



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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:**

**Referencia:** SENTENCIA;Expediente N° 36.642-A;WORLD SPORT S.R.L

---

***Tribunal Fiscal de la Nación***

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados “**WORLD SPORT S.R.L c/ DGA s/ Recurso de Apelación**”, **Expediente N° 36.642-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° 693/2015 (AD LAPL), dictada por el Administrador de la División Aduana de La Plata en la actuación SIGEA N°13289-24180-2008, mediante la cual se rechazó la impugnación deducida por la actora y se confirmó el cargo N° 3/2008, a través del cual se reclama el pago de U\$S 3.872,55, con más los intereses del art. 794 del C.A.

**II.- Fundamentos del recurso:** A fs. 14/29 la actora se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos acaecidos en sede aduanera. Asevera que el ajuste de valor promovido por la Aduana carece de sustento y resulta infundado, ya que se aparta de lo normado en el Artículo 8 apartado 1 inciso c) del GATT. Solicita que se aplique idéntico criterio que el contenido en los pronunciamientos efectuados por este Tribunal en los Expedientes Nros. 23.179-A, 23.180-A y 23.942-A, en los que el ajuste fue invalidado en similares circunstancias. Puntualiza que existe una completa independencia entre el canon abonado a Quicksilver por la utilización de la venta y los contratos de compra venta celebrados entre World Sport y proveedores radicados en el país y en el exterior. Afirma que, como surge del contrato de licencia, la regalía se abonaría con total independencia de quien o quienes fueran los proveedores de las marcas licenciadas. Explica que la Aduana confunde los términos “condición de venta” con “reventa local”, privando al primero de su real significado. Cita jurisprudencia y las opiniones consultivas Nros. 4.5, 4.8 y 4.13 del Comité Técnico que entiende aplicables al caso. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso

Federal y solicita se revoque la resolución apelada, conjuntamente con el cargo.

**III.- Contestación del traslado:** A fs. 41/49 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no sean de su expreso reconocimiento o que no surjan de las actuaciones administrativas de la causa. Asevera que resulta innegable la existencia del convenio de licenciamiento de marcas comerciales celebrado entre Quicksilver y la accionante, así como la posibilidad de controlar la calidad de las telas y de los productos. Remite al contenido de la Nota N° 241/2014 (DV EMVI). Explica que de las actuaciones administrativas surge que se verifican las tres condiciones para la procedencia del ajuste en base a cánones y regalías: la relación con las mercaderías, la existencia de una condición de venta y que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar. Aclara que las opiniones consultivas traídas por la recurrente no resultan aplicables al caso. Para concluir, ofrece prueba, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

**IV.-** Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-24180-2008 y sus acumulados se inician a fs. 1/1167 con la impugnación deducida por la actora y la documental por ella acompañada. A fs. 1171/1172 obra la Nota N° 352/08 (DV EMVI). A fs. 1174 se agrega el cargo N° 3/2008, notificado a la parte a fs. 1176/1177. A fs. 1153/1200. A fs. 1207/1209 se emitió el Dictamen N° 542/15. A fs. 1210/1212 se dicta la resolución apelada. A fs. 1213/1214 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

**V.-** Que, en fecha 02/03/2018 (fs. 50) se abrió la causa a prueba. A fs. 67 se certificó la prueba producida y a fs. 68 se cerró el período probatorio. En fecha 18/03/2025 se elevaron las actuaciones a la Sala “G” (PV-2025-28138539-APN-VOCXXI#TFN) y en la misma fecha se pusieron para alegar (IF-2025-28133581-APN-VOCXXI#TFN). Finalmente, en fecha 14/05/2025, pasaron a sentencia (IF-2025-50788936-APN-VOCXXI#TFN).

**VI.-** Que corresponde resolver en la causa si la Resolución N° 693/2015 (AD LAPL), en cuanto el confirma el cargo N° 3/2008 formulado por el ajuste de valor FOB declarado por WORLD SPORT S.A. durante los años 2003 al 2006.

Que, en lo sustancial, el referido ajuste se fundó en los informes volcados en las Notas Nros. 358/2008 y 241/14 (DV EMVI).

Que, en la primera de las aludidas notas, la División de Empresas Vinculadas (fs. 1171/1172 de las act. adm.) estimó que correspondería formular un ajuste en los valores FOB declarados por WORLD SPORT S.A. durante los años 2003 a 2006, por la importación de productos licenciados por la firma Quicksilver LTD de Australia, provistos por cualquier vendedor del exterior conforme los siguientes porcentajes: 2003 (76,62%), 2004 (50,37 %), 2005 (29,57 %) y 2006 (19,21 %).

Que por cauce de la Nota N° 241/14 (DV EMVI) se concluyó que “...existe un correlato lógico entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas por WORLD SPORT S.A., procediendo los ajustes efectuados, a tenor de lo normado por el Artículo 8.1 c del Acuerdo... Un canon es siempre condición de venta si, de no mediar pago alguno de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido o bien no se hubieran vendido al precio acordado.” (fs. 1200 de las act. adm.)

**VII.-** Que, en ese orden de ideas, la cuestión a resolver en autos se circunscribe a establecer la procedencia o no del “ajuste de valor” propiciado por el servicio aduanero a la luz de lo dispuesto en el art. 8° ap. 1 c) del Acuerdo de Valor del GATT (Leyes Nros. 23.311 y 24.425).

Que mediante la Ley N° 23.311 se aprobó el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT y su Protocolo, firmados en Ginebra el 12/4/79 y 01/11/79 respectivamente y por el Decreto N° 1026/87 se puso en vigencia el referido régimen el 1° de enero de 1988, quedando derogados los arts. 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero y toda otra disposición que se oponga a las normas del Acuerdo.

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

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el “valor de transacción”, tal como se define en el art. 1°, **es la primera base para la determinación del valor en aduana.**

El referido art. 1° dispone: *“El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8°...”*.

El citado art. 8° establece -en lo que aquí interesa-en su ap. 1. c)- que *“...para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1°, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías importadas los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar...”*.

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

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

Que, al respecto, la doctrina señala que “Estos tres requisitos **se deben cumplir simultáneamente**, por lo

que la falta de uno sólo de ellos impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada” (cfr. Lascano, Julio Carlos, “El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, de Osmar E. Buyatti, 2007, pág. 213). (el destacado es propio)

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

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

**VIII.-** Que las especificaciones que derivan del contrato identificado con el N° 11967 (conforme lo especificado por el informe de la División de Empresas Vinculadas a fs. 1190/1191), a saber, las relacionadas con la aprobación y la calidad de los productos, tales como la exigencia de presentación de muestras, es decir, ese “control sustancial” que es advertido por la División Empresas Vinculadas no es suficiente a los fines de determinar que exista una “condición de venta”, requisito ineludible para poder sustentar jurídicamente el ajuste de valor.

Que, tal como lo demarcó la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en dos precedentes de igual carátula que la presente controles similares al de autos tenían como objeto mantener un estándar de comercialización de la marca, ínsitos a cualquier cesión de uso de una marca, y tendientes a garantizar que los productos estén a la altura de su reputación en el mercado. (CNCAF, Sala IV, WORLD SPORT SRL c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO, 28/04/2015)

Tampoco ha demostrado el servicio aduanero que se verifique una “condición de venta”. Más aún, quedo en evidencia su falta de constatación, al manifestar que resulta “improcedente” que ella se desprenda **de modo claro e inequívoco** (cfr. fs. 1199 de las act. adm.)

Asimismo, también cabe reconocer que de las referencias que el propio servicio aduanero emplea del contrato en trato, se desprende la existencia de proveedores independientes y que las regalías que debían ser abonadas al licenciante derivan de un cálculo sobre el porcentaje de las ventas netas de cada categoría de productos (fs. 1191/1192 de las act. adm).

Que también corresponde destacar que, como resultado de la prueba producida en el expediente principal, uno de los proveedores de la actora manifestó (fs. 57) que, durante los períodos 2003 a 2006, no resultaba

de su responsabilidad controlar a la empresa o si se ha efectuado pago de regalías “desconociendo los compromisos que estas adquieren al respecto, vinculado con la mercadería objeto de dichas operaciones de venta.”

En similar sentido, a fs. 58 el proveedor CHILLEOUT S.R.L. afirmó que nunca exigió a World Sport S.R.L. el pago de regalías vinculadas a la mercadería que le vendía. Agregó no tener ninguna relación contractual y/o comercial con la firma Quicksilver USA y no ejercer ningún control sobre las prendas encargadas por la aquí actora.

A fs. 59, otro de los proveedores C.D. WAY S.A. informó que no requirió a World Sport S.R.L.-en forma previa a efectuar la venta de las mercaderías-que le demuestre el pago de las regalías vinculadas a ellas. De igual forma, dejó constancia de su falta de contacto y vínculo con Quicksilver USA.

**IX.-** Que es relevante considerar el comentario 25.1 del Comité de Valoración que, en lo que aquí importa, asume que resulta “...Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia (...) No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.” (el resaltado es propio)

Que, en un caso de similar tenor, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal afirmó que “... para que el canon, derecho o regalía guarde relación con las mercaderías importadas, y no con cuestiones ajenas a su provisión, se ha dicho que el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, y que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona. Además, la relación debe poder determinarse mediante datos objetivos y cuantificables, de forma tal que, en caso de importación de partes o de un ingrediente constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta puede estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (conf. Sala III, causa “Neumáticos Goodyear SA c/ DGA”, sent. del 30/04/01, que confirmó un ajuste practicado porque pudo determinarse que los insumos importados para la fabricación de neumáticos, provistos por la casa matriz del productor y otras empresas vinculadas, representaban el 90% del producto terminado)”. “Para resolver éste y otro tipo de inconvenientes, la legislación europea prevé que las regalías pagadas por el derecho a utilizar una marca de fábrica o de comercio únicamente se adicionen al valor de transacción cuando pueda comprobarse, en forma simultánea, que: a) las regalías afectan a las mercaderías revendidas en el mismo estado en que se importaron o después de ser objeto de una operación sencilla, de modo que pueda cuantificarse sin dificultad el importe correspondiente a las mercaderías importadas; b) las mercaderías se comercializan con la marca por la que se paga el canon, colocada antes o después de la importación; c) el comprador no goza de libertad para adquirir esas mercaderías a otros proveedores no vinculados al vendedor. Es decir que, una hipótesis clara de ausencia de relación se presenta cuando el comprador goza de entera libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor (...)”. (Causa “Nestlé Argentina SA c/DGA s/rec de apelación” Expte. Nro 8106/2018, sentencia del 10/05/2018)

Que más recientemente, la Sala I de la referida Cámara reafirmó lo decidido en aquel precedente, enfatizando en la libertad de usar la marca, tanto si adquiere las mercaderías al otorgante de la licencia, como a un proveedor independiente o-incluso-fabricarlas por cuenta propia. Frente a ello, recalcó la ausencia de relación entre lo tangible y lo intangible. (Sala I, causa 30058/2023 “Nestlé Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” 15/11/2023)

**X.-** Que, en definitiva, teniendo en consideración que en la causa no se encuentra acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración del GATT para que proceda el incremento de los valores declarados por la firma no cabe más que desestimar el ajuste practicado por la Aduana y, por ende, el cargo formulado.

Por ello, **VOTO POR:**

**1).- REVOCAR** Resolución N° 693/2015 (AD LAPL), dictada por el Administrador de la División Aduana de La Plata en la actuación SIGEA N°13289-24180-2008, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por WORLD SPORT S.R.L. y, por ende, el cargo N° 3/2008.

**2).-** Costas a cargo del Fisco.

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

**I.-** Habida cuenta de que el rigor y la mesura aconsejan evitar redundancias procesales, previo a desentrañar la esencia de mi voto, corresponde remitir y adoptar expresamente la detallada exposición fáctica contenida en los considerandos I a VI del voto preopinante, haciéndolos parte sustancial e integrada del presente pronunciamiento.

**II.-** Una vez fijado con claridad el ámbito jurisdiccional que compete a este Tribunal emerge con nitidez la necesidad imperiosa de examinar la legitimidad jurídica de la Resolución N° 693/2015 en su aspecto medular, esto es, en lo que concierne al rechazo formalizado por la autoridad aduanera respecto de la impugnación articulada contra el cargo N° 3/2008 (“Cargo”). En tal sentido, resulta pertinente precisar que, según el criterio sustentado por la Aduana, las operaciones de importación documentadas por el recurrente durante el período comprendido entre los años 2003 y 2006 merecían un ajuste –efectivamente concretado– en virtud del artículo 8, apartado 1, inciso c) del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT (“Acuerdo”). Sostuvo la autoridad, como fundamento central e ineludible, que el pago de regalías configuraba una condición sine qua non para la concreción de las ventas objeto del litigio.

**III.-** No obstante, lo sostenido por la autoridad aduanera, y en plena consonancia con la interpretación que propone la parte recurrente, el voto preopinante determinó que procede desestimar el ajuste impugnado, habida cuenta de que la causa carece de la prueba suficiente para considerar acreditados los extremos exigidos explícitamente por el Acuerdo, necesarios para legitimar un incremento en los valores declarados por la empresa WORLD SPORT SRL. En consecuencia, dispone la revocación del Cargo impugnado, imponiendo las costas del procedimiento conforme los criterios generales de la materia.

**IV.-** En tales condiciones, antes de adentrarme en el análisis de fondo, permítaseme una breve digresión sobre las exigencias institucionales que recaen, con particular intensidad, sobre quienes optan por emitir

votos en disidencia. Es lugar común —aunque no por ello menos cierto— recordar que la obligación de motivar las decisiones judiciales constituye uno de los pilares estructurales del sistema republicano y del Estado de Derecho. Mediante una fundamentación clara, completa y razonada, cada magistrado no solo rinde cuentas de su criterio jurídico, sino que contribuye a preservar la publicidad y transparencia de la función jurisdiccional, habilitando así el control ciudadano sobre su desempeño. Efectivamente, la sentencia, como acto de autoridad que es, sólo adquiere legitimidad en tanto exprese sus fundamentos con rigor y honestidad intelectual. Por ello, solo cuando el fallo se asienta sobre una motivación anclada en los hechos del caso y en las normas aplicables, las partes pueden comprender las razones de lo decidido —sea para aceptarlo, sea para impugnarlo—, y los tribunales superiores disponen de una base racional sobre la cual ejercer su función revisora.

En ese sentido, la coherencia institucional de un tribunal colegiado no exige unanimidad de criterio, pero sí impone a cada uno de sus integrantes —aun en la divergencia— el mismo deber de fundamentación racional que recae sobre la mayoría. Es precisamente a través de votos individualmente razonados que el Tribunal, en su acepción más profunda, puede hablar con una voz jurídica unificada en su pluralidad. Porque si bien la deliberación interna permanece resguardada por el sigilo propio de los cuerpos colegiados, el producto final —que incluye tanto las opiniones concordantes como las disidentes— debe someterse al escrutinio de las partes y de la ciudadanía, conforme lo ordenan los principios de publicidad y racionalidad que sustentan el Estado de Derecho.

En tal contexto, el magistrado que no comparte la solución mayoritaria no solo tiene el derecho de expresar su disenso, antes bien, tiene el deber institucional de hacerlo mediante un voto claro, razonado y estructurado. Disentir no equivale a disentir por disentir, ni a esbozar una mera declaración de incomodidad. Implica, por el contrario, asumir la carga de articular una línea argumental alternativa, fundada en los hechos y en el derecho, que permita a quien lee —sea parte o superior revisor— entender por qué el disidente ve donde otros no vieron, o traza caminos donde otros creyeron que solo había uno.

Resulta, por ello, recomendable —cuando no exigible— que el voto en disidencia entable un diálogo respetuoso con la opinión mayoritaria, identifique sus puntos de quiebre y proponga una interpretación distinta, no como ejercicio de originalidad, sino como afirmación responsable del pluralismo deliberativo que es propio de la función jurisdiccional.

Al respecto, no considero en el pasado haber incurrido en exceso alguno en el ejercicio —legítimo y necesario— del arte de disentir. Sin embargo, si el tono crítico que anima algunas de mis observaciones hubiera resultado desagradable para alguno de mis distinguidos colegas, corresponde, como gesto de buena persona y respetuoso de la investidura ajena, ofrecer las disculpas del caso. No hay mérito en la disidencia que se confunde con el agravio, ni virtud en el estilo que opaca el fondo.

Pero dicho esto, no puedo sino reafirmar la línea institucional que entiendo se impone, aun por encima de cualquier inclinación personal. Porque disentir —como ya se ha dicho— no es una expresión de vanidad intelectual ni una postura estética: es, ante todo, un acto de responsabilidad institucional. Y en ese plano, lo que se espera del juzgador no es complacencia, sino convicción; no aplauso fácil, sino lealtad con la propia conciencia jurídica, expresada con el respeto debido, pero también con la claridad que la función impone.

En ese orden de ideas, el juez que disiente no se encuentra liberado del deber de fundamentar su posición, sino que —precisamente por apartarse de la mayoría— se halla doblemente compelido a justificarla con rigor. No basta con discrepar: es necesario demostrar, con razones claras y bien articuladas, por qué el camino seguido por la mayoría se considera desacertado. Solo así la disidencia trasciende el mero gesto y se convierte en expresión legítima de independencia jurisdiccional. Porque el disenso, para ser valioso, debe ser exigente consigo mismo: su autoridad no se impone por el contraste, sino por la solidez del razonamiento que lo sostiene. En última instancia, es ese ejercicio argumentativo el que dignifica la posición minoritaria y la inscribe, con pleno derecho, en el patrimonio deliberativo del tribunal.

Siguiendo esa misma lógica, corresponde señalar —con el debido respeto que merece la función jurisdiccional de cada magistrado— que cuando el tribunal se halla dividido entre dos posturas claramente contrapuestas, la intervención del tercer juez adquiere una particular relevancia institucional. En tales circunstancias, el voto que define la controversia no puede reducirse a una mera adhesión genérica sin una explicación expresa de las razones que motivan dicha elección.

La justicia colegiada no consiste en la mera sumatoria de voluntades individuales, sino que se sostiene en la deliberación argumentativa, en la construcción de un razonamiento común que, incluso desde la diferencia, permita comprender cómo y por qué se arriba a una determinada solución. Cuando ello no ocurre, y la decisión del tercero carece de fundamentación autónoma frente a dos posiciones confrontadas, se debilita la inteligibilidad de la sentencia y se compromete, aunque no intencionalmente, la autoridad deliberativa del cuerpo colegiado.

Lejos de desmerecer la validez formal del sufragio mayoritario, esta reflexión apunta a reforzar la necesidad de que cada voto —particularmente aquel que dirime— asuma el deber de motivar con claridad su adhesión. Porque solo mediante ese compromiso con la razón pública se preserva la legitimidad del pronunciamiento colectivo y se honra la tarea que nos ha sido confiada: decidir, no por afinidad, sino por convicción fundada en el derecho.

**V.-** En tiempos recientes advertí que, en el plano jurisdiccional nacional, particularmente en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación, la cuestión planteada había cobrado una singular importancia, dando lugar a un espectro interpretativo plural y, en ocasiones, disímil. Diversas salas habían trazado líneas argumentales diferenciadas, y frente al enfoque mayoritario —respetable en su lógica interna— se había sostenido, en disidencia, una mirada que procuraba penetrar más hondamente en los aspectos sustantivos de la realidad económica, en lugar de ceñirse exclusivamente a las formas documentales o contractuales. Desde esa perspectiva, se había expresado —con el debido respeto a los colegas que honradamente sostenían otras posturas— que resultaba necesario advertir cierta inclinación hacia razonamientos de raigambre formalista, que no siempre lograban captar en su totalidad el contenido económico de las relaciones jurídicas analizadas. Esta observación no tenía por objeto descalificar otras miradas, sino más bien contribuir, con ánimo constructivo, a un diálogo jurisprudencial más enriquecedor. Asimismo, se había hecho notar que, si bien la reiteración de ciertos argumentos podía ofrecer seguridad en contextos reiterativos, también podía acarrear el riesgo de opacar la singularidad de cada caso concreto. Una jurisprudencia verdaderamente sólida debía —se entendía— alimentarse de un análisis renovado y adaptado

a las especificidades de cada expediente, en lugar de recostarse pasivamente sobre fórmulas previamente aceptadas. En ese sentido, se había destacado que uno de los aspectos más descuidados por la corriente mayoritaria era el relativo al “control” –noción central para la comprensión del artículo 8.1 c)–, cuya insuficiente problematización podía dar lugar a soluciones que no reflejaban adecuadamente la lógica del Acuerdo ni la justa ponderación de los intereses en juego.

**VI.-** Por ello, ya se había advertido, con el debido respeto a la jurisprudencia consolidada, que cierta uniformidad argumental en la materia parecía descansar en premisas reiteradas y de carácter abstracto, tales como que las regalías sólo se relacionan con intangibles de origen local, que el licenciario goza de plena libertad para elegir proveedores, o que la Aduana no ha logrado acreditar con suficiente firmeza lo contrario. Hacía notar que, aun cuando estas ideas pueden tener una razonabilidad inicial, su aplicación automática corría el riesgo de eclipsar la complejidad económica subyacente en cada caso. En efecto, el análisis dominante, centrado en la inexistencia formal de obligaciones expresas, suele omitir posibles condicionamientos implícitos derivados del uso de marcas o tecnologías licenciadas, cuya influencia sobre el proceso importador resulta jurídicamente relevante.

**VII.-** En ese orden de ideas, y sin desconocer la validez de ciertas líneas doctrinales, se consideró necesario promover una mirada más atenta a las condiciones comerciales tácitas, al control indirecto, y a los efectos reales que los contratos de licencia proyectan sobre la operatoria aduanera. En última instancia, se había planteado con mesura si esta reiteración argumentativa no había terminado por generar, en los hechos, una presunción favorable al importador, que, lejos de equilibrar el vínculo entre el administrado y el Estado, podría comprometer la justa aplicación del derecho en un terreno especialmente sensible del comercio internacional.

**VIII.-** A partir de las reflexiones ya expuestas, y frente al enfoque formalista que predomina en ciertos pronunciamientos, se reafirmó la necesidad de buscar la verdad económica subyacente, exigiendo pruebas concretas sobre las relaciones comerciales reales más allá de las manifestaciones contractuales. Tal como se sostuvo en el precedente “Papelería Francesa S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación” (Expte. N° 37.221-A, sentencia del 1/11/2024, INLEG-2024-120253027-APN-VOCXX#TFN), la obligación tributaria aduanera —en cuanto figura reglada por excelencia— exige reconstruir con precisión los hechos relevantes para arribar a una verdad objetiva, sin resignarse a la literalidad de los instrumentos privados. De allí que resulte indispensable esclarecer si efectivamente el importador adquirió los bienes al licenciante, cuáles fueron las motivaciones económicas que sustentaron dicha elección y qué rol desempeñó la marca o la tecnología licenciada en la operatoria de importación. En contraposición a la lectura mayoritaria, que tiende a suponer sin más la inexistencia de una condición de venta cuando el contrato proclama una libertad de elección del proveedor, este criterio disidente propone —como exigencia metodológica y sustantiva— penetrar más allá del texto para valorar si tal libertad fue real y ejercida efectivamente, o si, en cambio, la estructura económica de la operación revelaba una conexión determinante entre el pago de la regalía y la adquisición de los insumos. En definitiva, mientras algunos colegas priorizan el ropaje documental de la relación comercial, aquí se postula la urgencia de atravesar ese velo formal para identificar la naturaleza sustantiva del negocio y decidir conforme a la realidad económica verificada en el caso.

**IX.-** En ese estado de cosas, otra diferencia sustantiva, ya señalada en mis votos precedentes, radicaba en

la interpretación del régimen de cargas probatorias y del estándar de convicción requerido. Mientras el criterio mayoritario tendía a resolver en favor del importador ante la ausencia de una demostración exhaustiva por parte de la Aduana sobre restricciones contractuales explícitas, esta posición disidente sostenía que tal enfoque omitía ponderar debidamente la existencia de indicios razonables de vinculación económica. Manifestaciones como la exclusividad en la adquisición de insumos desde empresas relacionadas con el licenciante, o la incorporación directa de tecnología licenciada en los productos importados, si bien no configuraban prueba plena en términos formales, podían erigirse —de ser sólidas y no refutadas adecuadamente— en fundamentos legítimos para admitir la procedencia del ajuste. En efecto, como se argumentó en “Wabro S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación” (Expte. N° 37.884-A, sentencia del 17/12/2024, IF-2024-138500105-APN-VOCXIX#TFN), la ausencia de una prueba directa y absoluta sobre la condición de venta no debía conducir automáticamente a la desestimación del criterio fiscal, si existían elementos convergentes que habilitaran presunciones razonables. De allí que esta perspectiva postulara la necesidad de una valoración más abierta y contextual del material probatorio, atenta a las particularidades de cada caso, sin sacrificar el deber de veracidad por un rigorismo probatorio excesivo.

**X.-** En ese sentido, finalmente, emergía de este voto una perspectiva filosófico-constitucional distinta en torno a la interpretación del Acuerdo relativo a la Valoración Aduanera y su integración con el ordenamiento jurídico nacional. Mientras la mayoría de mis colegas tendía a concebir dicho instrumento como una herramienta predominantemente protectora del importador —subrayando su carácter no recaudatorio y su vocación por facilitar el comercio internacional—, esta posición disidente proponía una lectura, que no desconoce aquella finalidad, pero la complementa con otro principio igualmente fundamental: la necesidad de preservar la equidad tributaria internacional y de prevenir maniobras de subvaloración encubierta. En esa línea, se sostenía que el Acuerdo debía ser interpretado armónicamente con los principios constitucionales locales, en particular el deber de contribuir según la capacidad económica y la legitimidad del Estado para recaudar conforme a derecho. Frente a una visión que prioriza la facilitación comercial, aquí se reivindicaba el interés público fiscal como componente estructural del sistema aduanero, habilitando los ajustes cuando la realidad económica así lo exigiera. Lejos de un garantismo unilateral que, llevado al extremo, puede comprometer la neutralidad y la equidad que el propio Acuerdo se propone resguardar, esta mirada procuraba una justicia fiscal sustantiva, centrada en el valor real de las mercaderías y en la consideración íntegra de todos los pagos directa o indirectamente vinculados con la importación. En suma, se postulaba una aplicación objetiva, prudente y veraz de las normas de valoración, conforme al orden jurídico nacional e internacional y a la verdad económica que, en definitiva, debe prevalecer en toda decisión tributaria razonable.

**XI.-** En función de las consideraciones desarrolladas, me veo en la necesidad —con sincero aprecio por las convicciones jurídicas de mis distinguidos colegas— de apartarme de una solución que, al privilegiar ciertos cánones interpretativos, termina por descartar la razonabilidad del ajuste fiscal en materia de regalías. Lejos de cuestionar la buena fe o el compromiso técnico de quienes sostienen ese criterio, creo oportuno postular una mirada alternativa que, sin abandonar la letra del Acuerdo ni el principio de legalidad, se esfuerce por aprehender su espíritu en armonía con los principios rectores del ordenamiento tributario nacional. Ello exige, a mi entender, una evaluación exhaustiva de la operación bajo análisis, que contemple con detenimiento los contratos involucrados, las pruebas disponibles y, por, sobre todo, la sustancia económica que subyace a la mecánica de importación y al pago de regalías. Es en este marco

donde observo que buena parte de la jurisprudencia vigente tiende a conferir valor determinante a la literalidad de cláusulas contractuales que, si bien excluyen de manera explícita toda obligación de compra a proveedores específicos, no impiden por sí solas la existencia de condicionamientos prácticos o económicos que puedan configurar una auténtica condición de venta. Así, ante la falta de una prueba directa —que por su propia naturaleza suele ser de difícil obtención, se desestima el ajuste sin explorar vías probatorias complementarias, a pesar de que la normativa vigente faculta al Tribunal a ordenar diligencias para esclarecer con mayor precisión los elementos sustantivos del caso. En precedentes como Papelería Francesa o Wabro, tales oportunidades se diluyeron al privilegiarse soluciones procesales expeditas —como la nulidad del cargo o la admisión sin más de manifestaciones unilaterales de proveedores extranjeros—, pese a que dichas expresiones, obtenidas ex parte, carecían del rigor probatorio. En paralelo, se advierte una exigencia creciente hacia la Aduana de probar con certeza absoluta la existencia de condicionamientos contractuales, mientras que al importador suele bastarle con invocar teóricamente su libertad de elección para eludir el ajuste. Esta disparidad en la valoración de la prueba, si bien fundada en una legítima preocupación por evitar abusos estatales, puede terminar desvirtuando el principio de neutralidad del Acuerdo, cuyo objetivo no es favorecer a una de las partes, sino reflejar con fidelidad el valor real de las mercancías importadas. Por ello, sin desmerecer la solidez argumental del criterio mayoritario, postulo una interpretación en la que el valor en aduana surja no solo de la documentación presentada, sino de un análisis integral que permita reconstruir con objetividad la realidad económica de la operación. Solo así, entiendo, este Tribunal podrá cumplir cabalmente su mandato institucional: aplicar el derecho con rigor técnico, equidad y responsabilidad constitucional.

**XII.-** Desde luego, no escapa a mi entendimiento que el artículo 8.1.c) del Acuerdo plantea interrogantes de notable complejidad, y que la noción de “condición de venta” ha suscitado legítimos debates en la doctrina y en la práctica internacional. En este contexto, se comprende que las soluciones jurisprudenciales puedan adoptar matices diversos y que no exista una única fórmula interpretativa. Sin embargo, a la luz de los precedentes recientes, me permito observar —con el mayor respeto por las posiciones asumidas— que el Tribunal ha mostrado una tendencia a desestimar los ajustes efectuados por la Aduana en materia de regalías. Ello se puso de manifiesto, por ejemplo, en el hecho de que, según lo que surge de mi revisión —sin ánimo de que ello implique una verdad excluyente—, sólo en el caso “Autoliv Argentina S.A. c/ D.G.A.” (Expte. N° 37.569-A, sentencia del 29/08/2024, INLEG-2024-93170511-APN-VOCXIX#TFN) este Tribunal convalidó, al menos parcialmente, el ajuste fiscal impugnado, contando dicho fallo con mi voto coincidente. Esta circunstancia, que no deja de llamar la atención por su excepcionalidad, invita a una reflexión serena: ¿refleja acaso un reiterado desacierto en la actuación del servicio aduanero, o bien podría estar expresando —de manera no necesariamente deliberada— una inclinación decisoria en favor del importador? En todo caso, y sin prejuzgar sobre la validez de cada resolución adoptada, entiendo que como órgano jurisdiccional de la especialidad estamos llamados a mantener una postura de mesurada equidistancia, evitando cualquier presunción favorable hacia una de las partes. Más aún en una materia como la del comercio exterior, donde convergen estructuras contractuales sofisticadas y relaciones económicas transnacionales que exigen, por parte del intérprete, un ejercicio continuo de discernimiento técnico y prudencia institucional.

**XIII.-** En esta línea, y sin dejar de reconocer el esfuerzo argumental plasmado en los fallos revisados —cuya coherencia interna no escapa a mi consideración—, se ha advertido cierta tendencia a privilegiar

enfoques de raigambre predominantemente formal, centrados en la ausencia de cláusulas contractuales explícitas o en la autonomía declarada entre contratos paralelos. Bajo esa óptica, aspectos que podrían resultar jurídicamente relevantes —como la eventual obtención de ventajas competitivas asociadas al uso de licencias, la posibilidad de que las regalías funcionen como vehículo de compensación por condiciones preferenciales de aprovisionamiento, o la comparación con operadores no licenciados que adquieran insumos similares— no han sido objeto, al menos hasta donde alcanza mi conocimiento, de pericias técnicas ni de estudios específicos que permitieran dilucidar su incidencia real en la valoración aduanera. Tampoco se ha dispuesto, al menos en lo que he podido verificar, la producción de prueba técnica complementaria —como estudios de precios de transferencia, análisis comparativos de costos o informes económicos independientes— que pudiera esclarecer con mayor precisión el trasfondo económico de las operaciones examinadas. Frente a ello, cabe interrogarse con prudente espíritu crítico si resulta plenamente razonable afirmar que no se ha acreditado la existencia de una condición de venta, cuando el propio proceso jurisdiccional ha prescindido, desde un inicio, de herramientas probatorias que podrían haber contribuido a su determinación. Como bien se reconoce en otras áreas del derecho tributario, el grado de exigencia en las conclusiones no puede disociarse del alcance de la indagación previa; allí donde se reclama certeza, debe facilitarse previamente un campo fértil para su obtención.

En consecuencia, esta línea interpretativa, centrada en una lectura estrictamente documental, corre el riesgo de dejar sin respuesta el dinamismo actual de las operaciones internacionales, donde los vínculos económicos no siempre adoptan la forma de cláusulas expresas, pero sí generan efectos jurídicos y financieros relevantes. Por ello, con pleno respeto a la labor de mis colegas y reconociendo su solvencia técnica, considero necesario abrir la mirada hacia criterios de análisis más integrales, que no sólo respeten el marco normativo, sino que también procuren capturar la verdad económica que da sentido y fundamento a la obligación tributaria aduanera.

**XIV.-** Finalmente, estimo oportuno señalar —con la cautela que impone el respeto por las decisiones de este Tribunal— que algunos precedentes recientes podrían estar sustentando una interpretación algo restrictiva del principio de la carga probatoria en materia aduanera. Sin desconocer que incumbe primariamente al servicio aduanero justificar técnicamente todo ajuste de valor que proponga, también parecería razonable esperar que, una vez acreditados ciertos indicios fundados —como vínculos societarios relevantes, pagos efectuados al exterior o cláusulas contractuales que introduzcan algún grado de control—, recaiga sobre el importador la responsabilidad de desvirtuar tales presunciones mediante pruebas suficientes. No obstante, la línea jurisprudencial predominante ha tendido a exigir a la Aduana un estándar probatorio particularmente riguroso, mientras que ha considerado suficiente, en no pocos casos, la sola manifestación genérica del importador respecto de su supuesta libertad operativa. Ello podría estar generando, aun de modo no intencionado, una suerte de privilegio probatorio en favor del contribuyente, que resulta difícil de conciliar con los principios de colaboración, transparencia y buena fe que deben regir las relaciones jurídico-tributarias en el ámbito aduanero. Desde esta perspectiva, quizás hubiese sido más acorde exigir al administrado evidencias objetivas y verificables —como la demostración de que accedía a los mismos insumos en condiciones similares de proveedores no vinculados, o que el cálculo de regalías no guardaba relación directa con las operaciones de importación— antes que aceptar sin mayor contraste afirmaciones genéricas sobre su autonomía comercial.

**XV.-** Ante este panorama, deseo reafirmar —desde una posición de respetuoso disenso— mi compromiso

con una interpretación cuidadosa del Acuerdo de Valoración, orientada a la búsqueda de la verdad material y a la correcta determinación del valor en aduana conforme a los principios que rigen nuestra disciplina. Si bien reconozco la solidez técnica y la coherencia interna que caracterizan a la línea mayoritaria de este Tribunal, no he podido compartir, en algunos precedentes recientes, una tendencia que, con frecuencia, conduce al rechazo de los ajustes efectuados por la Aduana sin un examen de las particularidades del caso. Lejos de desmerecer tales decisiones —que sin duda responden a una visión jurídica legítima y bien fundamentada—, he procurado contribuir al debate con una mirada alternativa, expuesta en mis votos disidentes, entre los que cabe mencionar el caso Autoliv y otros pronunciamientos análogos. En ellos he intentado desarrollar una metodología distinta, centrada en un análisis de todos los elementos relevantes: los contratos de licencia y de compraventa, las circunstancias fácticas específicas de cada operación, la estructura interna de los grupos económicos involucrados, los flujos financieros efectivos y, sobre todo, la sustancia económica que muchas veces trasciende las formas documentales. Entiendo que solo desde esta aproximación es posible determinar, con objetividad y justicia, si los pagos realizados en concepto de regalías u otros intangibles deben formar parte del valor en aduana. Esta posición no busca invalidar otras interpretaciones posibles, sino más bien aportar a un diálogo jurisprudencial enriquecedor que permita afinar nuestra labor jurisdiccional en un terreno de alta complejidad técnica y relevancia económica.

**XVI.-** En continuidad con el razonamiento desarrollado, y con el mayor respeto hacia las decisiones que integran nuestra nutrida jurisprudencia reciente, me permito expresar —de manera prudente pero también con la claridad que exige la función jurisdiccional— que podría resultar jurídicamente delicado consolidar una línea interpretativa que, de manera reiterada, desestima los ajustes propuestos por la Aduana sin un examen más detenido de las particularidades del caso. No desconozco en absoluto que estas decisiones se apoyan en una interpretación coherente del marco normativo y en una legítima preocupación por evitar excesos en la potestad fiscal. Sin embargo, estimo que el artículo 8.1.c) del Acuerdo sobre Valoración Aduanera no debería ser comprendido como una mera cláusula de intención, sino como un mecanismo operativo que procura garantizar que el valor imponible refleje, con razonable fidelidad, la totalidad de los pagos vinculados a la importación cuando estos constituyen condición necesaria para la exportación. Desde esta óptica, relegar sistemáticamente tales pagos, por ausencia de estipulaciones expresas, podría implicar —sin que ello sea necesariamente la intención de este Tribunal— abrir un espacio propicio para prácticas que erosionen la equidad fiscal o distorsionen la competencia entre operadores. Como procuré argumentar con particular énfasis en el caso Autoliv, la noción de “condición de venta” demanda una mirada analítica más comprensiva, que permita advertir que ciertas condiciones, aunque no estén plasmadas de forma explícita, pueden inferirse razonablemente a partir de las circunstancias fácticas, la estructura económica de la operación y el comportamiento de las partes. Reducir el análisis al tenor literal de los contratos, sin atender a la realidad subyacente, podría conducirnos —involuntariamente— a soslayar la función sustantiva del derecho tributario, que es, en definitiva, reflejar la verdad económica con justicia y proporcionalidad.

**XVII.-** Con espíritu de colaboración y plena consideración por las valiosas miradas que integran la jurisprudencia de este Tribunal, estimo oportuno señalar que mis pronunciamientos han procurado ofrecer un enfoque complementario en el análisis de las regalías aduaneras. Este se ha caracterizado, en general, por tres elementos: una lectura jurídica que destaca el carácter reglado y objetivo del proceso de valoración; una atención particular a los aspectos económicos y estructurales que vinculan al licenciante,

al licenciatario y al proveedor; y la aplicación del método de la supresión hipotética como herramienta analítica para determinar si el pago de la regalía constituye, en los hechos, una condición de venta. Sin ánimo de contradecir, sino de enriquecer el debate, entiendo que estas herramientas pueden contribuir a esclarecer con mayor precisión la sustancia económica de las operaciones bajo examen.

**XVIII.-** En definitiva, estas precisiones buscan demostrar que mi enfoque, aunque insistente en la defensa del carácter estrictamente reglado de la obligación tributaria, no se limita a una visión formalista, sino que apunta a captar en profundidad la realidad material subyacente. De este modo, persigo asegurar que el valor declarado en aduana refleje plenamente la base imponible real, integrando todos los pagos efectivamente asociados a la operación económica, con el propósito de prevenir distorsiones, simulaciones y posibles maniobras de evasión encubierta. Tal como he reiterado en diversas ocasiones en mis votos, tratándose de cánones o regalías, el operador jurídico y económico no debería detenerse en la simple apariencia formal de los contratos separados —el de compraventa y el de licencia— sino llevar a cabo «un cuidadoso y profundo análisis de los contratos involucrados, así como de las particularidades propias de cada transacción». En palabras extraídas de la literatura especializada que suelo citar, «generalmente la obligación de pagar un canon se estipula en un contrato de licencia..., más ello no significa que no pueda representar, en la realidad económica, una verdadera condición de venta».

**XIX.-** Así las cosas, en cuanto aquí interesa, corresponde destacar que el Cargo encuentra su origen inmediato en el Informe N° 351/08, elaborado en relación con las operaciones de importación oficializadas por la parte actora entre los años 2003 y 2006, referidas a mercaderías licenciadas por la firma Quiksilver Garments PTY LTD, con sede en Australia. De acuerdo con lo informado en sede administrativa, el servicio aduanero consideró procedente efectuar un ajuste positivo sobre los valores FOB declarados, en tanto estimó que las regalías abonadas por el importador configuraban, en los hechos, una condición necesaria para la concreción de dichas operaciones. A tal fin, y sobre la base de la información contenida en la Nota N° 352/08 (DV EMVI), de fecha 29 de mayo de 2009 —cfr. fs. 1171 del expediente administrativo—, se comunicó al Departamento de Gestión de la Aduana que, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 1 y 8.1, inciso c), del Acuerdo de Valoración, correspondía proceder al ajuste de los valores FOB consignados por el declarante. Dicho ajuste se instrumentó mediante la aplicación de coeficientes porcentuales diferenciados según el año en cuestión: 76,62% para 2003; 50,37% para 2004; 29,57% para 2005; y 19,21% para 2006.

Como derivación de los distintos pases internos originados a partir de la mencionada nota, se confeccionó formalmente el Cargo y se procedió a su notificación, conforme se documenta a fs. 1173/1178 de las actuaciones. A partir de dicha notificación, el administrado interpuso oportunamente recurso de impugnación, el cual fue debidamente sustanciado por el propio servicio aduanero. En ese marco, se ofreció prueba, la cual fue diligenciada con resultados diversos, sin que mediara revocación expresa respecto de los extremos en los que la resolución adoptada resultaba contraria a la pretensión del impugnante.

**XX.-** En ese orden de consideraciones, corresponde señalar —con la medida que impone el debido respeto al principio de amplitud probatoria— que, en lo que atañe a la prueba documental, si bien la misma fue tenida por agregada en el curso del procedimiento, lo cierto es que la parte actora omitió acompañar el contrato de licencia que la vinculaba con la firma licenciante radicada en el exterior. De las constancias

obrantes en las actuaciones administrativas y de los informes producidos en el marco de su tramitación, puede inferirse que dicho instrumento habría sido inscripto ante el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI) bajo el número 11.967. No obstante, pese a la relevancia indiscutible que dicho contrato revestía para la dilucidación del fondo del asunto —en tanto contenía las condiciones contractuales relativas al pago de regalías cuya naturaleza jurídica se encuentra aquí en debate—, lo cierto es que el administrado no lo aportó en ninguna de las instancias procesales: ni al interponer el recurso de impugnación en sede aduanera, ni al deducir posteriormente el recurso de apelación ante este Tribunal.

**XXI.** En efecto, lejos de acompañar directamente el contrato de licencia —cuya centralidad para la resolución del presente caso resulta, por cierto, incuestionable—, la parte actora optó por aludir a su existencia de manera tangencial, recurriendo a la producción de prueba informativa cuya aparente finalidad habría sido su incorporación indirecta al expediente. Sin embargo, dicha vía se reveló, a todas luces, ineficaz. Basta observar que el propio recurrente no manifestó reparo alguno en aportar, en cambio, más de novecientas fojas correspondientes a su libro IVA compras —documentación ofrecida como base para una pericia contable, cuyo rechazo en sede administrativa no fue posteriormente objeto de cuestionamiento ni se procuró reiterar ante este Tribunal—. En tal contexto, no parece razonable suponer que el agregado del contrato de licencia le hubiera representado una carga documental mayor, o siquiera equivalente, a la que demandó la incorporación de los cuatro cuerpos contables mencionados. Por el contrario, su comportamiento procesal autoriza a inferir, con la cautela que impone la valoración de la prueba por indicios, que no existió una voluntad efectiva de incorporar al expediente dicho instrumento, cuya omisión —por su relevancia sustantiva en el presente litigio— será objeto de análisis específico en los considerandos que siguen.

**XXII.-** En ese orden de ideas, no puedo dejar de advertir que la omisión del actor en aportar el contrato de licencia que lo vinculaba con la firma extranjera —documento cuya relevancia no requiere mayor argumentación— genera un vacío probatorio tan elocuente como desconcertante. La situación, llevada a otro plano del derecho, recuerda —no sin cierta ironía— al absurdo que se produciría en el marco de un litigio societario en el que se discute la liquidación de una empresa comercial, y la parte que alega haber sido injustamente excluida se abstiene, con estudiada elegancia, de presentar el contrato social. Imaginemos, en ese contexto, que dicha parte se limitara a referenciar vagamente la existencia de una sociedad “de hecho” o a requerir, por vía de oficio, que algún tercero aporte —si tuviera la gentileza— una copia del instrumento constitutivo, mientras dedica ingentes esfuerzos a acumular balances parciales, libros contables fragmentarios o correspondencia secundaria. Y luego, ante la ineficacia de esa estrategia, pretendiera que el tribunal reconstruya el plexo de derechos y deberes sociales con base en intuiciones, ausencias y un delicado silencio documental. Tal proceder, aunque revestido de formal corrección, no puede interpretarse sino como una negativa implícita a permitir que la relación jurídica sea conocida en su integridad. En nuestro caso, el contrato de licencia no es un mero antecedente contextual, sino el documento cardinal que permite discernir si el pago de regalías se encuentra, o no, en una relación funcional con las operaciones de importación objeto de ajuste. Prescindir de su texto no solo debilita la posición argumental del impugnante, sino que coloca al Tribunal en la incómoda tarea de tener que deliberar a ciegas sobre el alcance de obligaciones contractuales que han sido, deliberadamente o no, retiradas del campo de lo visible. En definitiva, resulta difícil sostener una pretensión que exige al órgano decisor una mirada lúcida, mientras se lo priva del espejo en el que debía contemplar la estructura jurídica

del vínculo debatido.

**XXIII.-** Retomando ahora la cuestión vinculada a la sustanciación del procedimiento en sede aduanera, cabe destacar que, como corolario directo de su tramitación, la División Empresas Vinculadas emitió la Nota N° 241/14 (DV EMVI), fechada el 20 de marzo de 2014, en la que se expusieron, con detalle y rigurosidad, los fundamentos normativos y fácticos que sustentan la posición del servicio aduanero.

En dicho instrumento —cuya densidad argumental no puede ser pasada por alto— se procedió, en primer lugar, a transcribir el texto del artículo 8.1 inciso c) del Acuerdo de Valoración y la porción pertinente de su Nota Interpretativa, que aclara que los cánones y derechos de licencia incluyen expresamente los pagos referidos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Seguidamente, se delinearon las dos hipótesis que, conforme a la norma, permiten integrar tales pagos al valor en aduana: a) cuando el canon es abonado directamente en virtud de una cláusula inserta en el contrato de compraventa; o b) cuando ese pago resulta de una obligación nacida de otra fuente, típicamente un contrato de licencia independiente del de venta. Con la prudencia que impone la casuística mercantil, se enfatizó que, en la práctica, la obligación de pagar regalías suele derivar de un contrato de licencia separado, sin que medie referencia cruzada entre éste y el de compraventa, lo que impone —como sostuvo el informe— un análisis cuidadoso tanto de los contratos involucrados como de las circunstancias económicas específicas de cada transacción. En tercer término, se incorporó el enfoque doctrinario sobre el concepto de “condición de venta”, remitiendo a autores de reconocida trayectoria como Glashoff y Sherman, quienes advirtieron que dicha expresión carece de una definición unívoca susceptible de aplicación mecánica. En su lugar, postularon un criterio sustantivo: se configura una condición de venta siempre que, de no haberse exigido el pago del canon o del derecho de licencia, los bienes no se habrían vendido en los términos convenidos. En línea con esta mirada, también se citó al Dr. Daniel Zolezzi, quien destacó que la condición de venta debe rastrearse en la interdependencia efectiva entre la adquisición de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible. A partir de allí, el informe avanzó sobre los elementos concretos del caso: analizó cláusulas esenciales del contrato entre licenciante y licenciataria, describiendo la licencia de marca, los mecanismos de aprobación de calidad de telas y productos, y el rol económico que desempeña la marca como signo distintivo con contenido patrimonial. Finalmente, concluyó —con base en un razonamiento que merece al menos ser seriamente considerado— que había quedado suficientemente acreditado el control sustancial ejercido por el licenciante sobre el circuito de importación y sobre la adquisición de los insumos necesarios para la elaboración de los productos licenciados. En esa línea, sostuvo que el hecho de que muchos de dichos insumos fueran adquiridos a proveedores formalmente independientes no impedía verificar la existencia de una condición de venta, en los términos del Acuerdo. En definitiva, la Aduana reafirmó su criterio, concluyendo que las regalías abonadas por la parte actora constituían, en los hechos, una condición necesaria para la importación de las mercaderías, y por tanto, debían ser adicionadas al valor en aduana conforme a derecho.

**XXIV.-** Frente a dicho panorama, en oportunidad de interponer el recurso de apelación, la parte actora ofreció como prueba la remisión de dos actuaciones administrativas, señalando expresamente que una de ellas —en concreto, el Expediente N° 13681-52-2007/6— contendría tanto las notas emitidas oportunamente por el servicio aduanero como los contratos que resultarían relevantes para la dilucidación del caso. A fs. 31 de las presentes actuaciones, este Tribunal proveyó favorablemente dicha petición y dispuso el correspondiente traslado a la Dirección General de Aduanas, cuyo informe fue agregado a fs.

**XXV.-** Justamente, y sin perder de vista el objeto específico del presente litigio, corresponde destacar que, al evacuar el traslado conferido, la Aduana incorporó un desarrollo argumental breve pero ilustrativo en torno a ciertas cláusulas del contrato de licencia involucrado. En esa presentación, el instrumento contractual fue identificado en varias ocasiones como aquel inscripto ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial bajo el número 11.967, lo que guarda estricta coherencia con lo señalado previamente en este pronunciamiento. Sucede que, en efecto, aquel dato —aunque introducido de modo lateral por el propio servicio técnico— adquiere una densidad especial al momento de reconstruir el iter probatorio y valorar la gravitación que el contrato en cuestión tuvo, y aún conserva, en la comprensión sustantiva del conflicto. Indudablemente lejos de ser un detalle menor, su mención puntual resulta particularmente reveladora, sobre todo si se advierte que ni la jurisprudencia citada por la parte actora, ni siquiera la posteriormente dictada por la Excm. Cámara, contiene referencia alguna a ese instrumento específico. Tal omisión, por cierto, no pasa inadvertida. Más aún, la disparidad entre los contratos examinados en los precedentes invocados y aquel que aquí se encuentra en el trasfondo del debate no sólo es ostensible, sino que —por decirlo con mesura— invita a preguntarse por los fundamentos reales de la comparación pretendida. En definitiva, las diferencias materiales entre los textos contractuales en juego no son meramente accidentales: son, cuanto menos, dignas de atención.

**XXVI.-** Con toda verdad, esta circunstancia trae a la superficie una cuestión más profunda que excede el caso concreto y obliga a una reflexión de mayor alcance: la tendencia, cada vez más frecuente, a trasladar precedentes sin el debido tamiz crítico, como si las resoluciones judiciales fueran fórmulas químicas universalmente replicables, indiferentes a la composición singular del expediente que tienen por objeto. Tal operación, cuando se efectúa sin la previa depuración de sus presupuestos fácticos y jurídicos, no solo desvirtúa la lógica propia del precedente, sino que introduce una patología en la jurisprudencia: la creencia de que lo decidido en un caso puede ser injertado en otro como si ambos compartieran una idéntica matriz genética, cuando en realidad sólo coinciden en la superficie nominal de sus etiquetas. Precisamente en el presente supuesto, esa traslación mecánica se verifica en el recurso del actor, que pretende anclar su defensa en fallos que —como ya se ha señalado— no consideran siquiera el contrato específico aquí debatido. Y sin embargo, se los invoca como si el contenido normativo de un fallo pudiera flotar libremente, sin anclaje empírico, como si el precedente se impusiera por mera analogía retórica. Tal práctica, si se aceptara sin reparos, terminaría por transformar a la jurisprudencia en una colección de eslóganes revestidos de autoridad. No es difícil imaginar las consecuencias que semejante desliz tendría en otros fueros. ¿Qué diría, por ejemplo, un tribunal en lo civil ante un accionante que pretendiera hacer valer una cláusula de un contrato de compraventa de inmuebles citando un fallo fundado en un comodato rural, sin exhibir siquiera su propio título de propiedad? ¿O un tribunal laboral ante quien invocara la doctrina de un despido indirecto, sin acompañar la carta documento ni el telegrama de intimación? El resultado sería, previsiblemente, una devolución educada al punto de partida: la prueba. En el ámbito aduanero, sin embargo, esta lógica parece, a veces, invertirse. Se invoca la jurisprudencia con prescindencia del documento central del caso —el contrato de licencia—, y se pretende que el precedente funcione como una suerte de salvoconducto argumental. Pero el derecho, cuando se lo priva de sus hechos, deja de ser derecho y se convierte en retórica vacía. De allí la necesidad —más aún, la urgencia— de restaurar una mirada casuística, atenta a la especificidad de cada operación, a sus actores concretos, a los vínculos

contractuales reales y no imaginados, y a las condiciones económicas efectivamente acreditadas. Solo así puede evitarse que la jurisprudencia se convierta en una dogmática deshidratada, incapaz de responder con justicia a lo que cada caso, en su irrepetible singularidad, exige.

**XXVII.-** A este respecto, no puede pasar inadvertido un detalle que, aunque aparentemente menor, revela con nitidez la fragilidad del andamiaje argumental construido sobre una jurisprudencia trasladada sin el debido discernimiento. Ya que, en efecto, al contestar el traslado conferido en autos, el servicio aduanero citó diversas cláusulas del contrato de licencia, entre ellas la cláusula 11, a la que identificó —según consta a fs. 48 del presente expediente— como la norma contractual que regula un plan de negocios. Sin embargo, en el expediente “World Sport SRL c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación”, Expte. N° 23.942-A, resuelto por sentencia del 21 de marzo de 2024 —invocado textualmente por la parte actora como sustento de su defensa—, a esa misma cláusula 11 se le atribuye un contenido manifiestamente distinto. Allí se sostuvo, sin matices, que “World Sport S.A. (licenciataria) se encontraba facultada para fabricar ella misma los productos [...] o encargar a un tercero su fabricación, ello sin perjuicio de las facultades de control otorgadas a la licenciante [...] en el art. 11.2 del Convenio de Licenciamiento en trato”.

**XXVIII.-** Así las cosas, esta disonancia, que podría ser juzgada como un simple error de interpretación si no fuera reiterada, pone de relieve lo que ya ha sido advertido en consideraciones precedentes: la liviandad con que se manejan —y en ocasiones se instrumentalizan— precedentes que, lejos de encerrar soluciones automáticas, exigen una lectura detenida de sus presupuestos fácticos y documentales. Porque si una misma cláusula contractual puede adquirir, según el expediente en que se la lea, un significado tan dispar como “plan de negocios” o “facultad de producción autónoma”, entonces, acaso no estemos ante la riqueza polisémica del lenguaje jurídico, sino frente al uso estratégico —y peligrosamente descontextualizado— de categorías normativas cuya validez depende, precisamente, de la fidelidad con que se las relacione con los hechos del caso.

**XXIX.-** En ese sentido, cuanto menos, esta divergencia resulta suficientemente elocuente para poner de manifiesto que los contratos analizados en los pronunciamientos invocados por la parte actora no coinciden —ni en su redacción ni en su estructura jurídica— con el instrumento que aquí se encuentra bajo análisis. Así lo corrobora, además, un dato objetivo cuya relevancia no puede desestimarse sin comprometer la seriedad del análisis: la diferente numeración de inscripción ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial. Este dato registral, que no admite interpretaciones voluntaristas, opera como un anclaje empírico que desactiva toda pretensión de analogía automática.

A mayor abundamiento, y en coherencia con esta observación, cabe mencionar que en el expediente N° 23.179-A, caratulado “World Sport S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación” —cuya resolución fue posteriormente confirmada por la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos “World Sport SRL c/ DGA s/ Recurso directo de Organismo Externo”, Expte. N° 55.452/2014, mediante sentencia del 28 de abril de 2015—, el Tribunal expresó de manera inequívoca que “no se encuentra controvertido que la firma World Sport S.A. celebró con la firma Quiksilver Garments Pty. Ltd. un contrato de licencia no exclusivo, titulado ‘Convenio de Licenciamiento de Marcas Comerciales y Manufactura’, inscripto en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología bajo el N° 7952”.

En definitiva, cabe remarcarlo, la diferencia no es menor. Porque si el precedente invocado por el propio recurrente reposa sobre un contrato distinto, identificado bajo otra numeración, con otro contenido y posiblemente bajo otras condiciones comerciales, entonces el intento de transponer sin más las conclusiones de aquél al presente caso no sólo incurre en una simplificación metodológica, sino que pone en entredicho la propia lógica de la comparación. En derecho, como en medicina, el diagnóstico sólo puede derivarse de una lectura atenta del cuerpo específico, no del expediente clínico de otro paciente.

**XXX.-** Corresponde, entonces, poner en perspectiva que lo aquí advertido dista de ser una cuestión menor; por el contrario, adquiere un carácter determinante. No es lo mismo —ni jurídica ni analíticamente— examinar un contrato cuya identidad sustancial ha sido fehacientemente establecida que operar sobre otro que, a lo sumo, presenta una apariencia de similitud, sin que exista precisión acerca de los puntos de convergencia y de divergencia. Esta zona de ambigüedad no puede ser resuelta por el mero expediente de la analogía superficial. Por el contrario, la incertidumbre que envuelve la equivalencia entre los instrumentos impide trasladar de manera automática las conclusiones jurídicas extraídas en aquellos precedentes al presente caso. Ello impone —con todo el rigor que la función jurisdiccional reclama— un análisis autónomo, atento a las particularidades del contrato efectivamente obrante en estas actuaciones, y respetuoso de las exigencias de congruencia que impone el principio de verdad jurídica objetiva.

**XXXI.** Es por esa razón que, a partir de las precisiones anteriormente formuladas, corresponde subrayar dos cuestiones adicionales que, por su significación jurídica, revisten especial interés para la adecuada resolución del presente caso.

En primer término, merece particular atención la cláusula 29 del contrato identificado por el Fisco a fs. 48vta., cuya redacción habilita —sin ambigüedades— una vinculación directa entre el convenio de licencia y la relación de compraventa subyacente. Efectivamente, dicha cláusula establece que, ante el cese en el uso autorizado de las marcas, el licenciatarario queda obligado a destruir o entregar a Quiksilver todo el stock remanente de productos y/o embalajes. Con toda seguridad, esta previsión no se limita a proteger el interés marcario abstracto, sino que revela una manifestación tangible del poder de control que el licenciante ejerce sobre el destino económico de los bienes involucrados. Va de suyo que no se trata aquí de una cláusula decorativa ni meramente protocolar: estamos ante un mecanismo que excede el ámbito de la titularidad intelectual para proyectarse como un instrumento de injerencia material sobre los productos importados —y aún sobre aquellos fabricados localmente— en tanto su circulación queda condicionada al mantenimiento del vínculo licenciante. De este modo, no solo se conserva el poder de autorizar el uso de la marca, sino también el de disponer sobre el remanente de mercaderías, lo que configura un dominio funcional que trasciende el plano jurídico formal. Verdaderamente este nivel de intervención resulta ilustrativo. No por su intensidad, sino por su estructura, habidas cuentas de que nos encontramos frente a una pauta objetiva de control sobre la calidad, el destino y la aptitud comercial de las mercaderías. Desde esta perspectiva, la cláusula 29 opera como un indicio cualificado que robustece la noción de que el canon abonado integra, en rigor, una condición de venta, en los términos del artículo 8.1, inciso c), del Acuerdo. Definitivamente, la existencia de un sistema contractual en el que el licenciante conserva potestades tanto en la fase previa como posterior a la comercialización demuestra que no estamos ante un vínculo estático, sino ante un esquema funcionalmente integrado, donde el pago de la regalía constituye una pieza estructural sin la cual el circuito económico quedaría incompleto.

En ese sentido, conviene detenerse brevemente en una noción que, aunque no suele figurar en los textos normativos, se desprende con naturalidad de la lectura integrada del artículo 8.1.c) del Acuerdo y de las cláusulas contractuales que, como la aquí comentada, delinean el régimen de licenciamiento: me refiero al dominio económico del licenciante sobre el flujo comercial de la mercadería. Francamente este dominio no requiere —para su configuración— que el titular de la marca se transforme en proveedor exclusivo, armador de listas de precios o consignatario. Le basta, en cambio, con retener el poder de definir, condicionar o interrumpir el ciclo comercial del bien, ya sea mediante la imposición de estándares técnicos, la supervisión de procesos, la aprobación de proveedores, o —como ocurre en el presente caso— la facultad de exigir la destrucción o el retiro de stock remanente tras la cesación del vínculo. Todo ello revela un control que no es meramente simbólico, sino funcional, toda vez que el licenciante, en definitiva, no sólo autoriza el uso de su signo distintivo, sino que orienta materialmente el destino de las mercaderías que lo portan.

Frente a esta evidencia, no deja de resultar llamativa —cuando no paradójica— la resistencia a considerar que dicho control económico configura una “condición de venta” en los términos del Acuerdo. Porque si estas prácticas, que constituyen el estándar habitual del comercio licenciado, no alcanzan a satisfacer el umbral exigido, cabe preguntarse qué prácticas sí lo harían. ¿Será necesario, acaso, que el contrato prevea expresamente que el licenciante ingrese físicamente a la aduana, retire el contenedor y lo cargue sobre su hombro? ¿O tal vez que firme con puño y letra cada factura de importación, declarando solemnemente que sin regalía no habrá transacción?

Llevada al absurdo, esta lógica nos conduce a postular que la condición de venta —como figura jurídica operativa— existiría solo en hipótesis de ciencia ficción: cuando el proveedor se negara a entregar la mercadería salvo que el comprador cantara el himno nacional en latín, o cuando la licencia estuviera escrita en tinta que sólo revelara sus efectos ante la luz de una lámpara forense. Porque, en definitiva, si un contrato en el que el licenciante puede ordenar la destrucción del stock no prueba condicionamiento, entonces la condición de venta se convierte en una entelequia, una figura remota, una joya teórica que brilla únicamente en las vitrinas de los congresos académicos pero que jamás encuentra encarnadura en los hechos.

De allí que resulte indispensable recuperar una noción más razonable —y jurídicamente útil— de la “condición de venta”, una que no exija la confesión del proveedor ni la filmación del acto de subordinación, sino que se conforme, como en toda prueba por indicios, con un conjunto de elementos concordantes, objetivos y plausibles. Porque si el dominio funcional del licenciante sobre el producto no basta para configurar dicha condición, entonces no estamos ante una interpretación prudente, sino ante una negación de la norma por vía de exceso exegético.

Sentado lo que antecede, en segundo lugar, en la especie no pasa desapercibido que el Fisco, al contestar el traslado del recurso, requirió expresamente que se tuviera por ofrecido como prueba el contrato suscripto entre licenciante y licenciario. Sin embargo, al momento de proveer dicha presentación a fs. 50, se omitió sustanciar ese pedido. En cambio, se tuvo al Fisco por presentado, se pusieron los autos a disposición de la parte para su revisión y la causa fue abierta a prueba exclusivamente en relación con las ofrecidas por el actor, sin mención alguna al requerimiento formulado por la demandada. Lamentablemente, ni el actor manifestó objeción alguna respecto del expediente N° 13681-52-2007/6 —

que no fue acompañado, a pesar de haber sido expresamente invocado como expediente en el que obraba el contrato cuya incorporación resultaba esencial para el esclarecimiento de la controversia—, ni el servicio aduanero insistió en la producción de la prueba para lograr la agregación del instrumento contractual. Así, se generó un silencio procesal que privó a la causa de un elemento de valoración central para la dilucidación del conflicto.

No obstante dicha omisión, resulta auspicioso destacar que el Fisco, mediante la transcripción sustancial de la cláusula 29 del contrato, así como por el cúmulo de elementos reunidos en las actuaciones administrativas —entre ellos, los informes técnicos, las pautas de exclusividad, los derechos de aprobación y el destino restringido de la mercadería—, ha logrado consolidar un cuadro probatorio suficientemente robusto para sostener que el canon abonado a QUIKSILVER constituye una condición de venta en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo. Ello así, por cuanto el licenciante ejerce un control directo y funcional sobre el licenciatarío, las operaciones de importación y la mercadería importada y fabricada localmente.

**XXXII.-** Por tales razones, el argumento del actor en torno a la inexistencia de una condición de venta no puede prosperar. No solo porque la cláusula 29 del contrato —cuya redacción ha sido ya objeto de detenida consideración— revela de manera expresa el carácter esencial de los derechos de control conferidos al licenciante sobre las mercaderías, sino también porque la omisión en la producción de la prueba ofrecida impide verificar la identidad contractual que el propio actor postula como punto de contacto con los precedentes que invoca en su favor. Con toda verdad, lo mínimo que cabía esperar —dada la centralidad que el recurrente atribuye al contenido del contrato de licencia— era no solo su acompañamiento formal, sino una conducta procesal orientada a garantizar su incorporación efectiva, su reconocimiento válido y su adecuada valoración dentro del marco de este proceso. En ese sentido, vuelvo a insistir que la falta de diligencia no es menor y máxime cuando el actor ha intentado construir su defensa sobre la premisa de que existen fallos anteriores de este mismo Tribunal —y aun de la alzada— dictados sobre la base de un instrumento contractual presuntamente análogo.

Sin embargo, no ha aportado elemento alguno que permita constatar que el negocio jurídico considerado en aquellos precedentes sea, en efecto, el mismo que aquí se debate, ni siquiera que comparta los trazos sustanciales que justificarían su aplicación por analogía. Así, la imposibilidad de determinar si existe o no una verdadera identidad contractual entre los supuestos comparados impide conferir a los fallos citados el peso argumental o vinculante que el actor pretende atribuirles. No basta con enarbolar precedentes como estandartes; es preciso demostrar que el terreno sobre el que se los planta es realmente el mismo. De lo contrario, la jurisprudencia se transforma en un recurso retórico más, desprovisto del sustento fáctico que justifica su autoridad.

Es que, ciertamente, existe en la actitud del actor una confianza admirable —y quizás algo ingenua— en el poder redentor de los precedentes, como si bastara invocarlos para transformar la sustancia de los hechos. Se los cita, se los exhibe, se los despliega con la seguridad de quien transporta mercadería fungible. Pero el precedente, a diferencia de los commodities, no cotiza por tonelada ni se mide en dólares por hectárea; no es un grano de soja que pueda despacharse en un silo bolsa retórico y exportarse, sin más, a otro expediente. La jurisprudencia, cuando es verdadera, es hija legítima de los hechos. Pretender imponerla sin demostrar la identidad del contrato, del contexto y de la relación económica, equivale a ofrecer una

cosecha ajena y reclamar los réditos como propios. En ese gesto, el actor no actúa como quien argumenta, sino como quien especula fórmulas: transforma el derecho en una tabla de equivalencias y el proceso judicial en un mercado de futuros donde la singularidad del caso se disuelve en la expectativa de una solución prefabricada.

Pero los tribunales —y este en particular— no son terminales portuarias donde se despachan precedentes a granel. Son lugares donde se juzga, que es otra cosa. Y juzgar exige mirar de cerca, desconfiar de lo aparente, y resistir la tentación de resolver por analogía lo que pide ser comprendido en su irrepetible especificidad.

**XXXIII.-** En esta línea, el despliegue probatorio ofrecido por la parte actora pone en evidencia una insuficiencia objetiva que no puede atribuirse sino a la propia desidia de quien, siendo parte interesada, estaba en mejores condiciones de acreditar los extremos que alegaba. No corresponde, en tal contexto, trasladar a este Tribunal la carga de suplir mediante conjeturas lo que no ha sido debidamente probado por quien tenía no solo el deber, sino también la posibilidad cierta de hacerlo. Mucho menos aun cuando los hechos y documentos relevantes se encontraban dentro del exclusivo ámbito de conocimiento y disposición del recurrente.

En esta instancia, cabe reiterar —con plena vigencia— lo que he sostenido en mi voto en autos “D.D. S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación”, (Expte. N° 34.643-A, sentencia del 28 de mayo de 2025 (INLEG-2025-57166495-APN-VOCXXI#TFN), en el sentido de que: “La colaboración procesal constituye un principio fundamental, en especial cuando el obligado impugna la validez de un acto cuya causa se asienta —aunque sea parcialmente— en documentación bajo su exclusivo control”. Este deber de colaboración no se agota en una fórmula decorativa: es una carga procesal concreta, y su omisión deliberada o negligente erosiona la credibilidad del planteo y debilita su eficacia argumentativa. El silencio de la prueba, cuando es selectivo, no absuelve: compromete.

**XXXIV.-** Así y todo, aun cuando este Tribunal no compartiera —hipótesis que aquí no resulta necesario desarrollar— la interpretación sostenida en los precedentes invocados por la parte actora, lo cierto es que tal divergencia doctrinal no alcanza a neutralizar el reproche que corresponde formular respecto de la conducta procesal observada en estos actuados. En efecto, la carga de la prueba pesa, sin excepción, sobre quien afirma; y ello no se satisface con la mera invocación de un vínculo contractual supuestamente análogo, sino que exige, además, la provisión de elementos que permitan constatar, con el rigor que la litis impone, que tal semejanza existe y resulta jurídicamente relevante.

Desde esa perspectiva, la omisión en acreditar que el contrato debatido en autos es —cuando menos— sustancialmente similar al considerado en los precedentes citados, impide conferir a estos últimos la eficacia persuasiva o referencial que el actor les atribuye. En otras palabras, no basta con arrimar fallos como quien exhibe ilustraciones: corresponde demostrar que el papel que en aquellos casos jugó determinado contrato es, en lo esencial, el mismo que desempeña aquí el instrumento omitido. Sin ese ejercicio de verificación —y sin los medios probatorios que lo respalden— la analogía se desvanece, y con ella, la pretensión de que los antecedentes invocados tengan incidencia alguna sobre el sentido de esta decisión.

**XXXV.-** A mayor abundamiento, y con el respeto institucional que me merece la alzada, considero necesario formular una reserva crítica en relación con el razonamiento acogido por la Excma. Cámara en ciertos precedentes[1] donde se otorga carácter decisivo a notas emitidas por proveedores, tanto locales como extranjeros, para descartar la existencia de una condición de venta. Tal razonamiento, a mi juicio, difícilmente resista un análisis crítico desde la perspectiva procesal y probatoria. En efecto, se trata de manifestaciones unilaterales, producidas fuera de juicio, carentes de toda contradicción y sin certificación formal alguna, cuya incorporación al expediente no fue seguida de diligencia alguna orientada a verificar su autenticidad o a neutralizar su inevitable parcialidad. Resulta, en consecuencia, cuanto menos llamativo —cuando no francamente desconcertante— que tales declaraciones, elaboradas ex parte y con un interés jurídico manifiesto en el resultado del litigio, sean tratadas como prueba concluyente. En cualquier otro ámbito jurisdiccional, su eficacia probatoria sería —en el mejor de los casos— meramente indicativa y sujeta a rigurosa corroboración. Basta imaginar el impacto que tendría, en un proceso penal, una confesión extrajudicial firmada por el imputado sin intervención de su defensa ni control de legalidad: no solamente se la consideraría inválida, sino que probablemente encendería las alertas institucionales. En cambio, en el terreno aduanero, parecería que basta con una misiva redactada por el proveedor —generalmente vinculado comercialmente con el importador— para eximirlo de toda carga, desdibujando de este modo las exigencias mínimas del principio de contradicción y erosionando, subrepticamente, las garantías propias del debido proceso.

**XXXVI.-** Al respecto, cabe, además, introducir una reflexión que suele pasar inadvertida en este tipo de valoraciones probatorias, que refiere a los incentivos reales del proveedor al momento de responder, ex post y por vía epistolar, los oficios o requerimientos formulados en el contexto de un litigio aduanero. Efectivamente, se parte muchas veces de la presunción —cuando no del automatismo— de que tales respuestas se hallan animadas por un espíritu de colaboración neutral y desinteresada. Pero esa premisa, amable en la superficie, resiste mal el contraste con las estructuras reales del comercio internacional y con la lógica elemental de la confidencialidad empresarial.

En efecto, ¿qué incentivo tendría un proveedor para declarar, por escrito y ante un proceso en curso, que su relación con el licenciante se encuentra mediada por cláusulas contractuales que lo condicionan en cuanto a qué vender, cómo hacerlo y a quién? ¿Qué beneficio podría obtener al reconocer que el licenciante —titular de la marca y, muchas veces, de la tecnología— ejerce sobre él un control económico que, en los hechos, lo convierte en un engranaje más del ecosistema diseñado por la casa matriz?

La respuesta, por obvia, no necesita mayor desarrollo: ninguno. Por el contrario, semejante declaración podría acarrearle consecuencias inmediatas y concretas. Desde la vulneración de cláusulas de confidencialidad —habituales en este tipo de acuerdos— hasta la afectación de su vínculo comercial futuro con el licenciante, pasando por el riesgo nada menor de exhibirse como partícipe de un esquema que, bajo la lupa de las autoridades tributarias, podría ser interpretado como estructurado precisamente para minimizar la carga impositiva del importador.

No debe olvidarse que el proveedor no es parte en el litigio y que, desde su óptica, la controversia entre licenciante e importador —o entre importador y Estado— le es tan ajena como inconveniente. En ese marco, lo previsible no es la transparencia, sino el resguardo; no la revelación, sino la autopreservación. Por eso, atribuir valor concluyente a sus manifestaciones no es solo ingenuo, sino incompatible con la

lógica procesal: equivale a confiar en que un testigo, sin garantía de anonimato y sin deber jurídico de comparecer, aportará voluntariamente elementos que podrían comprometer su posición contractual y comercial.

En última instancia, y a diferencia de lo que ocurre con las partes del proceso, el proveedor responde desde fuera del perímetro litigioso, con las ventajas de la opacidad y sin las cargas de la verdad procesal. Tomar sus palabras al pie de la letra, sin más, es olvidarse que el silencio, la ambigüedad o incluso la negación interesada pueden formar parte —legítima o no— de una estrategia defensiva que no tiene al tribunal como destinatario principal, sino al licenciante como interlocutor prioritario.

Esta circunstancia no es menor, y ha sido ya destacada con particular énfasis por este Tribunal en el precedente *Papelería* donde se sostuvo que una manifestación no debidamente acreditada ni corroborada por otro medio no puede tener carácter concluyente, máxime cuando su autor tiene un interés directo en la suerte de la controversia. Tal afirmación resulta aquí plenamente aplicable. Más aún: el vicio probatorio se agrava si se considera que tales notas ni siquiera cumplen, en la mayoría de los casos, con los requisitos mínimos de certificación de firma o acreditación de la calidad del firmante, extremos que impedirían su consideración como prueba hábil incluso en ámbitos donde rige una amplitud probatoria mucho mayor.

**XXXVII.-** En rigor de verdad, bien podría afirmarse que la escena tiene algo de drama, apenas disimulada bajo el ropaje formal del expediente. El Tribunal provee a un requerimiento, generalmente al actor con toda la solemnidad del caso, para que un proveedor extranjero —hombre de negocios experimentado, parte de una red internacional donde cada silencio vale más que una cláusula escrita— conteste si el licenciante condiciona sus ventas. Y el proveedor, que ha sobrevivido a mil negociaciones contesta que no, que jamás, que nunca ha recibido una indicación de nadie. Que vende porque sí, libre como un ave, sin presiones, sin sugerencias, sin un solo e-mail que lo oriente. Que no tiene idea del contrato de licencia. Que él está en esto por amor al comercio, como quien vende flores en una esquina. La escena, insisto, es digna de teatro menor. Es como si una novia, ilusionada pero un tanto escéptica, le preguntara a la suegra si su hijo es un buen partido. Y la suegra —matrona en estas lides, astuta y siempre bien peinada— respondiera con una sonrisa impoluta: “Mi hijo es una joya. Fiel, trabajador, limpio, no toma, no fuma, jamás levantó la voz. A usted la va a hacer feliz”. ¿Qué se espera que diga? ¿Que su hijo es un astuto, que no paga la cuota del club, que la última novia lo dejó por soporífero? Lo mismo ocurre aquí: se le pregunta al proveedor si su cliente está condicionado por un tercero. ¿Y qué se supone que va a responder? ¿Que sí, que el licenciante le dictó el precio, le aprobó los hilados y le prohibió venderle a nadie más? ¿Que en verdad es apenas una pieza dentro de un engranaje donde nada se vende sin que la casa matriz lo consienta? No hay ironía en el hecho, sino que la cuestión está en que se espere que diga otra cosa. Que se le exija al proveedor —ajeno al proceso, comprometido con su negocio, y acaso con una cláusula de confidencialidad tan severa como muda— que delate al sistema que lo alimenta. Y más aún, que se tome su carta, redactada con la diplomacia de quien quiere seguir facturando el próximo mes.

Mientras tanto, el importador exhibe esa nota como prenda de inocencia. “He aquí la prueba”, clama, “mi proveedor dice que todo es lícito”. Y la Aduana, que sospecha, pero no confirma, queda entonces en la incómoda posición de la novia cautelosa: sabe que la suegra exagera, que embellece, que oculta lo necesario para que la boda se concrete, pero no tiene foto del hijo en andanzas nocturnas. Y como no la tiene, debe resignarse —si se lo permite— a esa respuesta de compromiso que, lejos de esclarecer,

envuelve los hechos en un perfume de simulación. Porque al final, lo que se discute no es si el proveedor dijo la verdad, sino si el tribunal puede conformarse con declaraciones que, por su naturaleza misma, son menos prueba que escenografía.

**XXXVIII.-** En suma, las consideraciones expuestas a lo largo del presente voto disidente convergen, con claridad suficiente, hacia una única conclusión razonable: el ajuste practicado por el servicio aduanero respecto del valor en aduana declarado por WORLD SPORT S.A. encuentra sustento jurídico, económico y probatorio bastante como para ser confirmado en su núcleo esencial. A lo largo de estas actuaciones ha quedado evidenciado que el pago de regalías en favor del licenciante no fue una obligación desvinculada de la operatoria de importación, sino que, por el contrario, constituyó una condición necesaria y funcional para el acceso a las mercaderías licenciadas, su comercialización y el uso de los signos distintivos que las identifican en el mercado. Lejos de tratarse de un gasto accesorio o de una erogación ajena al circuito importador, las regalías abonadas integraron —en los hechos y en el derecho— un elemento estructural del valor de transacción. A ello se suma una conducta procesal por parte del administrado que, como se ha desarrollado, estuvo signada por omisiones documentales, invocaciones genéricas de precedentes no aplicables y una renuencia injustificada a facilitar la reconstrucción objetiva de los hechos. Tal actitud impidió que el Tribunal pudiera evaluar con precisión la relación contractual que el propio actor postuló como elemento central de su defensa, comprometiendo así la eficacia de sus argumentos.

En consecuencia, y sin desconocer los matices doctrinales que el tema ha suscitado, entiendo que corresponde confirmar —con las salvedades ya señaladas— el cargo formulado por la administración aduanera. Especialmente corresponde enfatizar que la conclusión aquí alcanzada responde a una valoración puntual y específica de los hechos del caso y del material probatorio incorporado. Específicamente este voto no se apoya en una construcción dogmática desvinculada del expediente, sino en la lectura del texto del contrato que, al menos en parte, fue reproducido por la propia Aduana al evacuar el traslado. En particular, la cláusula 29 del contrato, cuya redacción fue acompañada por el servicio aduanero y no controvertida por la actora, establece que, ante el cese en el uso de la marca, el licenciario se encuentra obligado a entregar o destruir todo el stock remanente de productos y/o embalajes. Esta disposición, por su contenido y efectos, no puede ser entendida como una mera cláusula de estilo ni como una medida residual de protección marcaria, sino que se trata de un verdadero instrumento de control que opera sobre la mercadería concreta —incluida la importada— y condiciona su destino económico. Decisivamente tal nivel de injerencia revela que el licenciante no se limita a autorizar un signo distintivo, sino que retiene potestades materiales sobre el ciclo de vida comercial de los productos, incluso con posterioridad a su importación. La mercadería no puede ser vendida ni utilizada una vez finalizado el vínculo, salvo expresa autorización del titular de la marca, lo que equivale a una subordinación funcional del licenciario. Esta cláusula, por sí sola, configura un elemento objetivo y verificable que permite calificar al canon abonado como condición de venta, en los términos del artículo 8.1.c) del Acuerdo. No se trata, por tanto, de un ejercicio especulativo ni de una visión maximalista del poder de control, sino de la aplicación concreta de una norma internacional a un supuesto contractual en el que el licenciante se reserva, contractualmente, la posibilidad de suprimir la circulación misma de la mercadería. Confirmar el ajuste no significa adoptar una postura doctrinaria, sino reconocer que el derecho aduanero impone considerar la sustancia económica de las operaciones, especialmente cuando las cláusulas contractuales permiten identificar con nitidez la existencia de condicionamientos jurídicos y económicos vinculados al

pago de regalías.

**XXXIX.-** Sentado lo anterior, corresponde determinar si el servicio aduanero calculó correctamente el quantum del Cargo. Sobre este punto, es preciso abordar una cuestión relativa a las percepciones de IVA y Ganancias incluidas en el Cargo confirmado por el servicio aduanero.

En este orden de ideas, resulta oportuno recordar la doctrina constitucional que emana de la Corte Suprema, cuyos fallos son vinculantes para todos los tribunales del país. Ello así, en virtud del rol del Alto Tribunal como intérprete máximo de la Constitución Nacional y las leyes dictadas en su consecuencia, rol que exige de los jueces inferiores adecuar sus decisiones a los criterios establecidos en los precedentes aplicables, no solo por responsabilidad institucional y principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica, sino también por razones prácticas de celeridad y economía procesal.

En tal sentido, adquiere relevancia el precedente "CLADD ITA S.A. c/ EN - DGA resol. 2590/06 (Expte. n° 604155/01) s/DGA" (26/11/2019), donde la Corte Suprema precisó que las percepciones del IVA y Ganancias son obligaciones legales autónomas, con individualidad propia y vencimientos específicos, cuya exigibilidad concluye una vez cerrado el período para presentar la declaración jurada correspondiente. Desde entonces, el fisco pierde la facultad de reclamar dichas percepciones, ya que éstas dejan de cumplir su función instrumental dentro del sistema tributario.

En consecuencia, siguiendo esta doctrina, el servicio aduanero carece de competencia para incluir en el Cargo los importes relativos a las percepciones de IVA y Ganancias.

A tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente el Cargo.

Por ello, **VOTO POR:**

**I.- Confirmar parcialmente** la Resolución N° 693/15 (AD LAPL) recaída en el expediente administrativo 13289-24180-2008 y por ende el Cargo 3/08.

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

**III.-** Costas por sus respectivos vencimientos.

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

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

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

**1).- REVOCAR** Resolución N° 693/2015 (AD LAPL), dictada por el Administrador de la División Aduana de La Plata en la actuación SIGEA N°13289-24180-2008, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por WORLD SPORT S.R.L. y, por ende, el cargo N° 3/2008.

**2).-** Costas a cargo del Fisco.

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

---

[1]55452/2014 “WORLD SPORT SRL c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sentencia del 28 de abril de 2015. CAF 10056/2015 “WORLD SPORT SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sentencia del 15 de septiembre de 2015. 30.793/2016 “WORLD SPORT SRL c/ DGA s/ Recurso Directo”, sentencia del 7 de julio de 2016.