



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); CHERMAN MARIELA FERNANDA; Expte. N° 37.899-A

En la ciudad de Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de dictar sentencia en autos caratulados "**CHERMAN MARIELA FERNANDA**", expediente N° 37.899-A

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 7/24, MARIELA FERNANDA CHERMAN interpuso recurso de apelación contra la resolución que confirmó el cargo aplicado a las importaciones documentadas por dicha firma durante el período 2007/2010. Según lo expuesto por el servicio aduanero, las aludidas importaciones debían —y de hecho fueron— objeto de un ajuste conforme a lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, inciso c), del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 ("Acuerdo").

II.- Los agravios del apelante se centraron en cuestionar la procedencia del cargo a la luz de la ley N° 24.425, por cuanto consideró que el mismo se fundó en un análisis inadecuado de los hechos y en la omisión de valorar debidamente la prueba ofrecida. En efecto, sostuvo que la Aduana desatendió sus planteos en sede administrativa, tramitó el expediente de manera arbitraria y omitió considerar documentación relevante, incluidos registros contables aprobados por la Dirección General Impositiva. Así las cosas, afirmó que el ajuste careció de causa, fue practicado inaudita parte y resultó ilegítimo por contradecir abiertamente las normas del Acuerdo. Por otra parte, destacó que entre 2007 y 2010 abonó regalías conforme a contratos de licencia autónomos, celebrados con un tercero no vinculado, y calculados sobre las ventas en el mercado interno, sin que interesara al licenciante la identidad de los fabricantes ni el lugar de producción de las mercaderías. De igual modo, subrayó que los productos importados no fueron fabricados por encargo del titular de la licencia, ni existió vínculo alguno entre este último y el apelante o los fabricantes involucrados, conforme al artículo 15.4 del Acuerdo. En tal contexto, sostuvo que el ajuste sobre el valor FOB resultó infundado, por cuanto la exportación de las mercaderías no estuvo condicionada al pago de regalías. Por consiguiente, concluyó que el ajuste devino nulo de nulidad absoluta e insanable, al vulnerar los artículos 1 y 8 del Acuerdo. A mayor abundamiento, criticó la interpretación que la Aduana realizó del concepto de "condición de venta", acusándola de arbitraria, por cuanto se limitó a sostener que la imposibilidad de separar el pago de regalías de la operación de importación configuraría tal condición, sin aportar fundamentos suficientes. Agregó que la existencia de una verdadera condición de venta debió analizarse a partir de los contratos suscriptos y de la documentación aportada, invocando el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, que exigió que el pago de regalías fuese efectivamente una condición impuesta por el proveedor para proceder al ajuste. Complementariamente, señaló que la validez de los contratos no fue cuestionada por la Aduana, lo que demostró, a

su entender, la autonomía entre las relaciones contractuales de licencia y compraventa. Finalmente, ofreció como prueba las actuaciones administrativas N° 13803-17-2007/6, formuló reserva del Caso Federal y solicitó la revocación íntegra de la resolución recurrida, con costas.

III.- Al contestar el recurso, el organismo fiscal defendió el accionar del servicio aduanero, poniendo de resalto la corrección sustancial de los ajustes practicados. En primer término, formuló la negativa genérica de los hechos y del derecho invocados por el recurrente, para luego remarcar la procedencia del cargo en cuestión. En tal sentido, explicó que el artículo 8.1.c) del Acuerdo dispone expresamente que se añada al precio realmente pagado o por pagar el importe de los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercadería importada. Así las cosas, sostuvo que los ajustes efectuados por la Aduana guardaron vinculación directa con la propiedad intelectual incorporada a las mercancías, toda vez que los cánones y derechos de licencia constituyen formas de retribuir la contraprestación por el derecho a utilizar o distribuir productos que son portadores de activos intangibles. A mayor abundamiento, y siguiendo la doctrina del Dr. Zolezzi, el organismo destacó que la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo aclara que la expresión “cánones y derechos de licencia” comprende, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Por consiguiente, enfatizó que la referencia “entre otras cosas” denota el carácter meramente enunciativo de dicha enumeración, de modo tal que los cánones o derechos de licencia pueden comprender cualquier otra modalidad de pago vinculada, presente o futura, a la propiedad imaterial. Del mismo modo, subrayó la importancia de analizar los contratos involucrados y las particularidades de cada transacción, a fin de determinar la existencia de elementos que justifiquen el ajuste del valor declarado. Asimismo, citó jurisprudencia, ofreció prueba en sustento de sus afirmaciones, formuló reserva del Caso Federal y solicitó, en definitiva, la confirmación de la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

IV.- A fs. 53 se declaró la causa de puro derecho y se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “G”, que pasó los autos a sentencia a fs. 55.

De las consideraciones que anteceden, se colige que la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal se circunscribe a dilucidar si la Resolución DEPRLA N° 5944, de fecha 29 de noviembre de 2016, emanada del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de la Dirección General de Aduanas, en el marco de las actuaciones identificadas como SIGEA 13803-17-2007/6, mediante la cual se desestimó la impugnación oportunamente deducida contra el cargo formulado por el servicio aduanero, se ajusta a derecho.

V.- Pues bien, conforme se desprende de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas N° 13803-17-2007/6, la Aduana procedió a formular y notificar el cargo N° 1088/12 (“Cargo”), el cual dio origen a la presente controversia. En este orden de ideas, reclamó al actor el pago de una diferencia de tributos de U\$S 29.560,52, correspondiente a derechos de importación, tasa de estadística e impuesto al valor agregado (“IVA”), así como la suma de \$35.670,61, en concepto de IVA adicional e impuesto a las ganancias. A mayor abundamiento, todos estos importes fueron reclamados con más los intereses previstos en el artículo 794 del Código Aduanero (“C.A.”), respecto de las destinaciones de importación definitiva documentadas durante el período comprendido entre los años 2007 y 2010, las cuales se encuentran identificadas en las planillas que obran agregadas a fs. 1/13 de las actuaciones administrativas (“Despachos”).

Siguiendo con lo indicado por el servicio aduanero en la Nota N° 1077/12 (DV EMVI) de fecha 02/11/2012 (“Nota 1077”), el Cargo encuentra su origen en el estudio de valor formulado en relación con mercaderías de origen China importadas por el apelante bajo las marcas “SNOOPY”, “GLAMOURS GIRLS”, “BROSS” y “BROSSBOARDING”. Así las cosas, en el marco del aludido estudio, el servicio aduanero indicó que requirió a la actora que aportara copia de aquellos contratos, acuerdos, convenios y/o instrumentos por los cuales se hubieren efectuado devengamientos y/o pagos en concepto de regalías y/o cánones por el período bajo análisis. Por consiguiente, y continuando con lo manifestado en la Nota 1077, la Aduana señaló que el actor solicitó una prórroga para dar cumplimiento con lo solicitado, pero, no obstante, nada aportó.

En efecto, en vista de lo anterior y considerando “la próxima prescripción del periodo 2007”, el servicio aduanero procedió a “efectuar una liquidación de oficio con el único fin de salvaguardar la renta fiscal” (fs. 2 de los antecedentes

administrativos). De tal modo, explicó que “atento que en el escrito de impugnación efectuado por la firma bajo estudio, que esta instancia efectuó a las mercaderías importadas bajo la marca “Stone”, en el título **III.- PERFIL DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA Y COMERCIAL DE MARIELA CHERMAN** se destaca lo enunciado a continuación “... **MARIELA CHERMAN** es una empresa que, desde el año 2003 y como licenciataria de las marcas “**STONE**”, **SNOOPY**”, “**GLAMOUR GIRLS**”, “**BROSS**” y “**BROSSBOARDING**” comercializa productos de moda de marroquinería”. Es decir, que por escrito la firma importadora reconoce la existencia de un contrato de licencia respecto de estas marcas y que como se expuso precedentemente, la misma no lo aportó ante esta instancia pese a que fue solicitado mediante Nota N° 822/12 (DV EMVI)”, el resaltado es de la transcripción.

A mayor abundamiento, el servicio aduanero analizó la actividad comercial del recurrente, indicando que la misma consistió en la reventa en el mercado interno de mercaderías licenciadas adquiridas en el exterior y provistas por vendedores del exterior que, en principio, no se encontrarían vinculados con el importador ni con el licenciante. De allí se desprende que interpretó que el vendedor fabricante del exterior debe condicionar la fabricación del producto licenciado al hecho de que el importador cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica.

Asimismo, el servicio aduanero argumentó que, en resguardo de la renta fiscal y atendiendo a que la importadora no presentó otros elementos que contribuyeran al análisis, entendió pertinente repercutir sobre el valor FOB de los Despachos, en la proporción que a ellos corresponda, el monto de regalías estimado, por cuanto —según razonó— se cumplen las condiciones establecidas en el art. 8 del Acuerdo: 1) que estén relacionadas con las mercaderías que se valoran; 2) que el pago de las regalías constituya una condición de venta de las mercancías; y 3) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar de las mercaderías.

Por consiguiente, sustanciada que fue la investigación de valor, la Aduana estimó que existían fundamentos que justificaban dudar de los precios declarados por el actor en los referidos Despachos. En tal inteligencia, procedió a practicar los correspondientes ajustes de valor conforme lo dispuesto por el artículo 8, párrafo 1, inciso c) del Acuerdo, basándose en las conclusiones alcanzadas en la Nota 1077 y, especialmente, en la fórmula de cálculo que obra a fs. 3 del expediente administrativo. Así, se estableció el porcentaje que representaron las regalías devengadas en relación con el valor FOB total de las mercaderías importadas para la reventa en plaza.

De este modo, los porcentajes determinados —a saber, 21,58% para el año 2007, 8,55% para el año 2008, 30,84 para el año 2009 y 10,97% para el año 2010— fueron aplicados a los Despachos, resultando de ello las diferencias tributarias consignadas en la liquidación obrante a fs. 10, cuya notificación se materializó conforme consta a fs. 13 de las actuaciones administrativas citadas.

Una vez confeccionado y notificado el Cargo el día 21/11/2012, la importadora procedió a impugnarlo. A raíz de ello, el servicio aduanero sustanció el procedimiento, el cual fue oportunamente abierto a prueba con el objeto de sustanciar la prueba pericial ofrecida por el actor. No obstante, cabe señalar que, habiendo transcurrido el plazo previsto a tales efectos, se declaró decaído el derecho del recurrente a producir la prueba ofrecida.

Como consecuencia de la aludida sustanciación, la División Empresas Vinculadas formuló la Nota N°1169/13 de fecha 02/12/2012 (“Nota 1169”) que en lo sustancial: 1) citó textualmente el inciso c) del apartado 1 del art. 8 del Acuerdo 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, (fs. 39) 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 es evidente que existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte del actor 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 canon según las contrataciones celebradas y analizadas en el marco del estudio de valor y del presente caso.

La aludida Nota 1169 fue ratificada por la jefatura de la División Empresas vinculadas en el entendimiento de que la misma plasma el criterio técnico que orienta su accionar. En función de lo anterior, la Aduana ratificó su posición, sosteniendo que las regalías abonadas por el actor implicaron una condición de venta, lo que finalmente generó el rechazo de la impugnación incoada por el recurrente.

VI. Para iniciar este análisis, corresponde recordar que el servicio aduanero, en cuanto integrante de la Administración Pública Nacional, se encuentra sujeto a los principios fundamentales que rigen el procedimiento administrativo. En tal sentido, la Ley N° 19.549, en su artículo 1° bis —incorporado por la Ley N° 27.742— consagra como ejes rectores de la actividad administrativa la juridicidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la buena fe, la confianza legítima, la transparencia, la tutela administrativa efectiva, la simplificación administrativa y la buena administración. Por ende, estos principios no solo orientan la actividad interna del Estado, sino que también delimitan el ejercicio de la potestad pública, exigiendo que cada acto administrativo se funde en el respeto de estos parámetros sustanciales y procedimentales.

Asimismo, el principio de juridicidad impone que todo acto del servicio aduanero sea dictado conforme a las normas vigentes, respetando tanto las reglas sustanciales como los procedimientos establecidos, que garantizan los derechos de los administrados. A su vez, la tutela administrativa efectiva exige que las decisiones se adopten mediante actos fundados, que expresen con claridad las razones de hecho y de derecho que justifican la medida, permitiendo comprender el alcance de la decisión adoptada.

De igual manera, si bien el acto administrativo goza, en principio, de presunción de legitimidad y ejecutoriedad —conforme lo prevé el artículo 12 de la Ley N° 19.549—, dicha presunción no es absoluta. Por el contrario, esta cede ante la verificación de vicios sustanciales que comprometan los elementos esenciales del acto, tales como la ausencia de causa o la insuficiencia de motivación. Tales circunstancias, vale recordarlo, se encuentran expresamente tipificadas en el artículo 14 de la mencionada ley como causales de nulidad absoluta e insanable.

A la luz de estas directrices, corresponde examinar el caso concreto. Particularmente, la fundamentación invocada por el servicio aduanero para confeccionar el Cargo se limitó a afirmar que, ante la inminente prescripción del período 2007 y la falta de aporte de los contratos de licencia cuya existencia fuera reconocida por el importador, procedió a efectuar la liquidación con el declarado propósito de "salvaguardar la renta fiscal" (fs. 2 de los antecedentes administrativos).

Conviene entonces analizar detenidamente el sustento fáctico sobre el que la Aduana construyó esta conclusión. En efecto, se remite a lo declarado por la firma importadora en su escrito de impugnación, concretamente en el apartado titulado “III.- PERFIL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y COMERCIAL DE MARIELA CHERMAN”, donde se expresa: “...MARIELA CHERMAN es una empresa que, desde el año 2003 y como licenciataria de las marcas 'STONE',

'SNOOPY', 'GLAMOUR GIRLS', 'BROSS' y 'BROSSBOARDING' comercializa productos de moda de marroquinería”.

Ahora bien, de una lectura jurídica rigurosa de dicho párrafo, surge que se trata de una simple referencia genérica a la actividad comercial de la empresa, desprovista de precisión probatoria. Es decir, no se acompaña copia del contrato, no se describen sus términos, ni se ofrecen detalles que permitan siquiera inferir que las condiciones pactadas incluyen regalías que deban integrarse al valor en aduana. Por ende, ni la existencia del contrato, ni menos aún la relevancia aduanera de sus cláusulas, puede tenerse por acreditada sobre la base de esa mención aislada.

Así las cosas, el razonamiento del servicio aduanero se construyó sobre una premisa insuficiente, ya que no existe constancia objetiva que permita siquiera presumir fundadamente la existencia del contrato en cuestión. En consecuencia, mucho menos puede derivarse de dicho indicio la conclusión categórica de que las regalías configuraron una “condición de venta”, extremo indispensable para justificar el ajuste pretendido.

Para ilustrar la falacia lógica en la que incurre la Aduana, puede decirse que asumir que la mención de la empresa como "licenciataria" conlleva la existencia de un contrato con cláusulas que justifican el ajuste resulta tan improcedente como suponer que, por el mero hecho de que una persona compre un par de zapatillas de montaña, inevitablemente emprenderá una expedición para escalar el Aconcagua. Como es evidente, la mera adquisición del equipamiento no acredita por sí sola la realización de la travesía, ni permite inferir las condiciones particulares de la misma. De igual modo, la simple referencia a una relación de licencia no autoriza a concluir, sin un análisis adicional y específico, que las regalías pactadas constituyen una condición de venta conforme a los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

En este contexto interpretativo he de abordar estas afirmaciones en forma separada con el objetivo de aportar claridad a la cuestión traída a debate.

En primer lugar, en cuanto a la inminencia del vencimiento del plazo de prescripción previsto por el ordenamiento legal, debo indicar que el mismo era lo suficientemente amplio (cf. Artículo 803 del C.A.) como para permitir al servicio aduanero agotar razonablemente las diligencias probatorias pertinentes. Por lo tanto, no puede admitirse que la inminencia de la prescripción se erija, por sí sola, en una motivación autónoma y suficiente para emitir un acto.

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

En este caso concreto, la ausencia del contrato como documento central de análisis obliga a reconstruir los hechos a partir de otros indicios y pruebas, lo cual añade complejidad al proceso, pero no invalida el objetivo de alcanzar una comprensión objetiva y justa de los términos en disputa.

En este contexto, he de resaltar que la mera referencia a la posible existencia de un contrato no basta para afirmar, sin más, que las regalías deban necesariamente formar parte del valor en aduana de las mercaderías importadas. Es decir que no encuentro que esa única afirmación constituya una reconstrucción adecuada de los hechos en el sentido que vengo

proclamando.

Es decir, a diferencia de otras situaciones en las que, al menos, el contrato fue exhibido y analizado por el servicio aduanero en alguna oportunidad, aun cuando no conste agregado en las actuaciones administrativas ni en las actuaciones principales, la sola referencia a su posible existencia, no satisface las exigencias de motivación que impone el artículo 7 de la Ley N° 19.549.

Así las cosas, la motivación aduanera se revela manifiestamente insuficiente, ya que no se explicó cómo fue posible concluir (y a la postre cuantificar en un porcentaje de ajuste) que se encontraban debidamente configurados los tres elementos esenciales del citado artículo 8.1.c): (i) la relación de las regalías con las mercaderías objeto de valoración, (ii) la configuración de dichas regalías como condición de venta, y (iii) la exclusión de estos pagos del precio declarado de las mercaderías. La omisión de este análisis impide que el acto alcance la suficiencia motivacional exigida.

Aun cuando se reconozca que la ausencia del contrato configura una laguna probatoria crítica —pues, como ha sido señalado, dicho instrumento constituye la "prueba central" en torno a la controversia planteada—, ello no exime a la Aduana de su deber de agotar los medios razonables de prueba a su alcance. En efecto, el servicio aduanero bien pudo haber reunido otros elementos indiciarios que permitieran acreditar, al menos de manera razonable, tanto la existencia y los términos del contrato como las consecuencias jurídicas que razonablemente podrían derivarse del mismo. A título meramente ilustrativo, cabe mencionar que pudo haberse requerido la presentación de listados de mercaderías licenciadas, documentación contable que evidenciara la vinculación entre los pagos de regalías y las operaciones de importación, constancias de giros bancarios efectuados al exterior, entre otros medios probatorios que habrían contribuido a suplir —en la medida de lo posible— la mencionada carencia documental.

Cabe destacar que, en el marco de la conformación de este plexo indiciario, una vez que la Aduana hubiera agotado diligentemente la recolección de tales pruebas, corresponde trasladar al importador la carga de asumir las consecuencias de su falta de cooperación. En otras palabras, si pese a la actitud reticente del administrado, la Aduana logra reconstruir los hechos mediante otros elementos objetivos, será sobre el importador que recaiga la responsabilidad por no haber contribuido a esclarecer debidamente la cuestión controvertida. De tal modo, se garantiza el respeto por el principio de debido proceso y el equilibrio entre las cargas procesales de las partes, sin que la pasividad del administrado pueda justificar la omisión probatoria por parte del servicio aduanero.

La omisión de estas diligencias esenciales demuestra que, aun ante la laguna probatoria generada por la ausencia de los contratos, la Aduana no motivó razonablemente. Esta insuficiencia en la instrucción y motivación del procedimiento afecta de manera directa la validez del acto impugnado.

Por supuesto, resalto nuevamente, que no escapa a esta consideración la actitud procesal del importador, quien — pese a contar con la oportunidad de aportar los contratos requeridos mediante la Nota N° 822/12 (DV EMVI), omitió acompañarlos en aquella oportunidad y también ante esta instancia. Este proceder obstaculizó la reconstrucción cabal de los hechos y contribuyó a la incertidumbre respecto de la configuración del hecho imponible. No obstante, ello no releva al servicio aduanero de su carga inexcusable de fundamentar adecuadamente el acto dictado.

En suma, aunque la Aduana actuó con la loable finalidad de proteger la renta fiscal frente a la prescripción inminente y la actitud reticente del importador, esta finalidad legítima no puede suplir la falta de motivación suficiente.

Visto lo anterior, no puede pasarse por alto que el razonamiento del servicio aduanero incurre en un defecto lógico fundamental, ya que parte de una inferencia insuficiente para arribar a la conclusión que sostiene. En efecto, la Aduana deduce la existencia de un contrato de licencia a partir de una mera referencia genérica incluida en el escrito de impugnación de la firma importadora, donde se señala que MARIELA CHERMAN, "como licenciataria de las marcas 'STONE', 'SNOOPY', 'GLAMOUR GIRLS', 'BROSS' y 'BROSSBOARDING', comercializa productos de moda de marroquinería". Sin embargo, esta sola mención —que se limita a describir el perfil comercial de la empresa— no

constituye prueba suficiente de la existencia, vigencia ni contenido del contrato invocado, y mucho menos de que las condiciones pactadas configuren la "condición de venta" requerida por el artículo 8.1.c) del Acuerdo.

Así planteado, el error de razonamiento de la Aduana se configura en dos etapas: en primer término, por haber deducido indebidamente la existencia del contrato a partir de una afirmación genérica que carece de respaldo documental; y, en segundo lugar, por haber considerado, además, que la existencia de tal contrato —aun cuando no haya sido acreditado— determina sin más la necesidad de efectuar el ajuste de valor pretendido. Tal salto argumental se asemeja, por analogía, a suponer que, por el solo hecho de que una persona se inscriba en una maratón, puede afirmarse que efectivamente la ha corrido y finalizado, soslayando que pueden existir múltiples circunstancias que impidan la participación o la conclusión de la competencia.

De igual modo, la simple referencia a una relación de licencia no permite concluir, sin un análisis exhaustivo de sus cláusulas y efectos, que las regalías pactadas constituyan una condición de venta conforme a los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo.

Por consiguiente, aun ponderando la laguna probatoria, la conclusión adoptada por la Aduana no aparece como una derivación razonada del derecho vigente, en virtud de las circunstancias de la causa.

En definitiva, corresponde concluir que el acto administrativo impugnado carece de la motivación suficiente exigida por nuestro ordenamiento, configurando un vicio esencial que compromete su validez jurídica. Por consiguiente, se impone declarar la nulidad del acto por insuficiencia de causa y motivación, conforme lo disponen los artículos 7 y 14 de la Ley N° 19.549, en su versión vigente, con las consecuencias que de ello se derivan.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Declarar la nulidad de la Resolución DEPRLA N° 5944, de fecha 29 de noviembre de 2016, emanada del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de la Dirección General de Aduanas, en el marco de las actuaciones identificadas como SIGEA 13803-17-2007/6
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente y, en especial, a la conclusión del punto 1 de la parte resolutive. No obstante, considero que la orfandad probatoria y reticencia por parte de la aquí actora fundamentan la imposición de costas en el orden causado.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Declarar la nulidad de la Resolución DEPRLA N° 5944, de fecha 29 de noviembre de 2016, emanada del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de la Dirección General de Aduanas, en el marco de las actuaciones identificadas como SIGEA 13803-17-2007/6
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

