la existencia de la condición de venta, sin necesidad de una prueba explícita.

Al vincular el método de la supresión hipotética, la ausencia de una prueba inequívoca, el rechazo de la suposición de inconsistencia legislativa y el método de la sana crítica, logramos un análisis interpretativo sólido y práctico. Este enfoque permite aplicar el artículo 8.1(c) de manera flexible y coherente con las realidades comerciales, asegurando que el valor de las mercancías importadas refleje adecuadamente todos los pagos pertinentes. Así, evitamos tanto la rigidez excesiva como la inaplicabilidad del ajuste en los casos en que los términos contractuales no son explícitos, pero donde un análisis lógico indica que los pagos de licencia eran, de hecho, una condición de venta.

A mayor abundamiento indico que entre las pautas adicionales que a mi entender marcan el control efectivo de la licenciante, se encuentra el hecho de que el licenciatario también debe proporcionar sin cargo artículos de muestra al licenciante, cuando este último se lo solicite, para promociones y concursos, lo que refuerza el control del licenciante sobre los productos que serán comercializados. La necesidad de entregar muestras sin costo adicional

subraya la influencia del licenciante en la promoción y aceptación de los productos. Y además, la provisión gratuita de muestras puede incrementar los costos para el licenciatario que puede tener que ajustar los precios de venta para compensar estos costos adicionales, afectando la rentabilidad y la negociación con el fabricante.

Además, todos los productos vendidos deben adecuarse a la muestra de producción aprobada, lo que subraya que el licenciante tiene un rol integral en garantizar la conformidad de los productos con las especificaciones acordadas. La necesidad de ajustar los productos a la muestra aprobada demuestra que el licenciante tiene un rol significativo en la supervisión de la calidad y conformidad de los productos. Este control es esencial para asegurar que los productos cumplan con las especificaciones acordadas, afectando la forma en que se produce y comercializa el producto. La obligación de mantener la conformidad con las muestras aprobadas puede resultar en costos adicionales para el licenciatario, como costos de producción adicionales para asegurar que los productos coincidan con las muestras. Estos costos se suman al gasto total asociado con el contrato de licencia, que puede influir en los precios pactados en el contrato de compraventa.

Ambas circunstancias refuerzan la relación entre el contrato de licencia y el contrato de compraventa al evidenciar el grado de control del licenciante sobre los productos y cómo estos costos adicionales se integran en el costo general de los productos en la negociación del contrato de compraventa. Al mismo tiempo, el control del licenciante restringe la flexibilidad del licenciatario en la producción y comercialización, influyendo en la estructura general del acuerdo de compraventa.

Por ello, llego a la conclusión de que en el caso de autos y con relación al contrato firmado por WABRO con CMG - CyP en relación a la marca Floricienta se cumplen las tres condiciones previstas en el art. 8.1 c) para ajustar las importaciones definitivas registradas por el actor durante el período 2003/2005, considerando que: aunque la regalía no fue incluida en el precio pagado o por pagar, es evidente que las mercaderías que contienen la propiedad intelectual fueron revendidas en el mismo estado en que fueron importadas con lo cual la relación que exige la norma en comentario no ofrece dificultad mayor. Además, la licenciante ejerció un control directo sobre aspectos cruciales del proceso de producción y comercialización. En efecto, la supervisión detallada y los requisitos de aprobación de productos y empaques y la entrega de muestras gratuitas implican que el licenciante tiene un rol activo y de control sobre el fabricante, a pesar de no ser el fabricante directo. Y en definitiva un control directo sobre el producto fabricado, al imponer al licenciatario la obligación de retirar del mercado y a su cargo, todos los productos que no hubiesen sido fabricados conforme las estipulaciones entre licenciante y licenciatario. Estas restricciones no son meramente accesorias, sino que constituyen un conjunto de condiciones ejercidas por CMG- MyC que limitan significativamente la autonomía de WABRO en su operatoria comercial y refuerzan el control, lo que me permite concluir que la autonomía de WABRO en la conducción de su operación comercial quedó condicionada por CMG -CyP.

X.- Así las cosas, y analizada la situación del licenciante Disney y el Licenciante CMG -CyP en lo relativo a la marca Floricienta, debo sentar posición con relación a los licenciantes Mattel Argentina S.A., Marvel USA, MGA, Strauch Sergio, Dreamworks, Warner Bros y CMG-MyP en lo relativo a la marca Chiquititas. A tales fines es mi opinión que la Nota 714 no ofrece ningún fundamento del que pueda derivarse, razonablemente, un ajuste al valor de transacción. En tal sentido advierto que la Aduana pretende descartar el precio de transacción declarado como base de valoración en base a que supuestamente se habrían pagado regalías con relación a los aludidos contratos, pero, más allá de no esgrimir argumento alguno en apoyo de su proceder, el mero devengamiento de regalías no es una razón suficiente para proceder a un ajuste en los términos de la normativa del Acuerdo de Valor. Por lo tanto, debo señalar que las conclusiones a las que arribó el Fisco en relación con estos licenciadores/marcas, no encuentran sustento fáctico ni jurídico suficiente en la Nota 714, en la Nota 745, en la Nota 65, en la Nota 93 o en la documentación obrante en el expediente administrativo.

Sobre este punto, es preciso subrayar que la presunción de legitimidad no constituye una licencia irrestricta que otorgue a la palabra del funcionario un poder absoluto sobre los hechos que ocurren en la realidad. Dado que la justiciabilidad de los actos normativos debe basarse en las consideraciones contenidas en dichos actos, resulta imprescindible que los razonamientos que sustenten las conclusiones sean una deducción lógica y fundada en los hechos y antecedentes debidamente acreditados en el expediente administrativo. En este sentido, se exige a los funcionarios administrativos un proceder con el mismo nivel de prudencia y ponderación que se espera de los jueces en el ejercicio de sus funciones.

Por ello, no puedo sino concluir que el acto administrativo puesto en crisis -en lo que se refiere a las licenciantes Mattel Argentina S.A., Marvel USA, MGA, Strauch Sergio, Dreamworks, Warner Bros y CMG-MyP en lo relativo a la marca Chiquititas-, no cumple con los requisitos esenciales del artículo 7° de la Ley N° 19.549, debiendo dejarse sin efecto el ajuste fiscal en este punto.

XI.- 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.

A fs. 117 de las actuaciones administrativas el servicio aduanero confeccionó un cuadro en el que indicó el devengamiento de regalías para el período bajo investigación. Allí consignó que el monto FOB importado fue de USD 42.735,02 para el año 2003, USD 292.369,08 para el año 2004 y 407.703,37 para el año 2005. Luego, con relación a las regalías devengadas, a fs. 118/119 se indicó su importe en USD de la siguiente manera: 20.338,57 para el año 2003, 70.451,42 para el año 2004 y 203.894,52 para el año 2005. Luego, todos estos importes se utilizaron en la fórmula de fs. 118 para determinar los distintos ajustes.

Sin embargo y por la forma en la que vengo resolviendo, es preciso indicar que:

1. Las marcas que el servicio aduanero consignó a fs. 14 y a fs. 117 (Nota 714) como que devengaron regalías fueron Barbie, Spiderman Classic y Spiderman 3, Bratz, Floricienta y Chiquititas, Power Rangers, Toy Story, The Incredibles, Princess, Witch, High School Musical, Cars, Sapó Pepe, Shrek, Bee Movie y Harry Potter.
2. Con relación a las marcas/licenciantes Mattel Argentina S.A., Marvel USA, MGA, Strauch Sergio, Dreamworks, Warner Bros y CMG-CyP en lo relativo a la marca Chiquititas, me pronuncié sobre la nulidad de la pretensión aduanera con lo cual los Cargos deben ser reliquidados excluyendo de la fórmula de fs. 118 las regalías correspondientes a esas marcas/licenciantes, así como el valor FOB de las importaciones vinculadas a ellas.
3. A tenor de lo expuesto precedentemente, el cargo debe ser reliquidado por el servicio aduanero de modo que la fórmula de fs. 118 incluya únicamente el valor FOB de las mercaderías importadas bajo el contrato con CMG – CyP en lo relativo a la marca Floricienta y el valor FOB de las mercaderías importadas de la licenciante Disney (Power Rangers, Toy Story, The Incredibles, Princess, Witch, High School Musical, Cars), así como las regalías devengadas exclusivamente por dichas marcas durante el período 2003/2005.

Así el estado de las cosas, debo continuar analizando la cuantía del cargo notificado. En efecto, como consideración preliminar, es necesario indicar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que su jurisprudencia es obligatoria respecto de todos los tribunales inferiores a efectos de la adecuada salvaguardia de la unidad jurídica en la interpretación ínsita en el principio consagrado en el art. 116 de la C.N., habiéndose calificado a sí misma como “intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia”, como lo son, v.gr., la ley 22.415 (Código Aduanero).

Y pese a que la Corte Suprema “sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos [...]. De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia...” (C.S., “Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo”, del 4/7/85, “Fallos”, 307-1094 y sus citas).

Ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene 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); extremo que corresponde extender 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.

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

Con relación a las costas de este proceso me inclino a determinar que el mismo sea sin costas por varias razones.

La Aduana, por ejemplo, no respetó el principio de congruencia procesal, que requiere que los hechos y fundamentos sobre los cuales se va a decidir estén claramente delimitados desde el principio del proceso. La Lista de fs. 14 resultó inconsistente frente a la documentación reunida y a señalar las mismas dediqué En los Considerandos precedentes. Esto produjo, claramente, una dilución en el núcleo de la controversia original, impidiendo una trabazón efectiva de la litis. A ello hay que sumarle la conducta procesal del actor que ofreció distintas pruebas (por ejemplo notas de proveedores) que no tienen relación clara con las operaciones aduaneras cuestionadas. Esto evidencia que no se han presentado pruebas pertinentes para sustentar los hechos controvertidos, afectando el principio de pertinencia. La falta de vinculación entre las pruebas y los hechos demuestra que el conflicto no fue claramente planteado. El actor también afirmó que las actuaciones administrativas contenían ciertos elementos probatorios que razonablemente nunca iba a contener. Dado que ninguna de las partes ha logrado establecer un caso claro y bien fundamentado, y considerando que la confusión en la presentación de pruebas y la falta de congruencia en el planteo han afectado la tramitación del proceso, es justo y equitativo resolver sin costas.

Por ello, **VOTO POR:**

I.- Confirmar parcialmente la **Resolución DE PRLA Nro 0000843** según lo expuesto en los **Considerandos IV a XI** que anteceden, debiendo la Aduana al momento del cobro, reliquidar los **cargos N°s 1321/07, 1324/07 y 1325/07**, de modo que la fórmula utilizada a fs. 118 de las actuaciones administrativas incluya:

1. Únicamente el valor FOB de las mercaderías: (i) importadas bajo el contrato con CMG – CyP individualizado como 3 en el Capítulo III de la Nota 220/2008 (DV EMVI) relativo a la marca Floricienta; e, (ii) importadas bajo los contratos con Disney identificados bajo los números 3561, 4971, 61849, 51555, 62031 y 51373 relacionados con las marcas Power Rangers, Toy Story, The Increíbles, Princess, Witch, High School Musical, Cars; y,
2. Exclusivamente las regalías devengadas por dichos contratos durante el período 2003/2005.

II.- Revocar parcialmente la **Resolución DE PRLA Nro 0000843** y por ende los **cargos N°s 1321/07, 1324/07 y 1325/07**, según lo expuesto en los **Considerandos IV a XI** que anteceden.

III.- Sin costas.

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

- 1.- Revocar la Resolución DE PRLA Nro. 843/2017 dictada en la Actuación SIGEA N° 13803-55-2006 y, por ende, los cargos Nros. 1321/07, 1324/07, y 1325/07.
- 2.- Imponer las costas a la demandada (art. 1163 del C.A.).

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

[1] Es el cuerpo colectivo de reglas religiosas judías, extraídas de la Torá Escrita y Oral. La Halajá es a menudo traducida como "La Ley Judía".