República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-93453542-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. 36.315-A; CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados: **"CONARCO ALAMBRES Y SOLDADURAS S.A. c/DGA s/recurso de apelación", Expte. 36.315-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** CONARCO ALMABRES Y SOLDADURAS S.A. interpone recurso de apelación con la resolución DE PRLA 2746/15, recaída en la actuación SIGEA 13681-165-2010/2, mediante la cual se rechazó el recurso de impugnación oportunamente incoado contra el cargo 1431/11, formulado como consecuencia del ajuste de valor efectuado en relación a las mercaderías declaradas en las destinaciones de importación para consumo realizadas en el año 2006. Cita lo establecido por el art. 1 y 8.1 inc. c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación de Artículo VII del GATT. Expresa que no puede haber condición de venta en las mercaderías importadas toda vez que no existe en los contratos ninguna cláusula que autorice al licenciante a condicionar la venta de las mercaderías. Señala que no hay una relación entre el pago de regalías y las mercaderías importadas y explica que la firma puede fabricar o hacer fabricar las mercaderías finales por terceros, sea en el país o en el extranjero, lo que demuestra que los insumos importados no están condicionados. Con relación a los contratos de sublicencia de marca comercial y de franquicia, sostiene que las mercaderías importadas pierden su individualidad en el proceso productivo, por lo que no hay identidad entre el insumo importado y la marca del producto final. Se expresa sobre el término condición de venta y la opinión consultiva 4.8 del Comité Técnico de Valoración. Subsidiariamente se agravia del cálculo de las regalías devengadas para el ajuste de valor. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, costas.

II.- ***Contestación de la Aduana***: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 103/108). Realiza la negativa de rigor y relata los hechos del caso. Afirma que el ajuste se practicó de acuerdo al método previsto en el GATT y que cumplidas intervenciones procesales necesarias, se dictó la resolución que ahora se apela. Sostiene que el ajuste se encuentra suficientemente fundado. Refiere a la noción positiva de valor y a la sustitución de la noción teórica. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Por último, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 110 se declara la causa como de puro derecho. El 03.08.26 se elevan los autos a la Sala "E". El 21.09.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 13681-165-2010/2 se inicia con la nota 1135/11 de la División Empresas Vinculadas. A fs. 2/12 obra la nota 1113/11, mediante la cual se realiza el estudio de valor. A fs. 13/27 se agregan planillas con el detalle del ajuste realizado en las destinaciones de importación y a fs. 28 el resumen del cargo 1431/11, que se notifica el 14.12.11. A fs. 31/45 la actora impugna el cargo, a fs. 55/119 acompaña documentación y a fs. 121/123 acompaña informe contable sobre regalías. A fs. 129/145 se emite la nota 225/14 (DV EMVI) y a fs. 146/149 la nota 231/14 (DV EMVI). A fs. 151/157 se informa el importe en pesos de las percepciones del impuesto a las ganancias. A fs. 161/163 la actora alega. Finalmente, a fs. 166/168 se dicta la resolución DE PRLA 2746/15, apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada –2746/15-, en cuanto dispone rechazar la impugnación incoada por CONARCO ALMABRES Y SOLDADURAS S.A. y confirmar el cargo 1431/11, se ajusta a derecho.

El cargo fue formulado a partir del estudio de valor realizado por la División Empresas Vinculadas, que determinó diferencias de tributos para las operaciones realizadas en el año 2006. Dicho ajuste encontró fundamento en los contratos de licencia y franquicia celebrados entre la actora y las firmas Esab Holdings Limited Inc. ("licenciante") y Castolin Eutectic International S.A. ("franquiciante"), cuyo objeto fue, por un lado, el uso de la marca comercial junto con la fabricación, promoción, venta de productos y prestación de servicios (licencia); y por el otro, la distribución y el derecho exclusivo de fabricar productos o hacerlos fabricar por terceros y vender tales productos (franquicia).

Bajo este marco, la Aduana consideró que las regalías devengadas en beneficio del licenciante y el franquiciante del exterior durante el año 2006 debieron adicionarse a los valores FOB de importación de los despachos objeto de autos.

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 las

mercaderías. Sobre esta base la Aduana procedió a realizar el ajuste que se discute en autos.

V.2.- Conforme se indicó *supra,* el ajuste de valor encontró fundamento en los contratos celebrados entre la actora y las firmas Esab Holdings Limited Inc. y Castolin Eutectic International S.A. (ver nota 1113/11 de fs. 2/12 de las act. adm.).

El contrato celebrado con Esab Holdings Limited Inc. tiene por objeto utilizar las marcas comerciales, junto con la fabricación, promoción, venta de productos y prestación de servicios en relación con tales productos. En este caso, la Aduana sostiene que la actora desarrolló la actividad de comercialización y distribución bajo un proceso mixto, ya que intervinieron insumos y mano de obra nacionales, con materias primas, insumos y materiales de origen extranjero, siendo que los insumos y las materias primas fueron provistas mayoritariamente por empresas vinculadas al mismo grupo económico. Asimismo, señala que las regalías se relacionan con la mercadería importada, ya que participan en el proceso productivo que tiene por resultado un producto final cuya venta origina su devengamiento, y que se trata de productos específicos con características y tecnologías definidas por el licenciante.

Por otro lado, el contrato de franquicia o distribución fue originalmente celebrado por Castolin Eutectic International S.A. y ESAB de Brasil, haciéndose extensible a la actora de manera posterior. Dicho contrato tiene por objeto la distribución exclusiva de productos y el derecho exclusivo de fabricar productos o hacerlos fabricar por terceros y vender tales productos. Aquí, la Aduana indica que las regalías se relacionan con la mercadería importada, ya que se tratan de los mismos productos que una vez vendidos generan la obligación de pagar el canon, y que constituyen una condición de venta porque, según surge del contrato suscripto, en caso de incumplimiento este se da por terminado.

Por todo ello, el servicio aduanero estimó que sobre el valor FOB de las importaciones detalladas en la planilla de fs. 13/27 de las act. adm. debía repercutirse, en la proporción que corresponda, el monto de los honorarios devengados. Se destaca que a lo largo de todas las actuaciones administrativas no luce agregada *ninguna* de las múltiples destinaciones de importación ajustadas, lo que torna imposible verificar si los datos volcados por el servicio aduanero en la planilla detallada con correctos. Tales planillas, además, no resultan suficientes para determinar el tipo de mercadería importada –ya que solo se puede ver la posición arancelaria-, o su calidad, o si posee alguna marca o patente.

V.3.- Bajo este marco, corresponde dirimir si las regalías abonadas en función de los contratos previamente reseñados deben adicionarse a los valores FOB de importación de los despachos de autos, para lo cual deben verificarse las 3 condiciones establecidas por el art. 8.1.c) del Acuerdo, es decir: **(i)** que estén relacionados con las mercaderías objeto de valoración; **(ii)** que constituyan una condición de venta y; **(iii)** que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar las mercaderías.

Para ello, resulta indispensable que la interpretación del caso parta de las bases establecidas por el preámbulo del Acuerdo en cuestión, en cuanto explícitamente establece la necesidad de lograr un sistema *equitativo, uniforme y neutro* de valoración en aduana, con miras a una mayor uniformidad y certidumbre, reconociendo que la base para la valoración debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción, basado en criterios sencillos y equitativos.

Asimismo, sirve al presente el criterio sentado por la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re* “Nestlé Argentina S.A. c/Administración Nacional de Aduanas s/Recurso directo de organismo externo”, expte. 8106/18, en fallo que se encuentra firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, toda vez que el ajuste de valor allí analizado, efectuado en los términos del art. 8.1.c) del Acuerdo, se fundó en el análisis del contrato de transferencia de tecnología celebrado entre partes vinculadas, proyectándose el cargo sobre el valor de las mercaderías importadas a empresas vinculadas a la actora en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo.

Allí se señaló, en el considerando 6), que “para que el canon, derecho o regalía guarde relación con las mercaderías importadas, y no con cuestiones ajenas a su provisión, el factor más importante a considerar es si el importador habría adquirido lo tangible sin comprar lo intangible, y que no es determinante la forma en que se calcula el canon, sino los motivos por los cuales se abona. Además, la relación debe poder determinarse mediante datos objetivos y cuantificables,

de forma tal que, en caso de importación de partes o de un ingrediente constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta puede estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (confr. Sala III, causa "Neumáticos Goodyear SA c/ DGA", sent. del 30/04/01, que confirmó un ajuste practicado porque pudo determinarse que los insumos importados para la fabricación de neumáticos, provistos por la casa matriz de 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. Así, si de conformidad con el contrato de licencia el comprador puede usar la marca tanto si adquiere las mercaderías al vendedor, que es a la vez otorgante de la licencia, como a un proveedor independiente de aquél, o incluso fabricarlas por su propia cuenta, las regalías no se deben adicionar al valor en aduana porque no hay relación entre lo tangible y lo intangible (en igual sentido, confr. esta Sala, causa 10.056/15 "World Sport SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/9/15, y sus citas)".

En aquel caso y en el presente, en lo que respecta a la importación de insumos para ser sometidos a un proceso productivo, la Aduana omite considerar que no se establece limitación alguna en punto a los proveedores de productos o de materias primas que se emplean en la fabricación. Más aún, puede verse de los contratos en análisis que no se realiza referencia alguna a la provisión de las materias primas necesarias para la fabricación, por el hecho de tratarse, únicamente, de un contrato de licencia para utilizar las marcas comerciales y fabricar, promover y vender los productos con dichas marcas; y de un contrato de franquicia con derecho exclusivo a fabricar productos o hacerlos fabricar por terceros y vender tales productos (además de la distribución). A mayor abundamiento, es la propia Aduana quien sostiene que se trata de un proceso de fabricación mixto, en donde intervienen insumos y mano de obra nacionales, con materias primas, insumos y materiales de origen extranjero, siendo que los insumos y las materias primas fueron provistas *mayoritariamente* por empresas vinculadas al mismo grupo económico, de lo que necesariamente se deriva que también existen importaciones o ventas internas de proveedores no vinculados.

En igual sentido, debe destacarse que la Aduana no ha rebatido, ni realizado manifestación alguna, respecto de que los insumos importados por la actora son utilizados en marco de un proceso productivo, lo que le hace perder su individualidad en todos los casos, siendo que lo que genera el pago de las regalías es la venta del producto manufacturado, y no que ese producto contenga un insumo importado, pudiendo incluso utilizarse otro insumo de producción nacional.

V.4.- Sentado lo que antecede, corresponde agregar que el propio Acuerdo ha establecido, en su artículo 18, un Comité Técnico de Valoración en Aduana con objeto de asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del mencionado Acuerdo, siendo una de sus principales funciones examinar los problemas concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración de los Miembros y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes sobre la base de los hechos expuestos. Dichas opiniones consultivas, pese a no ser vinculantes, constituyen interpretaciones técnicas de un órgano experto y representan el consenso de los países miembros sobre cómo debe leerse el Acuerdo en una situación específica.

En tal inteligencia, el Comité Técnico de Valoración en Aduana ha emitido la opinión consultiva 4.5, que supone una situación sustancialmente análoga a la de autos y resulta por ende plenamente aplicable para la resolución de la presente controversia. Allí se planteó una situación en la cual el fabricante extranjero M es propietario de una marca comercial protegida en el país de importación. A su vez, el importador I fabrica y vende bajo la marca comercial de M seis tipos de

cosméticos –para el caso mercaderías-. I debe pagar a M un canon que representa un porcentaje sobre el volumen de venta anual bruto de las mercaderías con la marca comercial de M. Todas las mercaderías se fabrican según la fórmula de M a base de ingredientes obtenidos en el país, salvo uno para el cual M vende, normalmente, los ingredientes esenciales.

Ante tal situación, el Comité consideró que el canon debe pagarse a M tanto si I utiliza los ingredientes de M como si utiliza los suministrados por proveedores locales (tal el caso de autos, donde la propia Aduana reconoce que el proceso de fabricación es mixto, por intervenir insumos y mano de obra nacionales junto con materias primas, insumos y materiales de origen extranjero, siendo que los insumos y las materias primas fueron provistas *mayoritariamente* por empresas vinculadas al mismo grupo económico); por lo tanto, el canon no constituye una condición de venta de las mercaderías y, a efectos de la valoración, no puede añadirse de conformidad con el artículo 8.1.c) al precio realmente pagado o por pagar.

V.5.- Finalmente, resta expedirse sobre la forma de cuantificar las adiciones al precio realmente pagado o por pagar efectuada por el servicio aduanero, cuestión que afecta a las mercaderías importadas para ser sometidas a un proceso productivo y a las mercaderías que, según la Aduana, habrían sido importadas para ser distribuidas.

El estudio de valor realizado concluyó que deberían incrementarse los valores FOB de la mercadería provista por vendedores vinculados al licenciante y al franquiciante, documentadas durante el año 2006, pero sin distinguir qué mercaderías habrían sido objeto de reventa y cuales habrían sido sometidas a un proceso de industrialización. El ajuste se realizó sobre la base de los contratos celebrados, que establecen el porcentaje de pago de regalías sobre las ventas netas de las mercaderías, sin que se individualicen, en dichas estimaciones, las mercaderías importadas, que en definitiva serían aquellas a las cuales debería aplicarse el mencionado ajuste.

Al respecto, corresponde recordar que el art. 8, apartado 3 del Acuerdo dispone que *"Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables"*. Los cánones y regalías se deben adicionar al valor de transacción cuando sean una condición de venta determinada en forma objetiva y cuantificable y no en meras presunciones, estimaciones o apreciaciones.

Así lo expone la nota interpretativa al párrafo 1 c) del art. 8, en cuanto indica 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*" (el subrayado me pertenece).

Sobre el tercer párrafo del artículo, la nota expresa "*En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1. (...) Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (como en el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente, o el de que el canon no pueda ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hayan acordado el comprador y el vendedor) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon. En cambio, si el importe de este se basa únicamente en las mercancías importadas y puede cuantificarse sin dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar*".

Se puede observar de autos, que el ajuste se practica sobre una multiplicidad de importaciones efectuadas en el año 2006, pero sin distinguir que mercadería habría sido objeto de reventa y cual habrían sido sometidas a un proceso de industrialización, a la vez que no se aportan los cálculos de la incidencia de la mercadería importada en el producto final -cuya venta origina el pago de las regalías- dado que pudieron utilizarse insumos tanto nacionales como importados, de

proveedores vinculados y con las marcas provistas por la licenciante o de otras marcas.

Por último, cabe destacar que del análisis de los contratos que la Aduana invoca para fundar el ajuste practicado, los que se encuentran agregados con su correspondiente traducción, no surge que las regalías pactadas hayan sido establecidas como una condición de venta de las mercaderías importadas y tampoco resultan datos cuantificables y objetivos respecto de los incrementos que debieran realizarse.

V.6.- A partir de todo lo expuesto, no cabe sino concluir que no se encuentran reunidos en autos los requisitos establecidos por el art. 8, apartado 1, inciso c) del Acuerdo del GATT para adicionar los cánones o regalías al valor de transacción de las mercaderías importadas, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y, por ende, el cargo 1431/11.

En virtud de lo expuesto **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución DE PRLA 2746/15, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-165-2010/2, y por ende el cargo 1431/11.

2. Imponer las costas a la Aduana

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

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

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

1.- Revocar la resolución DE PRLA 2746/15, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 13681-165-2010/2, y por ende el cargo 1431/11.

2. Imponer las costas a la Aduana

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: 2026.09.24 14:16:59 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: 2026.09.24 16:08:49 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: 2026.09.24 16:09:29 -03:00