



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Sentencia;35.226-A;TREND MILL SA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados “TREND MILL S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expte.: N° 35.226-A.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 5574/2014 (DE PRLA), dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 13806-368-2007/4, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador TREND MILL S.A. y se confirma el cargo N° 146/12, por la suma de U\$S 406.246,07 (en concepto de derechos, tasa de estadística e IVA) y \$ 512.795,86 (IVA adicional e impuesto a las ganancias) con más los intereses del art. 794 del C.A

II.- Fundamentos de la apelación (ver fs. 21/38.): Se presenta la actora mediante apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, señala que la resolución apelada determino un ajuste de valor en los términos del GATT/OMC, a su mandante, por operaciones de los años 2007-2010, por considerar que se omitió adicionar las regalías devengadas por el contrato celebrado con la firma VANS INC de los EEUU, ello con el fundamentado del estudio de valor llevado a cabo por la División de empresas vinculadas. Cita partes de la resolución apelada. Hace mención de lo actuado en sede administrativa. Manifiesta que se acompañó documentación contable, contrato de licencia con VANS a las actuaciones. Cita partes del informe técnico. Señala que conforme surge del contrato de licencia, no se abonan regalías por productos importados, tampoco el pago de regalías es una condición de venta de las mercaderías importadas. Cita normativa del Acuerdo de valoración GATT/OMC. Refiere que los productos importados no fueron fabricados, ni dados a su fabricación por el otorgante de la licencia, quien no tiene ninguna vinculación. Se agravia en cuanto a

la procedencia de la determinación tributaria. Hace mención al Art. 8.1.c) del Acuerdo a la condición de venta, manifestando que en el caso no estaba condicionada la venta al pago de regalías. Cita doctrina y jurisprudencia. Refiere a la Opinión Consultiva 4.8 del Comité Técnico de Valoración aduanera. Cita apartados del contrato de licencia que suscribió, doctrina y jurisprudencia. Hace consideraciones sobre el régimen de valoración art. 1 del GATT, señala que adopta como criterio principal el valor de transacción como primera base para la determinación del valor en aduana. Sostiene que no existen argumentos válidos que ameriten por parte del servicio aduanero el apartamiento del método que fija la norma aplicable, como tampoco que se realicen los ajustes del art. 8. Cita doctrina y jurisprudencia. Se agravia en cuanto de la pretensión de aplicar el IVA y el IIGG. Cita doctrina y jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita que se revoque la Resolución apelada, con costas a la contraria.

III.- Contestación del traslado (fs. 50/57): La representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de esta causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, efectúa un relato de los hechos. Cita partes de las actuaciones administrativas. Refiere que el art. 8.1.c del Acuerdo trata de los cánones y derechos de licencia que el comprador pague directamente o indirectamente, como condición de venta de la mercadería en cuestión. Hace referencia al informe elaborado en la instancia administrativa resaltando que la importadora baso su actividad en la reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior, que si bien en principio no se encontrarían vinculados, se da por entendido que el vendedor fabricante del exterior debe condicionar la fabricación del producto al hecho que el importador cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica. Por lo cual, efectuado el análisis se llegó a la conclusión la procedencia del ajuste. Cita opinión consultiva 4.10 y refiere a las 3 condiciones de concurrencia para poder efectuar un ajuste positivo por el pago de cánones y derechos de licencia, las menciona. Cita doctrina y normativa de valor. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y se opone a la producción de la informativa y contable ofrecida por la actora. Finalmente, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV- Que la Actuación SIGEA N° 13806-368-2007 se inició a fs. 1/7 con la Nota N° 100/12 (DV EMVI) Estudio de Valor sobre las regalías devengadas por el importador a lo largo de los años 2007 a 2010 en favor del licenciante VANS INC de los EEUU. En el su punto VI –Análisis del contrato suscripto- CONTRATO DE LICENCIA DE USO DE LA MARCA (fs. 238 a fs.251 y traducción a fs.252 a fs. 271) surge que: *“-Licenciante: VANS INC. (EE.UU.) -Marcas bajo licencia: VANS. - Objeto: el Licenciante concede al Licenciatario una licencia exclusiva y limitada para usar las marcas, sólo o con respecto: (I) a la producción, selección, marketing, publicidad, promoción, distribución y venta de los Productos Objeto de la Licencia;(II) a diseños previamente entregados por el Licenciatario para su aprobación por el Licenciante;(III) a la venta de los Productos Objeto de la Licencia. El Licenciatario no podrá conceder licencias o sublicencias, salvo que se disponga lo contrario. -Territorio: la República Argentina.*

-Vigencia contractual: desde el 01/01/2006 al 31/12/08. -Productos bajo licencia: remeras, prendas tejidas con aguja, prendas tejidas en telar, buzos (con cierre, capucha y cuello redondo), camperas, pantalones, pantalones de jean o de otra tela, shorts, bermudas, medias, bolsos, llaveros, pulseras, prendedores, cinturones, gorros (tipo casquete, camionero y con visera) y otros accesorios que el

Licenciante apruebe a su criterio. -Contraprestación: una regalía equivalente al cinco por ciento (5%) de todas las ventas de los Productos Objeto de la Licencia. El Licenciatario no abonará regalías por las ventas realizadas al Licenciante. -Control: "...antes de comenzar con la selección o fabricación de los Productos Objeto de la Licencia, el Licenciatario entregará al Licenciante, para su previa aprobación por escrito, muestras de todos los Productos Objeto de la Licencia que el Licenciatario introducirá en el mercado. Previo al envío de los Productos Objeto de la Licencia, el Licenciatario entregará al Licenciante para su aprobación, en el domicilio establecido en la cláusula 10.11, una (1) muestra de producción real de cada uno de los Productos Objeto de la Licencia para compararlos con las muestras de pre-producción...". "...El Licenciante y representantes de la controlante, VF Corporation, también tendrán el derecho de inspeccionar, con o sin previa notificación, los procesos de fabricación y selección de cada uno de los Productos Objeto de la Licencia, que se fabriquen conforme a este contrato, cualquiera sea el o los lugares donde se fabriquen...". "...El Licenciatario deberá entregar al Licenciante el nombre y domicilio de todas las fábricas con los que el Licenciatario o sus sublicenciatarios aprobados contraten para la fabricación de todos los Productos Objeto de la Licencia...". En dicho informe se realiza un análisis del contrato acompañado por el importador, de la normativa vigente GATT, se analiza la actividad comercial y de las fuentes de suministro extranjeras, se determinan las fórmulas para estimar los porcentajes del ajuste, determinación del ajuste y las conclusiones que propician ajustar el valor FOB presentado a despacho por la firma conforme las planillas anexas determinadas por el servicio aduanero para los años 2007 a 2010. A fs. 8/66 se agregan listados de operaciones ajustadas de los años 2008-2010. A fs. 67 obra el resumen de la liquidación por tributos. A fs. 68 obra la Nota N° 133/12 por medio de la cual se notifica el cargo (a fs. 70vta- 09/03/12). A fs. 71/86 obra la impugnación contra el cargo y acompaña certificación contable. A fs. 93 se tiene por deducida la impugnación y se abre a prueba. A fs. 96/106vta. se presenta informe pericial contable. A fs. 108/121 obra la Nota 1128/13 (26/11/2013) el informe técnico de la División empresas vinculadas. A fs. 122 la Nota 1143/13 (28/11/2013). A fs. 123 se ponen los autos para alegar. A fs. 124 obra la Nota de fecha 26/02/2014. A fs. 125/138 obran listado de operaciones de la recurrente ajustadas. A fs. 139 obra la Nota N° 1320/14 (28/03/2014) liquidación percepciones en pesos. A fs. 142/147 obra alegato de la actora. A fs. 151/153 obra la resolución aduanera apelada.

Que a fs. 120 de estos autos, se agregan en soporte CD digital las actuaciones administrativas (Estudio de valor) 13806-368-2007. A fs. 1 obra la Nota N° 956/2007 de fecha 31/05/07, de empresas vinculadas solicitando el contrato por uso de marca "Vans" y las copias de las destinaciones de impo N° 007946U y 007157Y a efectos de determinar si las regalías abonadas respetan las condiciones establecidas en el contrato. A fs. 2/28 la actora acompaña la documentación solicitada por el servicio aduanero. A fs. 29 obra impresiones de empresas activas. A fs. 30 obra la Nota N° 632/07 (DV EMVI) solicitando más documentación a los fines del estudio de valor (notificado a fs. 31). A fs. 32/161 la actora aporta copia del contrato de regalías, estados contables y traducción en castellano del contrato de uso de marca. A fs. 162 obra la Nota 371/08 (09/06/03) sobre estudio de valor (notificado 12/06/08). A fs. 164 y 166 obra la Nota N° 671/08 (26/08/08) y 724/08 (24/09/08) se reitera solicitud de documentación sobre el estudio de valor (notificado a fs. 165 y 167). A fs. 168/201 obra la liquidación por diferencia de tributos ajuste FOB. A fs. 202/208 obra la Nota 829/08 (23/10/08) Informe- propuesta de ajuste de valor. A fs. 209/210 obra la Nota 830/08 Estudio de valor 2003/2006, de la que surge que el material licenciado procedente de Brasil y EEUU es provisto por empresas vinculadas al licenciante, "...Considerando que las regalías

comprometidas: 1) No están incluidas en los precios de los productos licenciados importados. 2) Constituyen "condición de venta". 3) "se encuentran relacionados", con los productos licenciados importados" por lo que se opina formular cargos y continuar con los estudios de valor relacionados con el resto de los periodos fiscales. A fs. 211 se remiten las actuaciones a empresas vinculadas. A fs. 212, 213 obra la Nota N° 853/08 y 854/08 (27/10/08) solicitando liquidación de tributos y formulación de cargos periodos 01/01/06 al 31/12/06. A fs. 214 obra la Nota 855/08 de fecha 27/10/08 por medio de la cual se informa el incremento FOB para cada año (notificado a fs. 215vta- 29/10/08). A fs. 218/220vta. obra multinota mediante la cual se adjunta certificación contable. A fs. 221 obra la orden de intervención 11724OA060D1061P. A fs. 222 obra la Nota N° 639/11 mediante la cual se le solicita aportar copias en idioma español contratos, acuerdos, convenios y/o instrumentos por lo que se hubieran efectuados devengamientos y/o pagos en concepto de cánones y/o regalías años 2007/2010 (notificado a fs. 223). A fs. 224 obra la Nota N° 735/11 (29/08/11) Reiteración a lo solicitado a fs. 222. A fs. 225/369VTA. obra contestación de la actora acompañando la documentación requerida. A fs. 371/438 obra listado de operaciones ajustadas por tributos y resumen de liquidación por periodo 2007-2010. A fs. 439/445 obra el informe estudio de valor- Nota 100/12 (07/02/12). A fs. 446/447 obra la Nota 102/12 (08/02/12) s/ estudio de valor periodo 2007-2010 del que surge que el material licenciado es de empresas vinculadas y no vinculadas al licenciante *"...Considerando que las regalías comprometidas: 1) No están incluidas en los precios de los productos licenciados importados. 2) Constituyen "condición de venta". 3) "se encuentran relacionados", con los productos licenciados importados"* por lo que se opina formular cargos por los productos de los rubros marroquinería, prendas, complementos, accesorios de vestir y calzado de la marca VANS. A fs. 448/449 obra la Nota 132/12 y 133/12 formula cargos. A fs. 450 obra la orden de intervención 11724OA06001061P (17/02/12) cálculo del ajuste de valor y de las liquidaciones por diferencia de tributos (notificado a fs.451vta). A fs. 452/452vta. la actora solicita la vista de las actuaciones. A fs. 461/462 obra la nota 621/15 y 620/15 (11/06/15) informa el monto de la deuda en discusión atento el concurso de la actora. A fs. 463 obra la Nota 1567/15 mediante la cual se le solicita aportar copias en idioma español contratos, acuerdos, convenios y/o instrumentos por lo que se hubieran efectuados devengamientos y/o pagos en concepto de cánones y/o regalías años 2011/2014 (notificado a fs. 465). A fs. 467 obra multinota solicitando prórroga del plazo. A fs. 471/842 obra multinota por medio de la cual la actora acompaña la documentación requerida. A fs. 843/861 obra listado de operaciones ajustadas por tributos y resumen de liquidación por periodo 2011. A fs. 862/869 obra el informe estudio de valor- Nota 902/16 (01/12/2016). A fs. 870 obra la Nota 910/16 (01/12/2016) s/ estudio de valor periodo 2011 del que surge que el material licenciado es de empresas vinculadas en los términos art. 15.4 del Acuerdo de Valoración. A fs. 871/878 se solicita liquidación de tributos sobre la nueva base imponible, formulación de cargos y listado planillas de ajuste por permiso. A fs.879 obra resumen de liquidación. A fs. 880/886 obra Nota 612/17 (24/07/2017) sobre estudio de valor 2012-2013. A fs. 887 obra la Nota N° 613/17 a fines que proceda en la formulación de los cargos. A fs. 888 obra la Nota 618/17 (25/07/17) solicitando la liquidación de tributos periodo 2012-2013. A fs. 889 obra la Nota 618/17 (24/07/17) por la que se notifica la conclusión arribada en el estudio de valor.

V.- Que en el caso que nos ocupa el servicio aduanero efectuó un ajuste de los valores FOB de importación, declarados por la firma TREND MILL S.A.I.C., respecto de las destinaciones de importación de los años 2007 a 2010 que se adjuntan en el Anexo de las actuaciones administrativas.

Que al respecto la Aduana, sostuvo que dichas operaciones debían ser ajustadas de conformidad con lo previsto en el art. 8, inc. c) del Acuerdo de Valoración, en razón de que debían añadirse las sumas correspondientes a regalías relativas a la marca “VANS” respecto de la mercadería importadas para la reventa, como consecuencia del contrato de licencia de USO DE MARCA celebrado entre la firma “VANS INC.” de EE.UU y TREND MILL S.A (aquí apelante).

Al respecto, entendió que por el desarrollo de la actividad comercial de la actora reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas, adquiridas en el exterior y provistas por el licenciante y por vendedores del exterior, que en principio no se encuentran vinculados con el importador VANS INC de los EE.UU, dió por entendido que el vendedor fabricante del exterior debe condicionar la fabricación del producto licenciado, al hecho que el importador, cuente con una autorización que lo habilite al uso de la propiedad intelectual contenida en el producto licenciado y asuma los costos que dicha autorización implica.

Por lo cual de la información obtenida mediante sistema Oracle Discoverer, el servicio aduanero consideró que el monto FOB de las importaciones de productos para la venta devengó el pago de regalías por parte de la actora para los periodos 2007-2010 (cfme. Nota 100/12 a fs. 1/7 de las act.adm).

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

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

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

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

Así, conforme lo dispuesto por referido art. 8 ap. 1.c. del Acuerdo de Valor del GATT, es preciso la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un “ajuste” de valor por el concepto “cánones y

derecho de licencia”: que existan cánones o derechos de licencia; una relación entre esos cánones y derechos de licencia y las mercaderías importadas; y que el pago de los cánones y derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas.

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

VII.- Que cabe destacar que no se encuentra acreditado en autos que los vendedores de la mercadería importada, se encuentren vinculados con la firma apelante, en los términos del art. 15, párrafo 4 del Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT.

Específicamente, el Informe - Nota N° 100/12 (DV EMVI) Estudio de Valor sobre las regalías devengadas por el importador a lo largo de los años 2007 a 2010 en favor del licenciante VANS INC de los EEUU. En el su punto VI –Análisis de la actividad comercial y de las fuentes de suministro extranjeras, el servicio señala que *“...En virtud de las características bajo las cuales TREND MILL SA desarrollo su actividad comercial, podemos decir que la misma consistió en la reventa en el mercado interno de mercancías licenciadas adquiridas en el exterior, y provistas por el licenciante y por vendedores del exterior que en principio no se encuentran vinculados con el importador, ni con VANS INC de los Estados Unidos de América...”* (el subrayado me pertenece).

Asimismo, de la prueba pericial ante esta instancia y de los listados de operaciones de importación elaborados por el servicio aduanero, surge que las mercaderías importadas de China, Bangladesh, Filipinas, India, Tailandia, Sri Lanka, Polonia, EE UU, Vietnam, Turquía, Lao, se trataron en su mayoría de calzados, indumentarias y accesorios, protecciones, muestras, skates y sus partes y auriculares.

Que el objeto del contrato de Licencia de Uso de marca VANS (a fs. 238/251 y traducción a fs. 252/271 de las act. adm en formato digital) suscripto por TREND MILL SA con VAN INC. EEUU surge en **el punto C del mismo, que “...en relación al contrato de distribución, el Licenciante desea ceder al Licenciatarío el derecho exclusivo de uso de las Marcas Objeto de la Licencia en la República Argentina (...) exclusivamente respecto a remeras, prendas tejidas con aguja, prendas tejidas en telar, buzos (con cierre, capucha y cuello redondo), camperas pantalones de jean o de otra tela, shorts, bermudas, medias bolsos, llaveros, pulseras, prendedores, cinturones gorros (tipo casquete, camionero y con visera) y otros accesorios que el licenciante apruebe a su propio criterio (en adelante los “Productos objeto de la Licencia”...”**. Asimismo, en el punto 1.1 concesión de la licencia, se pacta que el Licenciante concede al Licenciatarío una licencia exclusiva y limitada para usar las marcas objeto **“...(I) a la producción, selección, marketing, publicidad, promoción, distribución y venta de los productos objeto de la licencia (II) a diseños previamente entregados por el Licenciatarío para su aprobación por el Licenciante (III) a la venta de los productos objeto de la licencia a aquellos negocios minoristas enumerados en el Apéndice 3.2...”**

Conforme a lo señalado, no se encuentra incluido el rubro CALZADO dentro de los productos objeto de licencia, y asimismo, conforme surge del contrato suscripto y del informe pericial, las regalías del caso, se devengaron respecto de VANS INC por el uso de la marca, solo o con respecto **a la venta de productos**

objeto de licencia producidos en el país, conforme el contrato de licencia suscripto punto C, y sus reformas (ver a fs.81/89 de autos y fs. 252/262 de las act adm en soporte digital a fs. 120 de autos).

A mayor abundamiento, el perito contador señala en su informe que “...según las registraciones contables, no se devengaron regalías por el uso de la marca VANS de productos importados, por lo que no correspondería hacer incidir tales regalías en el valor FOB de productos importados adquiridos a VANS INC...” agregando que “si por hipótesis se admite que las regalías establecidas en el contrato de licencia de uso de marca VANS (...) se devengaron por el uso de la marca debió establecerse que porcentaje de estas Regalías – por año- corresponderían al uso de la marca por productos importados, pues no es posible conceptualmente admitir que se incremente el valor FOB de importaciones adicionando regalías devengadas por uso de la marca en productos no importados” (ver a fs. 85 de autos).

Cabe agregar, que del informe pericial surge que del relevamiento de todos los despachos de importación observados para los años 2007 a 2010- la categoría calzado fue la que mayor se importó, para el año 2007 su valor FOB fue del U\$S 1.195.432,95, año 2008 valor FOB U\$S 1.299.762.16, año 2009 su valor FOB U\$S 1.315.038,05 y para el año 2010 su valor FOB U\$S 1.047.666,16.- Dicho rubro no se encuentra incluido dentro del contrato de licencia de uso de marca VANS, suscripto con VANS INC. EEUU.

Por lo cual, la venta de dicha mercadería solo ha tenido como condición, el pago de cada factura, por parte de TREND MILL SA, al proveedor del exterior, sin que se le haya exigido el pago de regalías. Es decir, que las ventas de dichas mercaderías no se encuentran sujetas a formalidades específicas.

En igual sentido, con las restantes mercaderías importadas las cuales no se encontrarían sujetas a ninguna condición de venta, con la excepción del pago por los bienes exportados.

Que en la Opinión Consultiva 25.1, el Comité Técnico de la Organización Mundial de Aduanas, en casos como el de autos, opinó que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente. Dicho Comité expresó que será necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta, entre los cuales señala: “1) se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos; 2) se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia; 3) de acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante; 4) en el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador no a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del fabricante; y 5) el acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad”.

VIII.- Que, del contrato agregado a fs. 120 soporte CD – traducción- a fs. 252/271 de las act. adm.), si

bien, se observan cláusulas relativas al control de calidad de los productos objeto de la licencia sometidos a VANS INC. EEUU para su aprobación, diseños, etiquetas, material publicitario, de respetar las directivas de manufactura y comercialización (ver cláusulas 3,3.1,3.2), entre otras; las mismas se refieren al ejercicio del control de calidad, cuidado y mantenimiento de los estándares de la marca; por lo que, ello, no permite inferir que exista condición de venta entre TREND MILL SA y VANS INC EEUU.

Asimismo, según se observa, en el mencionado contrato, no existe cláusula alguna que obligue a la licenciataria a la contratación con una nómina de determinados proveedores seleccionados por la licenciante.

Que, por otra parte, las regalías son calculadas sobre el precio neto de ventas de los productos licenciados (ver punto 5 y 5.2).

Que, más allá de la identificación de las mencionadas cláusulas, no existen otros elementos a ser evaluados a los efectos inferir la existencia de una “condición de venta” en relación a los fabricantes del exterior.

IX.- Que lo expuesto, me lleva a concluir, que en este caso no ha quedado demostrado que el pago de las regalías acordadas con el licenciante sea una una condición de venta de las mercaderías importadas, motivo por el cual no se encuentran reunidos en autos los tres elementos/requisitos para que sea procedente ajustar válidamente el valor declarado por la importadora en sus operaciones de importación.

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

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

Por todo lo expuesto, voto por:

Revocar la Resolución N° 5574/2014 (DE PRLA), dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 13806-368-2007 y alcances, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador TREND MILL S.A. y en consecuencia, el cargo N° 146/12, con costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En disidencia con lo sostenido en el voto preopinante, y convencido de que el derecho pierde su sentido si se aleja de la realidad económica para refugiarse en formalismos vacíos, corresponde enfrentar el núcleo central de esta controversia: determinar si las regalías que Trend Mill S.A. abonó a VANS Inc., en el marco de un contrato de licencia debidamente acreditado en autos, representan una condición esencial para la venta según lo dispuesto por el artículo 8.1.c) del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Adelanto desde ya que este asunto no puede reducirse a un mero ejercicio contable ni a una interpretación ritualista y aislada del texto contractual. Antes bien, se trata de restablecer la verdad jurídica objetiva frente a una estrategia comercial que, mediante prácticas fragmentadas, oculta el valor real de la operación detrás de contratos aparentemente desvinculados, registros contables y facturas que

silencian lo fundamental.

II.- Por ello, considero que el rol del sentenciante no es únicamente registrar aquello que aparece explícitamente en los documentos, sino también advertir aquello que brilla por su ausencia. Y en este caso, precisamente lo ausente es aquello que otorga sentido económico a la operación: la regalía como elemento imprescindible para acceder legítimamente al producto con marca.

Para cumplir este cometido, corresponde, en primer término, reconstruir de manera minuciosa el camino probatorio recorrido en estas actuaciones, con la rigurosidad de quien busca en las huellas documentales del expediente las señales inequívocas de una realidad económica que subyace más allá de las meras apariencias formales. Porque el derecho aduanero no puede conformarse pasivamente con lo que declaran los documentos, sino que exige —como todo sistema tributario justo— una mirada penetrante que atraviese lo formal para descubrir la sustancia efectiva del negocio en análisis.

III.- Desde esa óptica, la Nota N° 639/11 (DV EMVI), obrante a fs. 222 del expediente digital, constituye el punto de inflexión en el diálogo fiscalizador. En ella, la Administración solicitó a Trend Mill S.A.: (i) aporte de todos aquellos contratos, acuerdos, convenios etc. por los que se hubieren efectuado devengamientos y/o pagos en concepto de cánones y/o regalías durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010 incluyendo, en su caso, las constancias de inscripción y/o presentación, por ejemplo, ante el INTI; (ii) informar la base del cálculo utilizada para determinar los ajustes a incluir durante el período investigado; y, (iii) aportar los estados contables correspondientes al mismo período.

IV.- En ese sentido, cabe señalar que a fs. 238/278 obra agregado el contrato de licencia celebrado entre Trend Mill S.A. y VANS, Inc., junto con sus prórrogas respectivas, todo lo cual se encuentra debidamente traducido. En sus cláusulas respiran condiciones que delinear un sistema de control verticalizado: aprobación de fabricantes por el licenciante (cláusula 3.1), el poder de inspección (3.1 y 3.2), la aprobación de material promocional (5.7), y la fijación de regalías periódicas calculadas sobre las ventas (5.1), con mínimos garantizados (5.2). Ese documento no es un apéndice jurídico: es la plataforma sin la cual no habría existido la operatoria comercial.

Asimismo, el listado de mercaderías importadas, obrante a fs. 371/436 incluye productos clasificados bajo posiciones del capítulo 64 del NCM que comprende a calzado, polainas y artículos análogos y partes de estos artículos.

V.- En consecuencia, el argumento según el cual el licenciante no estaba vinculado societariamente con los proveedores resulta, en este contexto, una verdad a medias, habidas cuentas de que el vínculo relevante no es el societario, sino el funcional. Efectivamente, el contrato otorga al licenciante poder de veto sobre los fabricantes (cláusula 3.1) y de control sobre la producción. Así, aunque no facture ni fabrique, el licenciante regula —y condiciona— la importación. Indudablemente el acceso a la mercadería pasa, necesariamente, por el peaje jurídico del canon.

VI.- En ese sentido, el Informe N° 100/12 (DV EMVI) de fecha 7/02/2012, obrante a fs. 439/445, elabora un razonamiento claro, alineado con las disposiciones del artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración, y sostiene —con cita de doctrina internacional— que el canon pagado por Trend Mill S.A. constituye una condición de venta, aun cuando no esté incluido en la factura comercial, y aun cuando se pague a un

tercero no vinculado formalmente con el vendedor. Ese informe, lejos de ser una mera opinión, es un dictamen técnico fundado en hechos, contratos, prácticas de fiscalización y derecho vigente y evidencia la cabal comprensión del sistema normativo aplicable. Justamente, el artículo 8.1.c fue diseñado para neutralizar operaciones fragmentadas, como la que aquí se analiza. Pretender lo contrario es desconocer la ratio de la norma, e invertir su lógica protectoria: se termina premiando al operador que mejor disimula sus flujos de valor.

VII.- En ese sentido, la defensa de Trend Mill S.A. fuerza la literalidad para negar el alma verdadera del asunto, convirtiendo lo sustancial en pura escenografía, en una grotesca pantomima jurídica. Efectivamente, existe una clase de individuos que, atrapados en los laberintos fríos de la letra muerta, se esfuerzan en torcer el cuello a la sustancia de las cosas hasta convertirlas en mera cáscara vacía.

Este Tribunal, ajeno a tales juegos, no ha nacido para convalidar esos pasos de palabras muertas, ni mucho menos para sancionar la comedia de aquellos que, hábiles en el **oficio**, pretenden hacernos creer que detrás de la letra hueca está la verdad. Por el contrario, nuestra tarea es sumergirnos en las entrañas mismas del negocio, desgarrar la máscara de la forma y rescatar la verdad jurídica objetiva que, inevitablemente, subyace en cada contrato, en cada operación, en cada acto humano. Esta labor, difícil y noble al mismo tiempo, nos obliga a mirar más allá de las apariencias y enfrentar, sin temor, el rostro descarnado de la realidad.

VIII.- Desde esa convicción, corresponde analizar ahora —en forma sistemática y documentada— los agravios planteados por la actora en su recurso ante este Tribunal, y emitir pronunciamiento sobre cada uno de ellos.

IX.- En primer término, la apelante sostiene que el pago de regalías no constituye condición de venta, pues —a su juicio— el canon se abona por el uso de marca en territorio nacional y no como requisito para acceder a la mercadería importada. Sin embargo, esta afirmación queda desmentida por el propio contrato de licencia que el recurrente acompañó en el expediente digital cuya cláusula 3.1 dispone que la elección de los proveedores debe contar con la aprobación previa de VANS, Inc., y cuya cláusula 5.1 impone regalías calculadas sobre las ventas netas de productos VANS. El canon no es un acto accesorio: es la condición para sostener el derecho a comercializar.

X.- Tampoco puede prosperar el argumento del actor en cuanto pretende excluir del valor en aduana las regalías abonadas a VANS, Inc., sobre la base de que tales pagos se habrían devengado únicamente respecto de productos de fabricación local. En efecto, dicha afirmación no encuentra respaldo en las cláusulas del contrato de licencia acompañado. Además, no ha sido corroborada mediante prueba suficiente en estas actuaciones.

Desde el análisis exhaustivo del artículo 3 del contrato —en particular, de las cláusulas 3.1 y siguientes— no surge en modo alguno que la producción de los productos objeto de la licencia deba llevarse a cabo exclusivamente en territorio nacional. Por el contrario, el texto contractual contempla expresamente la posibilidad de que dichos productos sean fabricados por terceros en cualquier lugar. A ello se suma que se requiere, en todos los casos, la aprobación previa del licenciante y se habilita su inspección sin previo aviso, incluso en establecimientos situados fuera del país. Esta amplitud territorial excluye cualquier

interpretación restrictiva que condicione el devengamiento de las regalías a la fabricación local.

Aunque el perito contador haya indicado que las registraciones contables del actor refieren al pago de “regalías por venta de indumentaria marca VANS producida en el país (no calzado)”, dicha afirmación no constituye prueba concluyente del alcance material del contrato ni de la naturaleza de las operaciones efectivamente realizadas. En rigor, la forma en que una parte lleva su contabilidad —cuando no ha sido acordada expresamente como mecanismo de interpretación contractual ni constituye una práctica bilateralmente consolidada— no puede prevalecer sobre el contenido objetivo de las cláusulas contractuales. Por ende, las registraciones contables del actor reflejan, en el mejor de los casos, una modalidad unilateral de ejecución del contrato. Sin embargo, no determinan su interpretación jurídica.

Tampoco se ha aportado ninguna prueba concreta que permita verificar la existencia de fabricación local de los productos por los cuales se afirma haber abonado regalías. No se han identificado fábricas radicadas en el país ni se han producido constancias de órdenes de producción, contratos de manufactura, comprobantes de compras internas ni evidencia alguna sobre los volúmenes fabricados en territorio nacional. Esta omisión resulta particularmente significativa. En efecto, se trata de hechos de exclusivo conocimiento del actor y cuya acreditación requería apenas la producción de documentación mínima, accesible y habitual en el giro comercial de cualquier empresa fabricante. Así, la facilidad probatoria estaba íntegramente en manos del propio interesado. En consecuencia, su silencio probatorio conspira contra la plausibilidad de su postura.

Corresponde, entonces, desestimar la defensa del actor. La interpretación que propone se basa en una lectura restrictiva del contrato que no se condice con su letra ni con las obligaciones asumidas. Además, no ha sido respaldada con prueba idónea, a pesar de lo simple que hubiera resultado para el propio interesado acreditar los extremos alegados relativos a supuesta fabricación local. En consecuencia, el argumento no puede ser admitido.

XI.- Seguidamente, la apelante se agravia afirmando que el licenciante no fabrica, ni distribuye, ni está vinculado societariamente con los proveedores, y que por ello no se cumpliría con los requisitos del artículo 8.1.c del Acuerdo GATT/OMC. Este razonamiento, aunque reiterado en múltiples casos, revela una confusión conceptual, toda vez que el ajuste del valor no requiere que licenciante y proveedor sean jurídicamente idénticos, sino que el pago de la regalía sea condición para la venta.

XII.- En ese orden de ideas, la actora se presenta con el gesto grandilocuente de quien exhibe un arsenal de nombres, tratados y doctrinas extranjeras, incluyendo la Opinión Consultiva 4.8 del Comité Técnico de Valoración, como si semejante despliegue de citas ilustres bastara, por sí solo, para hacer caer la verdad palpable y concreta de los hechos acreditados en autos. Nada más ilusorio, nada más propio del espejismo jurídico como pretender que la enumeración de fuentes internacionales pueda, como una fórmula mágica, diluir la realidad inapalable de lo ocurrido es, por decirlo suavemente, un ejercicio de ingenuidad.

Pero aquí no se trata de acumular citas para impresionar al Tribunal con fuegos artificiales doctrinales, sino de comprender cabalmente el espíritu y la letra del Acuerdo GATT/OMC. Este instrumento no sólo no rechaza la incorporación de las regalías cuando constituyen condición ineludible para importar, sino que, con claridad indiscutible, lo ordena. Exigir que se ignore esta circunstancia sería tanto como pedirle al

juez que cierre los ojos frente al sol y admita la noche en pleno mediodía. El Tribunal no caerá en tal absurdo, pues su misión es revelar la sustancia, esclarecer la verdad y decidir con los pies firmemente plantados en el suelo de los hechos.

XIII.- Asimismo, la defensa se alza con la vehemencia airada de quien, en desesperado intento, cuestiona la actuación del servicio aduanero sosteniendo que la aplicación del ajuste previsto por el artículo 8 habría sido huérfana de razones suficientes y desprovista de justificación para abandonar el valor de transacción. En esta crítica, teñida por una pretendida indignación, se advierte sin dificultad la estrategia de quien intenta sembrar dudas allí donde reina la claridad. Sin embargo, basta con recorrer el aludido Informe N° 100/12 para desmontar tales afirmaciones, pues en sus páginas, de modo minucioso y puntual, se despliega un análisis exhaustivo de cada una de las cláusulas contractuales relevantes, se examina con lupa la conexión profunda entre los productos importados y el contrato de licencia, y se desnudan con precisión las verdaderas implicancias económicas y jurídicas de los pagos efectuados. Así, la pretendida fragilidad denunciada por la defensa se desmorona inevitablemente frente al peso robusto del análisis efectuado por el servicio aduanero, cuyos argumentos descansan no en conjeturas ni vacías formalidades, sino en una rigurosa y meticulosa lectura de los hechos, revelando con toda nitidez la coherencia y suficiencia de su fundamentación.

XIV.- Está a la vista que en ninguna actuación administrativa surge siquiera un leve indicio capaz de desmentir la profunda subordinación estructural del importador al entramado contractual de la marca. Más aún, en rigor de verdad, cada documento que el Tribunal ha tenido ante sus ojos, no hace sino desnudar una operación económica cuidadosamente ensamblada sobre la arquitectura simbólica y comercial de la marca VANS. Nada, pues, escapa al férreo control impuesto desde fuera del simple contrato de compraventa, pues este último, despojado de todo maquillaje jurídico, no es más que una pieza secundaria, subordinada, en el gran engranaje comercial que responde, en última instancia, a las órdenes silenciosas y contundentes que vienen desde afuera. En definitiva, la prueba acumulada conduce, sin lugar a dudas, a concluir que la autonomía del importador es apenas una ficción, una ilusión tejida en la trama más amplia de una realidad contractual y económica que lo excede por completo.

XV.- En consecuencia, no se requiere —como pretenden ciertas voces de la defensa, con obstinada formalidad— que la regalía esté escrita con letras luminosas bajo el título explícito de «condición de venta» en la primera página del contrato, para que sea aplicable la regla del artículo 8.1.c. Esa condición, al igual que otras tantas cosas fundamentales en el universo de las relaciones comerciales, puede estar latente en la operación misma, oculta tras la dinámica del negocio, operativa en la estructura misma del acuerdo. Porque no todo lo que condiciona y subordina se exhibe a plena luz; a veces la sumisión se ejerce en silencios y gestos, en dependencias económicas, en controles ejercidos desde lugares remotos y en vínculos que nadie precisa enunciar, pero cuya eficacia real es inapelable. Ciertamente, tal concepción no es fruto de la invención ni del capricho arbitrario de este Tribunal. Así lo ha comprendido y refrendado ampliamente la jurisprudencia internacional, acostumbrada a mirar más allá del encierro estrecho de las palabras explícitas. Y, con claridad aún mayor, así lo ha expresado el propio Comité Técnico de Valoración al sostener que la condición para el pago de regalías puede brotar del poder ejercido sobre los proveedores, del vínculo económico entre las partes, o incluso de la sutil pero inexorable dependencia funcional que encadena al importador con el titular de la marca. Esta realidad, oscura pero tangible, es la que verdaderamente define y exige el ajuste en cuestión.

XVI.- Por otra parte, sería un grave error —y casi una ingenuidad imperdonable— olvidar que la mercadería de la marca VANS, no constituye un producto neutro ni desprovisto de significado propio. Porque aquí no estamos hablando de soja, materia prima anónima que se vende a granel, ni de pernos o tornillos, piezas mudas que carecen de identidad en el mercado. Indudablemente se trata, en cambio, de un producto marcario por excelencia, un bien que lleva consigo, de manera inseparable, todo un entramado invisible de símbolos, aspiraciones y deseos; un objeto cuyo valor económico y comercial no radica en la materia prima de la que está hecho, sino en la potencia inmaterial que le otorga su identificación con una estética definida, con un imaginario específico, con un universo cultural cuidadosamente creado y alimentado por la marca. En efecto, los productos no son únicamente bienes materiales; son también símbolos cargados de significado, portadores de distinción social y promesas de valor subjetivo. Representan no solo una utilidad concreta, sino también una identidad proyectada, una afiliación cultural y una expectativa. Así, consumir un producto es muchas veces una forma de decir algo sobre uno mismo, de construir pertenencia o de marcar diferencia. Su valor —aquello que permite venderla, colocarla y convertirla en mercancía atractiva— reside precisamente en esa conexión intangible con el mundo simbólico que ha sido pacientemente tejido alrededor de VANS. Desconocer esta realidad sería negar lo evidente, cerrar los ojos ante lo obvio, y reducir el análisis a una superficialidad que este Tribunal no puede, bajo ninguna circunstancia, admitir.

XVII.- En esa comprensión del asunto, tampoco sería inútil, ni mucho menos superfluo, remarcar aquí que este tipo de estructuras triangulares, esas en las cuales el proveedor aparece convenientemente desvinculado del licenciante, mientras la regalía es abonada en silencio a un tercero distante y cuidadosamente separado, constituyen exactamente el artificio que el Acuerdo GATT y su reglamentación tuvieron la intención expresa de prevenir. Porque no es casualidad ni accidente que el artículo 8.1.c haya sido concebido: no nació para castigar ni sancionar gratuitamente, sino para revelar, para iluminar con nitidez esos oscuros rincones contractuales donde se esconden los flujos reales de valor. Es una norma contra la fragmentación, una regla pensada para desbaratar esas ingeniosas maniobras contractuales que intentan esquivar la transparencia del control aduanero. Con ella, lo que se persigue no es limitar el comercio legítimo, sino arrancar las máscaras de una ingeniería contractual tan meticulosa como maliciosa, diseñada con precisión quirúrgica para desdibujar las fronteras económicas reales, diluir responsabilidades y disimular las auténticas relaciones comerciales detrás de una fachada de formalismos aparentes.

XVIII.- En ese orden de ideas, cabe señalar que el voto mayoritario —dicho sea, con el respeto debido, pero también con la franqueza necesaria que exige esta discusión— parece apoyarse en exceso en una confianza casi ingenua en el carácter literal y aislado de las cláusulas contractuales. Observa el negocio como si se tratara de una máquina desmontada, en piezas sueltas, confiando en que cada una pueda ser analizada independientemente, sin considerar el mecanismo que, ensamblado, las hace funcionar. Esta perspectiva, sin embargo, ignora un principio hermenéutico esencial, relativo a que las normas tributarias deben interpretarse según su finalidad profunda, según el espíritu que late en su interior, y no desde el casuismo fragmentado o el literalismo estéril. (Cfr. Fallos: 316:42; 316:1115; 322:2321; 330:2304; 321:2399; 310:177; 344:1810; 322:1090; 316:1533; 330:4749; 308:215; 322:1926, entre muchos otros). Porque interpretar el derecho tributario no es un simple ejercicio de formalismos fríos, no es seguir ciegamente la letra mientras se desconoce la razón última por la que fue escrita. Por el contrario, es un acto

de lucidez crítica que debe revelar, sin ambages ni concesiones, el verdadero sentido económico y jurídico de las operaciones examinadas, resistiendo así la trampa sutil del formalismo, que a menudo no esclarece, sino que distorsiona y oculta la realidad subyacente.(Cfr. Fallos: 322:1926; 344:2175; 340:1513; 319:3208; 326:2987, entre muchos otros).

XIX.- En ese sentido, negar la realidad con el pretexto simplista de que el canon no figura explícitamente en la factura, o de que fue abonado a un tercero formalmente desvinculado, equivale a negar la existencia misma de la lluvia argumentando que no ha mojado la tinta sobre el papel del contrato. Pero la justicia, el derecho mismo, no exige que el juez salga empapado para reconocer aquello que es evidente a simple vista; exige, más bien, que use su razón, que no abandone jamás la inteligencia en el ejercicio de su tarea, que no se refugie en excusas superficiales, sino que afronte la verdad subyacente con coraje crítico y honradez intelectual. Porque, en efecto, la lluvia existe más allá de cualquier papel seco, y el vínculo real entre las regalías y la importación existe más allá de cualquier factura muda. En rigor de verdad, lo que exige el derecho es, precisamente, atravesar la apariencia y sostener la razón como único medio capaz de penetrar en la verdad profunda del negocio, esa verdad que no se desvanece por el mero hecho de no haber sido plasmada con tinta húmeda sobre una hoja.

XX.- Por ello, sostener que el canon no debe ser adicionado al valor en aduana es ignorar lo esencial. Es cerrar los ojos frente a la lógica del negocio y reducir el derecho a un ejercicio de lectura literal que lo despoja de su dimensión crítica. Frente a esa opción, este voto opta por el coraje de ver, la responsabilidad de juzgar y la coherencia de aplicar el derecho con los ojos bien abiertos.

XXI.- En efecto, no se trata aquí, ni remotamente, de presumir que el contribuyente actúe con malicia deliberada, ni tampoco de extender caprichosamente las hipótesis que autorizan el ajuste fiscal. Nada más lejos de mi intención. Con toda verdad, lo que se busca, en realidad, es algo mucho más simple y elemental: constatar que la estructura económica de la operación, observada en su contexto genuino y sin fragmentaciones artificiales, resulta inexplicable sin el contrato de licencia que le da sustento. Porque, en definitiva, ese contrato no es un accesorio ornamental ni un agregado circunstancial; por el contrario, es la piedra angular que sostiene y condiciona el entero negocio. En suma, lo que aquí se pone en evidencia es que el contrato de licencia no es una hoja muerta, sino la clave funcional que hace girar el engranaje económico de toda la operación, condicionándola de modo tan decisivo como inevitable.

XXII.- Tanto es así, que conforme surge del texto original del contrato suscripto en el año 1996, en particular del considerando C, no se encontraba prevista la inclusión del calzado como uno de los productos sujetos a la licencia otorgada por el licenciante. En efecto, el catálogo de bienes contemplado en dicha cláusula incluía diversas prendas de vestir y accesorios, pero excluía expresamente cualquier mención a calzado, el cual no formaba parte del universo de productos autorizados bajo licencia.

Por el contrario, recién mediante la Reforma N° 2 al Contrato de Licencia, fechada el 31 de marzo de 2011 (obrante a fs. 840/842 del expediente digital), se incorpora de forma expresa el calzado como producto sujeto a licencia. Así lo establece la cláusula primera de dicha reforma, al modificar el considerando C del contrato para incluir, a partir de la sexta línea, la palabra “calzado” junto a otros productos, sujeto —como los demás— a la aprobación del licenciante. Por lo tanto, solo a partir de la fecha de entrada en vigencia de dicha reforma cabe considerar al calzado como comprendido formalmente dentro del alcance de los

“Productos Objeto de la Licencia”.

En ese contexto, y toda vez que los calzados objeto del presente litigio fueron efectivamente importados por el actor durante el período investigado, pero no se encontraban formalmente incluidos en el contrato acompañado por el recurrente sino recién a partir de su Reforma N° 2, corresponde concluir que tales productos, en su caso, solo podrían ser considerados como objeto de ajuste en un período posterior al aquí analizado, sujeto a prueba de su efectiva comercialización en condiciones coincidentes con las establecidas por la reforma.

XXIII.- No obstante, con relación al resto de los productos licenciados, se configuran con total precisión las condiciones expresamente contempladas en el artículo 8.1, inciso c), del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Al respecto, la Opinión Consultiva 4.8 —invocada por la apelante con oportunistica selectividad, como quien hojea un libro sagrado buscando apenas lo que conviene a su doctrina— aclara sin equívocos que las regalías deben sumarse al valor aduanero siempre que el licenciante ejerza alguna forma de control efectivo sobre los proveedores o sobre el propio proceso productivo. Pero es preciso advertir, con lucidez elemental, que este control no depende de que existan vínculos societarios formales, ni tampoco de que haya cláusulas literales explícitas que así lo establezcan. Muy por el contrario, lo que se exige es algo más profundo, más sustancial, algo que trasciende la superficie de los documentos escritos: una influencia efectiva, real y determinante sobre las decisiones económicas involucradas. En definitiva, la condición no se agota en las palabras explícitas que aparecen estampadas en un contrato, sino que puede manifestarse con sutileza en relaciones de dependencia económica, control indirecto o presión estructural, que revelan con mucha mayor precisión la auténtica configuración del negocio subyacente. Es ahí, en esa influencia sustancial —y no en el casuismo formal o societario—, donde la Opinión Consultiva pone su énfasis decisivo.

XXIV.- La defensa del recurrente ha construido su argumentación sobre una arquitectura endeble de literalidades y formalismos vacíos. Lee el contrato, sin duda, pero lo hace como quien se limita a medir los bordes exteriores de una huella en la arena sin reparar, en absoluto, hacia dónde se dirigen esos pasos ni cuál es la intención que mueve al caminante. Esa lectura —reduccionista hasta el absurdo— no solo es jurídicamente inadmisibles, sino que revela una complacencia con la superficialidad que este Tribunal tiene la obligación de rechazar con firmeza. Es por ello que, en este punto del voto ya no es posible —ni sería honesto intelectualmente— seguir abordando el problema desde una prudencia técnica excesiva sin manifestar, con claridad, qué es exactamente lo que está en juego aquí: ni más ni menos que la eventual legitimación judicial de prácticas ~~elusivas~~ sofisticadas, operaciones comerciales cuidadosamente encubiertas en cláusulas contractuales que fragmentan artificialmente lo que, en realidad, funciona como una unidad económica indiscutible. Desde esa óptica, este caso deja de ser una disputa ordinaria, un expediente más acumulado en los estantes del Tribunal. Es, por el contrario, un espejo profundo y revelador, un reflejo inquietante en el cual el derecho aduanero argentino se contempla a sí mismo, obligado a decidir —sin ambigüedades— qué clase de sistema quiere realmente encarnar: si aspira a ser una herramienta puesta al servicio de la verdad económica, comprometida con la sustancia real de las transacciones y las relaciones comerciales, o si, por el contrario, se resignará a ser apenas una técnica fría y estéril de validación formal, complaciente con estructuras contractuales meticulosamente diseñadas para debilitar, erosionar y, en última instancia, burlar la base imponible.

XXV.- En coherencia estricta con lo ya expresado en mis votos anteriores —especialmente en "Procter & Gamble Argentina S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación", Expte N° 39.752-A y en "Papelería Francesa S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación", Expte. N° 37.221-A, sentencia del 1/11/2024 –INLEG -2024-120253027-APN-VOCXX#TFN) —, vuelvo a insistir con énfasis que no resulta admisible reducir la noción de «condición de venta» a una mera exigencia literal, como si debiera estar siempre expresamente consignada en el contrato de compraventa para adquirir validez jurídica. Tal lectura, ritualista hasta lo absurdo, ignora por completo que la economía contemporánea ha desplazado de forma creciente e intencional buena parte del valor económico real del producto hacia acuerdos paralelos, hacia contratos laterales estratégicamente situados por fuera del marco visible y transparente de la factura comercial. Verdaderamente, esta fragmentación deliberada —que esconde bajo distintos disfraces jurídicos lo que en rigor constituye una única operación económica— exige que la interpretación jurídica sea lo suficientemente lúcida y crítica como para atravesar los límites formales de las cláusulas visibles. El concepto de condición de venta no puede ser encorsetado por formalismos rígidos, sino que debe ser captado en su genuina sustancia económica, atento a la realidad que palpita detrás del texto contractual, aunque ello implique abandonar el confort aparente de la literalidad documental.

XXVI.- Desde esa perspectiva, propongo aplicar en este caso, con rigurosa coherencia, el método interpretativo que he denominado "supresión hipotética", procedimiento que expuse ya con claridad en votos precedentes: se trata, sencillamente, de imaginar por un instante que la operación de importación se ejecuta sin que medie el pago del canon. Si al realizar este ejercicio mental comprobamos que, al sustraer ese pago, la transacción se derrumba inevitablemente —sea por la pérdida inmediata de la licencia, por la cancelación del derecho de uso de la marca o por la imposibilidad contractual de continuar con el negocio—, estaremos ante una evidencia incontestable de que esa regalía constituye, en términos prácticos y económicos, una auténtica condición de venta. Al respecto, conviene advertir que esta no es una fórmula doctrinaria abstracta ni una invención caprichosa destinada para crear artificios jurídicos. Por el contrario, se trata de una herramienta lógica elemental, una prueba racional sencilla y transparente cuya finalidad es revelar el núcleo económico verdadero de la operación. Porque sólo así, mediante el recurso a esta hipótesis de supresión, puede el juez —de forma lúcida y precisa— atravesar el velo superficial de los formalismos contractuales y encontrar, sin equívocos, el corazón mismo del negocio jurídico examinado.

XXVII.- Este criterio no es, en absoluto, una ocurrencia aislada ni una elaboración caprichosa. Por el contrario, su validez conceptual ha sido ampliamente reconocida y adoptada en la jurisprudencia extranjera, refrendada con autoridad en diversas Opiniones del Comité Técnico de Valoración de la OMC, consolidada en informes aduaneros internos y respaldada por prestigiosas voces doctrinarias en nuestro propio país. Su postulado esencial es sencillo, pero decisivo: que el valor en aduana refleje con fidelidad la sustancia real de las operaciones económicas y no se limite a una reproducción automática y ritual del precio consignado en la factura. Ya que, en efecto, lo que aquí se esgrime es que el valor aduanero, antes que un número frío y formalmente fijado en un documento, sea una medida honesta, precisa y auténtica de la realidad económica que subyace detrás de la transacción comercial. Solo así —despojando al derecho aduanero de sus tentaciones formalistas— se asegura que su aplicación no se transforme en una mera técnica de validación burocrática, sino en un mecanismo efectivo, justo y transparente, capaz de captar la esencia verdadera y el propósito último de las relaciones comerciales internacionales.

XXVIII.- En esa inteligencia, no puedo dejar de señalar —con absoluto respeto institucional, pero con

necesaria firmeza intelectual— que el enfoque mayoritario hoy imperante en este Tribunal parece haber extraviado su vocación original, esa vocación crítica y lúcida destinada a penetrar en la sustancia real de los negocios jurídicos. Actualmente, el pago del canon es descartado de manera automática, sistemática y casi ritualista, mediante criterios de una formalidad tan fría como superficial, sin que jamás se indague seriamente si tal pago resultaba o no esencial para operar dentro de la red comercial de la marca. Efectivamente, para esta visión dominante, parece suficiente que el canon no figure explícitamente en la factura o que el proveedor carezca de vínculos societarios visibles con el licenciante. Tal facilidad probatoria es extremadamente peligrosa: convierte, silenciosamente, lo que debería ser una excepción prudente y acotada en una regla generalizada, abierta a abusos y maniobras elusivas. Porque al abdicar del análisis riguroso, al sustituir el examen económico sustancial por simples formalidades documentales, este Tribunal corre el riesgo severo de transformar el derecho aduanero en una técnica rutinaria de validación formal, incapaz de controlar eficazmente las estrategias sofisticadas que buscan erosionar la base imponible bajo un velo de apariencias.

XXIX.- Así las cosas, cabe señalar que la doctrina de la simulación lícita —esto es, esa sofisticada ingeniería jurídica que fragmenta artificialmente una operación económica única con la intención de reducir la base imponible— no constituye, desde luego, un fenómeno nuevo ni inesperado. Pero sería una grave irresponsabilidad ignorar que se trata de una amenaza creciente para la integridad y la eficacia de los sistemas tributarios. Su versión aduanera, en particular, consiste en separar estratégicamente el pago material de la mercadería del pago intangible asociado al uso de la marca, al prestigio simbólico, a la licencia, aun cuando ambas erogaciones constituyen partes inescindibles del mismo fenómeno económico. Ciertamente, aceptar semejante separación artificial, escindida por completo de la realidad subyacente, sobre la única base de una lectura estrictamente literal y ritualizada de las cláusulas contractuales, no puede calificarse seriamente como aplicación genuina del derecho. Por el contrario, esa práctica implica convalidar un artificio evidente, una ficción jurídica que, bajo apariencias formales intachables, busca disimular la verdadera naturaleza de la operación económica, privando al sistema tributario de su facultad legítima de imponer cargas equitativas y eficaces sobre la base real y efectiva de las transacciones comerciales

XXX.- A estas alturas, no puede obviarse que el Acuerdo de Valoración fue concebido precisamente para evitar que estas estrategias de fragmentación artificial escaparan al escrutinio fiscal y, entonces, su interpretación necesariamente debe ser funcional, sustantiva, orientada siempre por su propósito original. En efecto, el artículo 8.1.c) no impone que el pago se efectúe exclusivamente al proveedor de la mercadería, ni tampoco exige que el contrato de compraventa mencione literalmente la palabra «condición». Lo que demanda la norma es algo más profundo, más sustancial y honesto intelectualmente: que dicha condición sea real, efectiva, económicamente determinante. Y eso, justamente, es lo que la prueba recogida en este expediente ha demostrado de manera contundente y precisa. No se trata de una inferencia vaga, ni de una sospecha infundada: los documentos, las declaraciones, el contrato de licencia, el informe técnico y hasta las propias ausencias probatorias señalan con fuerza inequívoca que, sin el pago de esas regalías, la operación entera carece de sentido económico y se vuelve absolutamente inviable. Esta es, finalmente, la única verdad sustancial que este Tribunal tiene el deber jurídico y ético de reconocer.

XXXI.- En relación con lo señalado, no puede dejar de hacerse notar que la cláusula 3.1 del contrato de licencia establece, sin lugar a dudas ni matices, que VANS Inc. conserva para sí el derecho de aprobar

expresamente a los proveedores que intervendrán en la operación. La cláusula 5.1 dispone, con igual claridad, la obligación ineludible de abonar regalías sobre cada venta realizada. A su vez, la cláusula 5.2 fija mínimos garantizados que obligan al importador a mantener niveles específicos de comercialización, condicionando implícitamente toda la operatoria económica. Por otro lado, la cláusula 5.7 exige que la publicidad utilizada sea previamente aprobada y supervisada por el licenciante, subordinando así la imagen y estrategia comercial del importador a la voluntad de quien detenta la marca. Finalmente, la cláusula 6.1 impone estricto cumplimiento del código de conducta tanto del Licenciante como de su controlante.

Frente a semejante entramado contractual —claro, detallado, explícito— cabe formular una pregunta sencilla pero esencial: ¿hace falta acaso algún elemento adicional para demostrar, con absoluta certeza, el control estructural que ejerce el titular de la marca sobre toda la operatoria comercial? Pretender que estas cláusulas son neutras, que se trata de exigencias meramente accesorias o que no condicionan sustancialmente la importación, sería ignorar deliberadamente lo evidente. En rigor, la realidad económica subyacente, perfectamente delineada por las cláusulas citadas, no admite dudas, respecto de que el importador está subordinado en cada movimiento a la voluntad del licenciante, y ese control no es solo formal, sino total y sustancial, influyendo decisivamente en la operación comercial desde el primer proveedor hasta la última venta al consumidor.

XXXII.- Claramente no estamos, entonces, ante la simple relación comercial de un proveedor independiente frente a una empresa que compra libremente en el mercado global. Estamos, por el contrario, frente a una licenciataria rigurosamente autorizada a operar dentro de un ecosistema cerrado y definido por la marca, sometida a condiciones técnicas específicas, restricciones logísticas precisas y obligaciones económicas estrictas, todas ellas dictadas por el titular de esa marca. No se adquiere, pues, una mercancía aislada y neutral; lo que se compra realmente —y lo que define por completo la operación— es el acceso mismo a ese ecosistema simbólico, económico y cultural construido y controlado íntegramente por el licenciante. Justamente ese acceso, precisamente, es lo que paga el canon. Por esta razón fundamental, el canon no puede ser tratado simplemente como un gasto accesorio, como un costo lateral o como una erogación adicional desvinculada del producto mismo. El canon, en rigor, es parte sustancial del precio verdadero de la mercadería importada, pues lo que se adquiere con él no es solo una licencia abstracta, sino el derecho imprescindible, tangible y real de operar comercialmente bajo la identidad, prestigio y control estructural de una marca global.

XXXIII.- En consecuencia, está a la vista de todos —sin ambigüedad ni espacio alguno para la confusión— que este voto no propone, ni remotamente, una interpretación extensiva e ilimitada del concepto de regalía. Lo que propone, en cambio, es aplicar con riguroso criterio y lúcida conciencia el estándar funcional consagrado en el artículo 8.1.c del Acuerdo, e indagar seriamente si las importaciones se encontraban subordinadas a una estructura contractual cuyo cumplimiento exigía inevitablemente el pago de un canon. Si esta indagación, honesta y profunda, concluye afirmativamente —como ocurre inequívocamente en este caso, a la luz de la contundente prueba documental y fáctica analizada—, entonces no cabe otra salida posible, jurídicamente admisible, que incorporar dicho pago al valor en aduana. Porque, en definitiva, lo que está en juego aquí no es el interés particular de las partes involucradas, sino la integridad, eficacia y sentido último del derecho aduanero: reflejar fielmente la realidad económica detrás de cada transacción, y asegurar que ningún mecanismo artificioso sea

legitimado por la mera comodidad formal o literalista del análisis jurídico.

XXXIV.- En efecto, lo contrario —esto es, aceptar que la mercadería pueda ser importada con la marca VANS sin abonar regalía alguna por su uso— equivaldría a suponer ingenuamente que la estructura comercial organizada por VANS Inc. consiente el aprovechamiento gratuito e indiscriminado de sus derechos marcarios. Esta hipótesis no sólo es ilusoria, sino radicalmente irreal. Porque la verdad, documentada y claramente visible en cada cláusula contractual, es que la marca no está disponible gratuitamente para cualquiera, sino exclusivamente para quien paga su precio específico. Y dado que la mercadería misma resulta inseparable de la marca que le confiere valor, posicionamiento y atractivo comercial, resulta ineludible concluir que su valor económico real no puede prescindir del canon que legitima su uso. En definitiva, el control que VANS Inc. ejerció sobre toda la operatoria comercial no fue, ni remotamente, un control simbólico o abstracto, sino plenamente normativo y operativo. Fue la marca quien estructuró la cadena de valor, quien definió los estándares técnicos y comerciales, quien aprobó rigurosamente a cada proveedor/fabricante y, sobre todo, quien exigió expresamente el pago del canon. Esta realidad configura con absoluta claridad un control indirecto más que suficiente para afirmar, sin lugar a duda, que la regalía constituyó efectivamente una condición de venta según los términos y el espíritu del Acuerdo GATT/OMC.

XXXV.- Por cierto, desconocer esta estructura implicaría ignorar por completo el papel central que desempeñan las marcas en la economía globalizada. Porque las marcas, lejos de ser accesorios triviales, constituyen el núcleo mismo de la estrategia comercial contemporánea: son diseñadas minuciosamente, protegidas con celo extremo y vendidas deliberadamente al mercado. El precio que se paga por su uso no es, pues, un gasto marginal o circunstancial, sino parte inherente y sustancial del costo mismo del producto que las lleva impresas. Es una verdad de Perogrullo que el derecho aduanero no puede permanecer ajeno a esta realidad económica incontestable. Su verdadera función jamás se ha limitado a verificar documentos aislados y a validar mecánicamente lo que figura en una factura; su auténtica misión es reconstruir la operación económica en su integridad, desentrañando las relaciones sustanciales, aunque estas se oculten bajo apariencias documentales perfectas. Cuando el derecho aduanero se limita a constatar el contenido superficial de la factura y elige deliberadamente ignorar el canon asociado, pierde irremediamente contacto con la verdad económica, y un derecho desvinculado de la realidad no cumple su misión fundamental. Con toda verdad, se transforma, peligrosamente, en una simple técnica de blindaje legal, útil para operadores sofisticados que dominan la habilidad de escindir el precio, disimulando así el verdadero valor imponible.

XXXVI.- Es por ello que este voto reafirma —sin sombra de ambigüedad— que la interpretación del concepto de “condición de venta” debe ser, esencialmente, funcional y estructural, nunca formal ni exclusivamente documental. Esta tarea implica adentrarse con profundidad en la verdadera sustancia económica del negocio, ejercer un criterio lúcido y crítico, y exige —por encima de todo— el coraje hermenéutico suficiente para no sucumbir ante la ingeniería contractual desplegada por las partes, diseñada específicamente para fragmentar y disimular la unidad real del negocio económico subyacente. Porque el valor en aduana no puede limitarse jamás a una mera línea escrita en una factura comercial: es, antes que nada, la suma total de todo aquello que el comprador está obligado a desembolsar para adquirir efectivamente la mercadería. Y en este caso concreto, acceder a dicha mercadería resultaba absolutamente imposible sin el pago del canon; esa regalía no era una simple erogación adicional, sino una auténtica

condición estructural y determinante, cuya ausencia habría impedido —de manera total y definitiva— la realización misma de la operación económica.

XXXVII.- Por lo tanto, este voto reafirma categóricamente que el canon abonado por Trend Mill S.A. a VANS Inc., en virtud de un contrato de licencia que impone condiciones técnicas estrictas, requisitos comerciales precisos y exigencias simbólicas determinantes sobre la producción y comercialización de los bienes, constituye, conforme lo previsto en el artículo 8.1.c del Acuerdo del GATT, una genuina condición de venta. No se trata, aquí, de una obligación accesorio, marginal u opcional, sino de una condición estructural, esencial e ineludible que define, condiciona y posibilita la operación económica en su integridad. En ese sentido, la incorporación del canon al valor en aduana, en consecuencia, no puede interpretarse jamás como una sanción arbitraria ni como un castigo tributario. Cabe insistir que resulta, por el contrario, una legítima restitución económica y jurídica: es devolver al precio declarado la verdad profunda, sustancial y auténtica que la operación pretendió sustraer mediante el artificio contractual. Restablecer esa verdad es, finalmente, el deber innegociable de este Tribunal, cuya función primera y última es asegurar que el valor declarado refleje con fidelidad absoluta la realidad económica del negocio subyacente.

XXXVIII.- En definitiva, no estamos ante un pago decorativo, ni ante una cláusula genérica de uso de marca, ni ante un canon desvinculado de la operación de compra. Estamos ante el núcleo invisible del negocio. La regalía era la llave, el acceso, el umbral. No se vendía simplemente mercadería: se vendía mercadería VANS. Y VANS no era una palabra; era una estructura jurídica. Era un derecho reservado, habilitado sólo para quien cumplía con un régimen contractual cuya contraprestación era el pago regular de un canon. Ese canon, al ser condición de la importación, debía ser adicionado al valor en aduana.

XXXIX.- Llegado a este punto, y sin necesidad de recurrir a gestos de solemnidad, corresponde cerrar este voto con una reflexión que trasciende el caso concreto y se proyecta hacia el porvenir de la jurisprudencia en materia de valoración aduanera. Porque lo que aquí se discute no es solo un canon impugnado ni una operación de importación aislada. Lo que se discute es si el derecho tributario está dispuesto a seguir la forma o a mirar la sustancia. Si está dispuesto a sostener su vigencia como sistema o a resignarse a ser el escenario de una elusión formalmente prolija. En ese sentido he procurado demostrar —con pruebas, con doctrina y con lógica— que en este caso el canon no fue un pago accesorio, sino un elemento estructural de la operación. No fue una decisión de marketing; fue una condición de venta. Sin él, la mercadería no era lo que se decía ser. No era un producto VANS, sino que era un objeto sin licencia, sin marca, sin valor simbólico. La operación se sustentaba en ese intangible que se compraba con el canon. Precisamente cuando el intangible es la llave de la operación, el precio que lo habilita es parte del valor imponible. Así de simple. Así de contundente.

XL.- Al respecto, no ignoro que esta postura exige un esfuerzo hermenéutico que a veces incomoda. Exige abandonar la seguridad del texto plano y adentrarse en el análisis de estructuras económicas complejas, que escapan al esquema binario del contrato de compraventa. Pero ese es el desafío que impone el comercio internacional moderno: operaciones trianguladas, derechos fragmentados, contratos paralelos. Justamente frente a ello, la función jurisdiccional no puede limitarse a verificar documentos: debe reconstruir el negocio.

XXI.- Por eso insisto en que el concepto de “condición de venta” no es un tecnicismo contractual. Es una categoría jurídica viva, que exige analizar si la operación hubiera tenido lugar sin el pago. Es un estándar funcional que exige al juez mirar el negocio con los ojos de quien entiende la dinámica económica. Y es, sobre todo, una herramienta de justicia fiscal, sin la cual el artículo 8.1.c) se transforma en un texto sin dientes, incapaz de corregir la subdeclaración cuando esta se disfraza de legalidad. Ya, en mi voto disidente en la causa Procter antes citada, ya advertí que el Acuerdo de Valoración exige equilibrio entre legalidad y sustancia. Y allí propuse una lectura que ni absolutiza la letra ni abdica del rigor. Esa misma lectura se aplica aquí. El canon pagado a VANS Inc. configura, sin ambigüedad, una condición operativa de la importación. Su omisión en el valor declarado no es un olvido: es una consecuencia del diseño contractual. Y el derecho, si quiere seguir cumpliendo su función, no puede premiar al que mejor fragmenta.

XXII.- Desde esta perspectiva, la jurisprudencia complaciente —la que presume la ajenidad de la regalía salvo prueba literal y taxativa— se ha convertido, en la práctica, en un incentivo al ocultamiento sofisticado del valor. Se privilegia el alegato del importador por sobre la presunción fiscal. Se castiga el análisis estructural como si fuera sospechoso de extralimitación. Y se olvida que la justicia tributaria exige, ante todo, una evaluación ponderada del negocio. Por eso este voto, como los que lo preceden, no es apenas una disidencia: es una afirmación doctrinal. Una defensa de la verdad económica como eje del derecho aduanero. Una crítica fundada a la jurisprudencia automática que ha vaciado de eficacia al artículo 8.1.c. Una exigencia de equilibrio en la valoración probatoria. Y una invitación a repensar el rol institucional de este Tribunal, no como órgano que meramente limita al fisco, sino como órgano que reconstruye la integridad fiscal del sistema.

XXIII.- En suma, sostengo —y así lo dejo establecido— que la noción de condición de venta debe ser interpretada de manera sustancial, funcional y objetiva. Asimismo, mantengo que los contratos deben ser leídos no en su literalidad aislada, sino en su integración operativa. También abrevio por que la estructura económica del negocio debe primar sobre la arquitectura documental y que el juez no debe temer al análisis económico, sino asumirlo como parte de su responsabilidad constitucional. Porque, en rigor verdad, en el mundo actual, el valor no se esconde debajo de la mesa, sino se disfraza de legalidad. Y el derecho —cuando es justo— debe tener la lucidez de desenmascararlo.

XXIV.- En conclusión, con la tranquilidad implacable del oficio y la severidad de quien no traiciona sus propias verdades, manifiesto mi disidencia respecto del fallo mayoritario. No lo hago sólo desde el derecho, sino desde una ética interpretativa que obliga al juez a abandonar la comodidad engañosa de la superficie, a hundir sus manos en el barro de los expedientes y a escuchar —en el silencio inquietante de los documentos— la voz sorda pero reveladora de los hechos. Porque el valor en aduana no es un número muerto ni una cifra abstracta, sino es la radiografía tributaria de un negocio vivo, escurridizo, a menudo encubierto en velos de apariencia, pero jamás opaco para quien tiene el coraje de arrancar las máscaras del formalismo.

XXV.- En la especie, Trend Mill S.A. ha apelado la resolución que ordena incorporar al valor aduanero las regalías pagadas a VANS, Inc. por el uso de su marca. Lo hace con una defensa técnicamente impecable pero sustancialmente débil, frágil como esos decorados teatrales que se desploman al menor contacto. Dice que las regalías no corresponden a los bienes importados, que el licenciante no tiene relación directa con

los proveedores, y repite —en un tono solemne y autosuficiente— los artículos del Acuerdo GATT, las opiniones consultivas del Comité Técnico de la OMC y una colección minuciosa de doctrina y jurisprudencia, como si citar en voz alta y en tono grave bastara para ocultar la fragilidad probatoria. Pero el expediente, revela otra historia: una menos ruidosa, pero infinitamente más verdadera. En el expediente digital, como dormido bajo una capa de polvo burocrático, descansa el contrato de licencia con VANS, Inc. Y allí, en sus cláusulas meticulosas, respira una estructura de hierro: proveedores rigurosamente aprobados por la marca, estándares comerciales vigilados al milímetro, pautas publicitarias sometidas a revisión, pagos periódicos obligatorios cuya falta provoca la inmediata extinción del negocio. Y, además, mínimos garantizados de regalías, obligaciones concretas de inversión en marketing. No es un papel marginal ni accesorio: es la espina dorsal que sostiene todo el sistema comercial, la columna vertebral del negocio. No es adorno ni complemento: es la esencia misma de la transacción. La defensa insiste, empecinada en su literalidad, en que VANS, Inc. no produce, no vende ni firma las facturas. Claro que no lo hace: no lo necesita. Su poder reside en autorizar o denegar el uso de una marca que opera como llave maestra, cuyo acceso no es material, sino simbólico. Y la puerta a ese universo marcario se abre únicamente con dinero, pagando la regalía. Quizá el contrato no diga con tinta explícita que la venta se condiciona al canon, pero toda la estructura económica grita esa verdad silenciada. El artículo 8.1.c del Acuerdo GATT no exige letras claras: exige realidades claras. Y aquí, la realidad no deja dudas. La defensa de Trend Mill se aferra al texto como un náufrago desesperado se aferra a un madero flotante, arrastrado por la corriente implacable de los hechos. Pero el derecho no exige menciones explícitas ni identidades perfectas entre proveedor y licenciante. Lo que exige es más sencillo y contundente: que el pago sea condición esencial para acceder a la mercadería. En rigor el expediente muestra, con una claridad que desgarrar cualquier ambigüedad, que, sin el contrato de licencia, las mercaderías jamás podrían haber sido importadas ni comercializadas bajo la marca VANS. El canon no es sólo dinero pagado: es la llave que abre la puerta al mercado. Por todo ello, este voto no nace aislado, sino acompañado y avalado por la prueba que la propia actora aportó (y por aquella que astutamente omitió), por el sentido profundo del contrato, por la lógica implacable del comercio internacional, y por la filosofía inherente a un sistema normativo que no fue diseñado para premiar artificios contractuales, sino para desnudar la unidad profunda del negocio económico. No estamos aquí para proteger al astuto que mejor se esconde detrás de sus documentos, sino para exigirle que tribute según la verdad de su capacidad contributiva.

La jurisprudencia citada de nuestra Corte Suprema ya ha advertido que las ficciones contractuales no deben oscurecer la verdad económica, y este caso ofrece una oportunidad clara para aplicar esa doctrina con valentía crítica. Porque el derecho aduanero no puede limitarse a verificar papeles muertos, sino que debe penetrar con rigor en la sustancia viva del negocio comercial, desenmascarando la trama oculta de relaciones económicas reales que subyacen a los contratos.

XLVI.- Este voto disidente no es fruto de un mero capricho formal, sino del deber moral e intelectual de restituir al valor declarado la verdad económica que un astuto artificio intentó esconder. Así, con serenidad crítica pero también con determinación absoluta, voto decididamente en disidencia.

En consecuencia, y con sustento en las precisiones contractuales reseñadas, debe hacerse lugar a los agravios del actor en cuanto a la improcedencia de computar las importaciones de calzado como base para el ajuste efectuado por el servicio aduanero en este expediente. En efecto, dichos productos no se encontraban expresamente incluidos en el contrato original de 1996 ni en las versiones subsiguientes hasta

la reforma número 2, cuya vigencia resulta posterior al período investigado. Por ende, su inclusión en el ajuste practicado carece de respaldo documental suficiente y vulnera el principio de legalidad que rige en la materia.

Sin perjuicio de ello, corresponde mantener la validez del ajuste respecto del resto de los productos importados de la marca Vans, los cuales sí estaban expresamente contemplados desde el contrato original y se mantuvieron inalterados en su caracterización como objeto de licencia. En tal medida, deben rechazarse los agravios formulados en relación con estos últimos, en tanto se verifica en ellos la configuración de las condiciones previstas por el artículo 8.1, inciso c), del Acuerdo de Valoración.

XLVII.- Sentado lo que antecede, corresponde ahora evaluar si el servicio aduanero determinó adecuadamente el quantum de los cargos formulados. En tal sentido, resulta particularmente relevante realizar una observación relacionada con las percepciones de IVA y ganancias que integran el quantum de los cargos confirmados en la resolución objeto de apelación.

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

En la misma oportunidad, el máximo Tribunal indicó que “los precedentes de la Corte Suprema, fundada en su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos: 307:1094; 319:2061; 320:1660; 325:1227; 331:162; 337:47 y 339:1077, entre muchos otros) da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas por los tribunales inferiores (Fallos: 341:570; 342:533, etc.). Por ende, si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben –aun frente a la inexistencia de una norma en tal sentido– conformar sus decisiones a las sentencias de este Tribunal dictadas en casos similares (Fallos: 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294), obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (art. 108 de la Constitución Nacional), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional (conf. doctrina de Fallos:25:364; 212:51 y 160; 311:1644 y 2004; 318:2103; 320:1660; 321:3201 y sus citas)”.

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

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

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

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

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

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

XLVIII.- A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el criterio del fisco, según lo expuesto en los Considerandos III a XLVII.

Por ello, voto por:

I.- Confirmar parcialmente la resolución traída en apelación y ordenar al servicio aduanero que reliquide el cargo n° 146/12, incluyendo solo las importaciones realizadas por el actor en el período comprendido entre los años 2007 y 2010 (ambos inclusive) de productos marca Vans adquiridos a vendedores del exterior, con exclusión de los calzados.

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

III.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

En virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución N° 5574/2014 (DE PRLA), dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 13806-368-2007 y alcances, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador TREND MILL S.A. y en consecuencia, el cargo N° 146/12, con costas a la DGA.

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