**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Año de la Grandeza Argentina

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2026-20316279-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Febrero de 2026

**Referencia:** SENTENCIA; Expte. 31.960-A; CINTELBA S.A.

---

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION**

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), bajo la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **CINTELBA S.A. C/DGA s/recurso de apelación", Expte. 31.960-A.**

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.-** ***Recurso de apelación:*** CINTELBA S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 3748/12, dictada en las actuaciones SIGEA 13681-93-2007/1. Mediante dicha resolución se rechazó la impugnación oportunamente deducida y se confirmó el cargo 773/07, formulado respecto de las destinaciones de importación 02073IC04009782B, 02073IC04009778G y 02073IC04041581R. Explica que la determinación tributaria tuvo origen en el estudio de valor realizado sobre el material fílmico importado en el año 2002, que tuvo por objeto establecer si los derechos de exhibición comprometidos y/o devengados por la actora, en beneficio del licenciante del exterior, debían o no formar parte del valor en aduana de los soportes físicos. Detalla la composición del ajuste, sosteniendo que una parte del importe refiere a tributos sobre los cuales la DGA es incompetente, como el IVA y las percepciones de IVA e impuesto a las ganancias. Señala que declaró el ingreso de películas en formato BETA SP, para ser objeto de reproducción en el país y luego ser devueltas al exterior, sin incluir en el valor los importes pagados en concepto de licencia. Agrega que, para efectuar el ajuste, la Aduana parte de la premisa de que no existió una compra venta de las obras cinematografías, lo que le impidió aplicar los métodos previstos por el art. 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT y recurrir a determinar la base imponible de acuerdo a criterios razonables, conforme establece el art. 7 del citado Acuerdo. Agrega que recién en el año 2005 la DGA dictó normas relacionadas con la exigencia de acompañar los contratos que supongan el pago de cánones, siendo que las importaciones de marras son del año 2002. Refiere que en función de lo previsto por la nota del art. 8, párrafo 1, inciso c) del Acuerdo y lo interpretado por el Comité Técnico en el Comentario 19.1, el importe pagado al licenciante por el derecho a exhibir/reproducir una película no debe ser adicionado al valor en aduana determinado para dicha película. Aclara que no ha pagado un derecho de exhibición de la película importada, sino sobre el material que fue objeto de adecuación y de reproducción en el país. Luego plantea la improcedencia del reclamo por el IVA y el impuesto a las ganancias. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

**II.-** ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 31/44).

Realiza la negativa de rigor y relata lo actuado en sede administrativa. Sostiene que ha quedado debidamente probado que a los efectos de una correcta valoración debe incluirse el canon que abona la importadora por el derecho intelectual de exhibición de la película. Indica que los cánones y derechos de licencia, entre los que se encuentra el derecho intelectual que reviste la exhibición, son parte integrante del valor de la mercadería. Cita lo establecido por el estudio de valor realizado en sede administrativa, para concluir que el ajuste de valor decidido es legítimo. Señala que el cobro del IVA y las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias son facultades atribuidas a la Aduana, por lo que su falta de pago total o parcial configuran perjuicio fiscal, a los fines del Código Aduanero. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

**III.-** ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 45 se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 49 se abre la causa a prueba. A fs. 61 el perito ingeniero presenta su informe. A fs. 67 el Fisco impugna la pericia, que es contestada por el perito a fs. 71/72. El 13.02.26 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". El 24.02.26 se resuelve no poner los autos a alegar y se los llama para el dictado de la sentencia.

**IV.-** ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 13681-93-2007/1 se inician con la nota 842/07 (DV EMVI), que indica que corresponde la formulación del cargo. A fs. 2/13 obra la nota 833/07 (DV EMVI), mediante la cual se realiza el estudio de valor. A fs. 14 luce el resumen de la liquidación del cargo 773/07 y a fs. 15 se liquidan las diferencias de tributos para cada una de las destinaciones. A 16 se ordena notificar el cargo, lo que ocurre el 19.12.07 (fs. 19). A fs. 20/28 la actora impugna el cargo y a fs. 37/40 incorpora documentación. A fs. 46 se agrega el sobre contenedor de la destinación 02073IC04009782B, a fs. 47 el sobre contenedor de la destinación 02073IC04009778G y a fs. 48 el sobre contenedor de la destinación 02073IC04041581R. A fs. 53/70 se produce la nota 440/12 (DV EMVI), que concluye que corresponde confirmar el ajuste. A fs. 75/76 la actora alega. Finalmente, a fs. 83/87 obra la resolución DE PRLA 3748/12, apelada en autos. Adjunto a las actuaciones administrativas luce el alcance 13681-93-2007/2, en donde la actora acompaña la documentación solicitada por la Aduana de manera previa a la realización del ajuste de valor.

**V.-** ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada –3748/12-, en cuanto dispone rechazar la impugnación incoada por CINTELBA S.A. y confirmar el cargo 773/07, se ajusta a derecho.

El cargo fue formulado por el ajuste de valor de la mercadería declarada en las destinaciones de importación 02073IC04009782B, 02073IC04009778G y 02073IC04041581R, incorporándose el importe de los derechos de licencia abonados por CINTELBA S.A., con arreglo a lo dispuesto por el art. 7 y el art. 8.1.c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

**V.1.-** Resulta procedente recordar, en primer lugar, que la ley 24.425 aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC, y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT. Incorpora además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

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…"*. En la Introducción General del Acuerdo se señala que el *Valor de transacción*, tal como se define en el art. 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente acuerdo. El art. 1 debe considerarse en conjunción con el art. 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Específicamente,

establece que "*1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: …c) 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;".*

El Acuerdo establece entonces como necesaria la concurrencia de 3 condiciones para poder efectuar el ajuste por pago de cánones y derechos de licencia. Que dichos cánones y derechos estén relacionados con las mercaderías objeto de valoración, que constituyan una condición de venta y que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar por las mercaderías.

Por su parte, el art. 7 del Acuerdo establece que, si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. Asimismo, indica que el valor en aduana determinado según el presente método no se basará en: a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país; b) un sistema que prevea la aceptación, a afectos de la valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles; c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador; d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6; e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación; f) valores en aduana mínimos; y g) valores arbitrarios o ficticios.

Sobre estas bases la Aduana procedió a realizar el ajuste que se discute en autos.

**V.2.-** En este caso, conforme se desprende del estudio de valor realizado -basado en los contratos aportados por la actora, que pueden verse en el alcance adjunto a las actuaciones administrativas-, surge claramente que CINTELBA S.A. abonó cánones a la proveedora de las películas que importó, conforme al acuerdo de licencia televisiva celebrado. Asimismo, surge de lo actuado que la única finalidad que tiene la importación de los soportes físicos es la exhibición de su contenido -obras cinematográficas- y que, en un caso, los mismos -con su contenido- debían devolverse a la licenciante, conforme surge de los términos del contrato.

Sentado ello, precisamente lo que tiene un valor a los efectos aduaneros es el derecho de exhibición, en determinadas condiciones. Tal cual explica Rafael Herrera Ydañez, en su libro "Valoración de Mercancías a Efectos Aduaneros", publicado por la Escuela de la Hacienda Pública de España, en su página 69/70, si no existe venta, el método del valor de transacción, amparado por el artículo 1 del Acuerdo, no se puede aplicar, y será necesario recurrir a los métodos secundarios de valoración previstos en aquel texto. Expresa también que no se ha definido la palabra "venta" y así el Comité Técnico estableció una relación de casos en los que las mercancías importadas no se consideran como objeto de una venta.

Atento a la necesidad de valorar todas las mercaderías, el Acuerdo estableció el artículo 7, que contiene el procedimiento que se acostumbra a denominar como del "último recurso", el que en realidad no establece un procedimiento de valoración propiamente dicho, sino que proporciona las líneas directrices que deben seguirse cuando no pueda determinarse el valor de las mercaderías conforme a lo dispuesto en los artículos 1 a 6, indicando que deberán seguirse criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones generales del Código.

Este es el método seguido en uno de los casos que nos ocupa, el que no ha sido cuestionado en sí mismo por la recurrente, sino que su defensa se articula sobre la base de considerar que el derecho de exhibición no está gravado por derecho aduanero alguno. En función de ello, sostiene que las películas grabadas no tienen valor alguno, razón por la cual los derechos aduaneros deben abonarse sólo por los cassettes o soporte material de las mercaderías.

Desde ya se adelanta que esta posición es contraria a derecho, ya que lo que debe gravarse es la mercadería que se documenta a importación, aun cuando no exista una venta, y que siempre habrá que determinar un valor en aduana a efectos de aplicar los gravámenes pertinentes. Tal situación determina, conforme una interpretación armónica de las normas aplicables, que los derechos de exportación deban razonablemente ser incluidos en el valor en aduana de la mercadería documentada.

A este respecto, ha sido criterio generalizado que el concepto de mercadería que se encuentra recogido en el art. 10 del C.A. es amplio, abarcando todo "objeto" susceptible de ser importado o exportado (ver "Código Aduanero comentado y actualizado" por Mario A. Alsina y otros -Ed. Abeledo Perrot, T.I. Buenos Aires 2011, págs. 17/24), y siendo que en el caso de autos los derechos de autor o derechos intelectuales se encuentran incorporados en un soporte físico, no hay duda alguna de que deben integrar la mercadería a valorar. Sería absurdo pretender valorar un libro, un manual, etc., solo por el papel en que se encuentre escrito.

Dicho esto, no puede prosperar la pretensión de la actora de aplicar la exención prevista en la nota interpretativa al art. 8 del Acuerdo de Valor, que establece que en la determinación de valor en aduana no se añadirá el precio realmente pagado o por pagar de los derechos de reproducción de las mercaderías en el país de la importación, por cuanto surge del contrato, y se encuentra expresamente reconocido, que nos encontramos ante un derecho de exhibición, no de reproducción. Claramente se señala en el referido contrato las fechas en que se encuentra disponible cada película y la fecha de vencimiento para su exhibición.

Con lo expuesto, cae todo lo argumentado respecto a la pretendida aplicación del comentario 19.1 emitido por el Comité Técnico de Valoración, debiendo hacerse hincapié en el punto 6 del mismo, en cuanto señala: *"En conclusión, en los casos en que media un derecho de reproducción, se considerará cada uno de ellos en particular."*

Por otro lado, se señala que sí resulta de aplicación al caso de marras lo dispuesto en la Decisión 4.1 del Comité de Valoración en Aduana – emitida el 24/09/84-, donde se pone de manifiesto que lo que está de conformidad con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio es el valor de transacción, y que éste está conformado por el soporte informático y los datos que contiene, haciendo una excepción para los países que así lo quieran considerar en forma expresa en su legislación, para el caso de los soportes informáticos con "software", pero tal decisión excluye en forma expresa -en el último párrafo del punto 2- la mercadería objeto de análisis en la presente causa, al establecer que: *"A los efectos de la presente Decisión, se entenderá que la expresión "soporte informático" no comprende los circuitos integrados, los semiconductores y dispositivos similares o los artículos que contengan tales circuitos o dispositivos, se entenderá asimismo que la expresión "datos o instrucciones" no incluye las grabaciones sonoras, cinematográficas o de video"*.

Ello así, es de resaltar que existía una norma general aplicable y uniforme para la valoración de las mercaderías en la operación de importación, que es precisamente la establecida en el art. 1 del Acuerdo de Valor, es decir el "valor de transacción" y, por otro lado, una "recomendación" para adoptar un criterio especial o de excepción a aplicar exclusivamente a las importaciones de software, y que además necesitaba que fuera expresamente adoptado por cada país. Como norma de excepción, no era aplicable a otro tipo de mercadería, y menos aún a mercadería que fue excluida en forma expresa como es la que se encuentra en análisis.

Nuestro país receptó la Decisión 4.1, con el tratamiento especial para los software, recién en junio de 1995 mediante la Resolución MEOSP 856/95, pero no se puede pretender que la mercadería que nos ocupa tenga el mismo tratamiento que se le otorgaría a la importación de software, cuando en los considerandos de la citada resolución expresamente se señala que aun cuando los soportes físicos correspondientes a filmaciones digitales o sin sonido, y otros, estén comprendidos en la misma posición arancelaria – 8524- que los que contienen software, los primeros no gozan del tratamiento especial que se les concede a los últimos, y así, en el artículo 2 se dispone *"Exceptuase de lo normado en esta Resolución a las restantes mercaderías que ingresen bajo la posición arancelaria citada en el artículo anterior – era la N.C.M. 8524-, es decir que la importación de toda grabación digital que no constituya un programa de aplicación para computadoras –*

*software-, a sea una obra musical, fotográfica, filmográfica con o sin sonido, o los denominados videojuegos -videogames-, estará sujeta al criterio de valoración general."*

En virtud de tal normativa y de los argumentos precedentemente expuestos, los cánones o derechos de licencia pagados por el derecho de exhibición de las películas integraban el valor de la mercadería que se importó, y era condición para la introducción de la misma al país, en los soportes que lo contenían, siendo por lo tanto procedente concluir que los cánones o licencias pagados para su exhibición integraban la base imponible a los efectos de la liquidación de los derechos de importación.

**V.3.-** Sentado ello, se aclara que se modificará la exigencia tributaria de fs. 14 de las act. adm., toda vez que en virtud del criterio del Máximo Tribunal en la causa "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas" corresponde excluir del cálculo de los tributos a las percepciones de IVA adicional y de ganancias, dado que según dicho precedente al encontrarse vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones. Por esto, el importe de tributos se fija en la suma de U$S17.865,05.

En relación a la aplicación del citado precedente de la Corte Suprema, resulta procedente la imposición de costas por su orden, en virtud de que tales pronunciamientos son de fecha posterior al dictado de la resolución objeto de apelación, como así también, a la fecha de imposición del presente recurso.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA 3748/12, dictada en las actuaciones SIGEA 13681-93-2007/1, y por ende el cargo 773/07, que se fija en la suma de U$S17.865,05, con los intereses del art. 794 del CA, con costas.

2.- Revocar parcialmente la resolución DE PRLA 3748/12, en cuanto exige el pago de las percepciones de IVA adicional y ganancias, con costas por su orden.

**El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA 3748/12, dictada en las actuaciones SIGEA 13681-93-2007/1, y por ende el cargo 773/07, que se fija en la suma de U$S17.865,05, con los intereses del art. 794 del CA, con costas.

2.- Revocar parcialmente la resolución DE PRLA 3748/12, en cuanto exige el pago de las percepciones de IVA adicional y ganancias, con costas por su orden.

**Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.**

**Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).**

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.02.26 20:19:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.02.26 20:52:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.26 20:53:19 -03:00