7958/2025 AUTOLIV ARGENTINA SA (TF 37570-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 2 de diciembre de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 281/292vta., el **Tribunal Fiscal de la Nación,** *por mayoría*:

(i) **Confirmó parcialmente** la resolución DE PRLA 5903/17, recaída en la actuación SIGEA 13681-140-2011/1, y, en consecuencia, el cargo 1229/12 hasta la suma de USD 221.000, correspondiente a derechos de importación, tasa de estadística e IVA, más los intereses previstos por el artículo 794 del Código Aduanero; con costas a la actora.

(ii) **Revocó** la exigencia de la percepción del Impuesto a las Ganancias; con costas por su orden.

Para decidir como lo hizo, analizó el **ajuste de valor** practicado por el servicio aduanero sobre las importaciones definitivas de la empresa Autoliv Argentina SA durante el ejercicio 2007. Dicho ajuste consistió en adicionar el importe de las regalías abonadas a Autoliv Development AB (licenciante y vinculada, con sede en Suecia), con sustento en el **artículo 8º, apartado 1º, inciso c, del Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración).**

El tribunal tuvo por probado que la actora, dedicada a la fabricación de cinturones de seguridad, *airbags* y reguladores de altura, había suscripto un **contrato de transferencia de tecnología (IMPI N° 11737)** con Autoliv Development AB, el cual le otorgó una licencia no exclusiva para la fabricación, utilización y venta de artículos bajo licencia. Dicho contrato establecía el pago de una regalía del 2,5% sobre las ventas netas de los artículos licenciados.

Además, señaló que los siguientes hechos no estaban controvertidos:

(i) La actora se encontraba vinculada con la licenciante y formaba parte de un grupo económico.

(ii) Los insumos para la fabricación de los productos licenciados fueron importados, tanto de terceros independientes como de compañías vinculadas de su mismo grupo económico.

(iii) La mercadería importada consistió en partes y piezas a ser utilizadas en un proceso de ensamblaje, es decir que no se importaron productos terminados para reventa.

(iv) Una parte de la mercadería se importó con la marca “Autoliv”. A este respecto, la mayoría del Tribunal destacó que la actora no sólo no lo había rebatido, sino que

"*lo consideró irrelevante a pesar de que a fs. 6 el servicio aduanero identificó a las empresas vinculadas con las que Autoliv Argentina realizó operaciones de importación indicando que accedió a la base de datos Discoverer para establecer `el universo de destinaciones de importación documentadas por AUTOLIV ARGENTINA S.A. procedentes de dichos vendedores [se refiere a las empresas vinculadas listadas por el servicio aduanero] y de vendedores no vinculados que le proveyeron mercaderías bajo la marca `Autoliv´ las cuales, a pesar de lo específicamente requerido a la firma, no fueron informadas ni debidamente relacionadas con un proceso de fabricación y/o reventa. Dichas operaciones totalizaron para el año 2007, un monto FOB de u$s 5.071.202,76 pudiendo observarse de acuerdo con los datos allí contenidos, que se trataron de mercaderías, en principio, relacionadas con el objeto de la Licencia (cinturones de Seguridad, Bolsas de Aires, etc.)"* (v. consid. XI, párrafo 9° del voto de la mayoría, a fs. 284vta.).

(v) La actora no reflejó los efectos de las regalías en el precio declarado ante el servicio aduanero.

(vi) En el ajuste, el servicio aduanero calculó el porcentaje "*que representó el total de las regalías devengadas en el precio FOB total de las mercancías importadas destinadas al proceso productivo"* (v. consid. XI, párrafo 3° del voto de la mayoría).

Hechas estas aclaraciones, enfatizó que el estudio de valor se había sustanciado dándole plena intervención a la importadora, quien sin embargo intervino escasamente y dejó sin respuesta varios requerimientos. Puntualmente, retaceó información relativa a las operaciones de importación documentadas durante 2007 y a la incidencia total de los productos importados en el costo de producción.

En ese marco, desestimó el planteo de nulidad con fundamento en la transgresión del procedimiento, al considerar que la actora tuvo oportunidad de ejercer su defensa sin limitación alguna ante esa instancia, y sin embargo ofreció casi la misma prueba que en sede aduanera; por lo que no existió una afectación efectiva al artículo 18 de la Constitución Nacional.

En el análisis sustancial, la mayoría del TFN estimó configurados los tres requisitos del Acuerdo de Valoración para adicionar los cánones al valor de transacción; a saber: (i) que exista relación con las mercaderías importadas, (ii) que su pago constituya una condición de venta y (iii) que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar.

Con respecto a la **relación con las mercaderías**, determinó, con sustento en el estudio de precios de transferencia acompañado por la propia actora, que el proceso productivo local consistió en el ensamblaje de partes y piezas aplicando métodos rígidos ("Poke Yoke", "defecto cero") para fabricar productos homologados. Infirió que los insumos, importados tanto de compañías vinculadas como no vinculadas, no eran fungibles ni libremente intercambiables, sino que cumplían un rol "*específico, concreto e inmodificable*" en el montaje. Destacó que la investigación y el desarrollo eran realizados

por otra empresa del grupo, y que la recurrente intentó restar importancia a las características de los materiales importados, pero, al mismo tiempo, reconoció que la falta de desarrollo tecnológico de la industria argentina tornaba inviable abastecerse en el mercado local.

En lo atinente a la **cuantificación** de la relación, observó que la actora procuró minimizar la incidencia de las mercaderías importadas en el costo total de producción, al informar únicamente el porcentaje de importaciones provenientes de empresas vinculadas (26,07%). Consideró que "*omitió deliberadamente fijar cuál fue la incidencia de todo el producto importado (incluido lo que importó de empresas no vinculadas bajo la marca Autoliv)"* (v. consid. XII del voto de la mayoría, a fs. 286vta.), con el aparente propósito de evitar la aplicación de un estándar jurisprudencial conforme al cual, si lo importado representa más del 90% del costo total de los productos fabricados bajo licencia, la regalía tiene relación con los productos importados. No obstante, el tribunal estimó que la incidencia real de lo importado sobre el costo de fabricación se encontraba "*considerablemente más cerca del 90%*", en virtud de la reconocida imposibilidad de los proveedores locales de cumplir con los requerimientos técnicos exigidos por la licenciante.

En cuanto a la **condición de venta**, la mayoría consideró que la alegada libertad de elección de proveedores era ilusoria, ya que, si bien el contrato no la obligaba formalmente a comprar a la licenciante ni a proveedores en particular, la realidad económica demostraba que la actora carecía de alternativas reales de abastecimiento local o extranjero no vinculado que cumpliera los estándares de calidad exigidos por la tecnología licenciada. Infirió que la licenciante ejerció un control efectivo y directo, tanto sobre los insumos a utilizar, como sobre la tecnología a aplicar en el proceso de ensamblado de los productos homologados.

En concreto, afirmó: "*la **ilusión de elección** está dada por llamar `proveedores´ a los potenciales vendedores locales de mercaderías cuando ellos no cumplían ni por aproximación con los requisitos de calidad. Si uno siguiera el razonamiento de la actora, cualquier vendedor puede ser proveedor en tanto el importador tenga la libertad de solicitarle un presupuesto y hacerle una prueba de calidad aun a sabiendas de que no llegará a pasar ciertos estándares mínimos; pero en realidad la auténtica libertad de elección ocurriría, por ejemplo, cuando dos, tres o más proveedores estuvieran en condiciones idénticas o muy similares de proveer idéntica mercadería y la importadora tuviera la auténtica y real posibilidad de decidir a quién comprar la misma; ello en autos no ocurrió y la actora tampoco ofreció prueba en tal sentido...aparte de no*

indicar y probar en qué consistiría esa deficiencia [de los proveedores locales], *la misma fue medida bajo los parámetros y estándares de control de la licenciante...producto de ese control impuesto desde el momento mismo de la firma del Contrato...mediaba todo un entramado productivo, desarrollado y diseñado por una empresa del grupo en forma previa al efectivo proceso de montaje, que hicieron del montaje un proceso apto y exitoso para producir el producto homologado pero que sin los insumos exactos (en este caso todos los importados por la actora), no podía haber tenido como resultado el producto homologado*" (el destacado es propio).

Insistió en que la actora no había probado "*la exploración activa de diferentes proveedores, la evaluación detallada de las especificaciones técnicas y la búsqueda de opciones que realmente ofrecieran variabilidad en términos de calidad, precio y otros factores relevantes de modo de probar la efectiva y real posibilidad de acceder a otros proveedores*".

Por otra parte, desestimó los cuestionamientos vinculados con la **liquidación de los tributos**. Ante todo, reiteró que se basó en datos "*objetivos y cuantificables*", a pesar de la falta de colaboración de la importadora. Puso de resalto que la certeza absoluta no era un requisito indispensable para que procediese el ajuste, y que el destino de la valoración no podía quedar sujeto a la buena voluntad del importador.

Sin perjuicio de la confirmación sustancial del cargo, la mayoría del TFN revocó la exigencia de las percepciones del Impuesto a las Ganancias con sustento en lo resuelto por la Corte federal en la causa "*Cladd ITA SA*", la cual establece que, una vez cerrado el término para presentar la declaración jurada, se extingue la facultad del Fisco para exigir el pago de tal percepción.

Por el contrario, rechazó el agravio referido a la supuesta improcedencia del IVA por considerar que implicaría una duplicación del impuesto por las licencias.

Finalmente, en cuanto a las **costas**, dispuso que la actora debía soportar aquéllas relativas a la confirmación parcial del cargo, mientras que las vinculadas con la revocación de las percepciones se distribuirían por su orden.

2º) Que, disconforme, la **actora** interpuso apelación a fs. 297/vta., que se concedió a fs. 299, se fundó a fs. 305/324 y no fue replicado.

En sustancia, sostuvo que la decisión apelada hizo afirmaciones falaces y que no se configuraron los tres presupuestos de procedencia del ajuste de valor.

Por un lado, afirmó que **las regalías no estaban relacionadas con las mercaderías importadas** objeto del estudio pues, a fin de determinarlo, era indispensable saber qué se importó, y la Aduana no había dedicado un solo párrafo a explicarlo. A mayor abundamiento, argumentó que las patentes concedidas no cubrían los insumos importados, sino únicamente los productos finales fabricados (cinturones de seguridad, airbags, hebillas, etc.); por lo tanto, la Aduana debió haber alegado y probado que las patentes o el *know how* estaban específicamente relacionados con los bienes

importados. Además, hizo hincapié en que el contrato era de patente y *know how* (transferencia de tecnología), por lo que carecía de relevancia la alusión a la marca efectuada en anteriores instancias.

A su vez, discrepó con la **cuantificación** del incremento a realizarse, dado que las mercaderías importadas no representaron un porcentaje sustancial del costo total del producto fabricado. Manifestó que el cálculo practicado por el Fisco estaba viciado, ya que el ajuste se realizó sobre la base del costo total de producción, el cual necesariamente comprendía el valor de otros insumos de proveedores no vinculados, como los que se mencionan en la página 9 del estudio de precios de transferencia del período fiscal 2007.

Por otro lado, reiteró que no se cumplía con la **condición de venta**, ya que los insumos podían adquirirse de cualquier proveedor sin más condicionamientos que los requisitos de calidad. Citó opiniones consultivas del Comité Técnico de Valoración en Aduana y jurisprudencia de esta Cámara en sustento de su posición.

En lo atinente a la determinación tributaria, mantuvo su agravio con respecto a la **improcedencia del IVA del 21%** (por implicar una duplicación del impuesto) y **rechazó la aplicación de la tasa de interés** del 3% mensual prevista en la resolución MEyP 314/04, solicitando la aplicación de la tasa del 0,83% mensual, prevista en una normativa posterior (res. MH 589/19).

Por último, para el caso en que se confirmase lo resuelto, se agravió por la exención parcial de costas, en tanto se había opuesto al reclamo de la percepción del Impuesto a las Ganancias desde el inicio mismo de la actuación.

3º) Que, el 21/4/25, el **Fiscal General** dictaminó sobre la competencia de la Sala, la admisibilidad formal del recurso y el planteo de inconstitucionalidad deducido por la recurrente, con lo que quedaron los autos en estado de resolver.

4°) Que, en primer término, resulta pertinente reseñar el **marco normativo** aplicable a la cuestión, junto con la interpretación que de él ha desarrollado la jurisprudencia.

Los “ajustes de valor” en el ámbito de las operaciones de importación deben observar los lineamientos establecidos en el ya referido Acuerdo de Valoración, incorporado al Código Aduanero por medio de la ley 23.311 (BO 15/07/86).

Allí se establece como principio general en materia de valoración la preeminencia del **valor de transacción**; es decir que éste, tal como es definido en su artículo 1º (el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación), es la primera base para determinar el

valor en aduana (cfr. Introducción General), **quedando excluido el empleo de valores ficticios o arbitrarios**, e instaurándose una noción positiva de valor.

En la Introducción General del Acuerdo se expresa también que el artículo 1º debe considerarse en conjunción con el artículo 8º, que dispone 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 y no estén incluidos en el precio.

En lo que interesa al caso bajo examen, el **artículo 8º, apartado 1º,** establece: "[p]*ara 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 mercaderías 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 destacado es propio).

Como adecuadamente lo señaló el TFN, el Acuerdo asume que la venta de mercadería *en ocasiones comprende* la transferencia de creaciones de la mente protegidas por la legislación, y prevé que las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usarlas formen parte del valor en aduana junto con el precio estipulado por los bienes, siempre que concurran, **simultáneamente**, tres condiciones: a) que existan cánones o derechos de licencia no incluidos en el precio; b) que haya relación entre esos cánones o derechos de licencia y las mercaderías importadas; y c) que su pago sea una condición de venta de las mercaderías importadas (cfr. LASCANO, Juan Carlos, *El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas,* Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 213).

La concurrencia del primer requisito no es una cuestión controvertida en el caso.

En lo que respecta al segundo requisito —que el canon o derecho de licencia guarde **relación con las mercaderías importadas—,** esta Sala tiene dicho que el factor más importante a considerar es si el importador hubiese 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, ha sostenido —con referencia a otros precedentes de la Cámara— que esa relación **debe poder determinarse mediante datos objetivos y cuantificables.** Por lo que, en caso de importarse partes o un insumo constitutivo del producto autorizado por el licenciante, el canon abonado sobre el producto de la venta podría estar total o parcialmente relacionado, o no tener relación alguna con las mercaderías importadas (cfr. esta Sala, causas 8106/15 "Nestlé Argentina SA c/ ANA", sentencia del 10/5/18; 10056/15 "World Sport SA c/ DGA", sentencia del 15/9/15, y sus citas; en especial, Sala III, causa "Neumáticos Goodyear SA c/ DGA", sent. del 30/4/01).

Esa interpretación jurisprudencial tiene asiento en lo que expresa el apartado 3°, del artículo 8° del Acuerdo: "***Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo solo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables***". También, en lo que aclara la nota interpretativa de aquella disposición; a saber: "*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 mercadería 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…) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon***" (el destacado es propio).

Existe consenso en que la relación entre el pago de los cánones y la importación de las mercaderías no ofrece mayores dificultades cuando estas últimas son provistas en su totalidad por el licenciante de los derechos de propiedad intelectual (o por un tercero que condiciona la venta al pago de regalías del mismo modo que el primero) y se comercializan en el país de importación en el mismo estado en que se importan. En cambio, se presentan problemas cuando las mercaderías se comercializan después de resultar objeto de una transformación, combinación, mezcla, armado, ensamble o cualquier otro tipo de procedimiento posterior a la importación, porque en esos supuestos es necesario discernir qué parte del canon girado al dueño de los derechos de propiedad intelectual se relaciona con las mercaderías importadas. De tal manera, se concluye que **los incrementos que deban realizarse están supeditados a que el proceso aplicado *sea lo suficientemente sencillo como para poder descifrar qué parte de los derechos se relacionan con los bienes importados*, de modo "objetivo y cuantificable"**; es decir, mediando información suficiente y en consonancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país de importación. Si, por el contrario, el proceso aplicado a las mercaderías después de la importación produce una transformación de una magnitud tal que no permite determinar los elementos que es necesario sumar, entonces ya no debería determinarse el valor en aduana con arreglo al método del valor de transacción, sino acudirse a otros secundarios (cfr. LASCANO, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 222-230 y 251-256; y ZOLEZZI, Daniel, *Valor en aduana (Código universal de la OMC)*, La Ley, Buenos Aires, 2022, pp. 252-257).

En punto a que el pago de las regalías constituya una **condición de venta** de las mercaderías importadas, el Acuerdo prevé que pueda cumplirse en forma directa

(cuando el canon se paga al vendedor) o en forma indirecta (cuando se paga a un tercero por indicación de aquél).

Para realizar el ajuste en el segundo supuesto, no es indispensable que exista vinculación —en el sentido del artículo 15 del Acuerdo— entre el vendedor y el dueño de la licencia cedida al comprador, bastando con que exista un convenio entre ambos en virtud del cual el primero no pueda vender las mercaderías al país de importación si el comprador no se aviene a pagar el canon en beneficio del titular de los derechos de propiedad intelectual. Es decir, que podría establecer una condición de venta: **(i)** el propio licenciante-vendedor, **(ii)** una persona vinculada con él, o **(iii)** cualquier tercero que haya acordado con él algo al respecto. De lo contrario, cuando el vendedor no sea el otorgante de la licencia, lo que habría son dos contratos separados, y el pago del canon no sería un pago indirecto al vendedor en el sentido del artículo 8º.

Además, se ha señalado que si el licenciante ejerciera un control directo o indirecto sobre el vendedor del exterior —que hiciera suponer que entre ellos existe vinculación en el sentido del artículo 15 del Acuerdo (**supuesto ii**)— el pago del canon también podría ser una condición de venta. Pero para ello deberían producirse situaciones que rebasen los meros controles de calidad (doctrina de esta Sala, causa 10056/15 “World Sport SA c/ DGA”, sent. del 15/9/15).

Simultáneamente, se ha advertido que, en orden a determinar la existencia de un acuerdo entre el licenciante y el vendedor del exterior **(supuesto iii)**, no parece razonable requerir una instrucción explícita para concluir que el pago del canon es una condición de venta —porque no suele darse en la práctica e incluso podría ser verbal y de difícil prueba—, sino que es preferible dilucidar si las mercaderías no pueden venderse sin ese pago a partir del entramado de los contratos de venta y de licencia. Algunos indicios de esa condición pueden ser: a) menciones al canon en el contrato de venta o documentos relacionados; b) cláusulas que permiten rescindir el contrato de venta si se incumple el acuerdo de licencia; c) disposiciones del contrato de licencia que otorgan al licenciante facultades para intervenir en la producción o compra de los productos, más allá del control de calidad. Por ejemplo: si el licenciante impone el fabricante, selecciona o limita proveedores, define características técnicas, fija cantidades, determina métodos o lugares de producción, controla la logística, decide a quién se puede vender, o revisa los libros contables del comprador o fabricante. Esta interpretación se apoya en las opiniones consultivas 4.11 y 4.15, en el comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, y en precedentes judiciales nacionales y extranjeros (doctrina de esta Sala, causa 1145/24 “Ranieri Argentina SA (TF 36327-A) c/ DGA”, sentencia del 6/6/24, y sus citas).

5°) Que las disposiciones del Acuerdo de Valoración deben aplicarse respetando **principios** cardinales como la transparencia, la buena fe, la neutralidad, la

compatibilidad con los usos comerciales y el orden de prelación en los métodos de valoración. Además, debe preservarse la finalidad que inspira dicho instrumento, centrado en la protección de los derechos del importador y las garantías que deben revestir el procedimiento de valoración.

Estos principios se materializan en lo dispuesto en el artículo 8°, apartado 3°, del Acuerdo, que exige que cualquier suma agregada al precio pagado o por pagar esté basada en datos objetivos y verificables. La frase "*sólo podrán hacerse*" que figura en ese artículo no admite interpretaciones amplias: limita las facultades de la Aduana, que debe sustentar sus ajustes en información verificable y estimar su cuantía en forma cierta (cfr. LASCANO, Juan Carlos, op. cit., pp. 189, 229 y sus citas).

En ese entendimiento, esta Sala ha sostenido reiteradamente que, en el procedimiento de ajuste de valor, quien afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero. Por consiguiente, **la Aduana es quien debe probar la veracidad de su cuestionamiento**, antes de transferir al importador la carga de demostrar la legitimidad de su declaración (doctr. esta Sala, causa "Macnet SA (TF 14723-A) c/ DGA", sent. del 13/9/05, entre muchas otras).

También ha reiterado la necesidad de que los ajustes de valor se encuentren respaldados por **documentación fehaciente** de las importaciones, y no por meras constancias registrales o bases de datos (cfr. esta Sala, causa 22902/23 "Helm Argentina SRL (TF 35233-A) c/ DGA", sent. del 19/10/23 y sus citas); requerimiento que no obedece a un exceso formalista, sino que es una exigencia metodológica derivada del propio Acuerdo.

Este instrumento impone condiciones específicas para la procedencia del ajuste de valor, que demandan una evaluación rigurosa de la declaración y la documentación que acompaña cada destinación de importación. Tales elementos resultan indispensables para establecer, entre otras circunstancias relevantes, la existencia de vinculación entre comprador y vendedor; la naturaleza de la mercadería —si se trata de productos terminados o insumos, bienes de uso corriente o bienes obtenidos mediante procesos industriales patentados—; aspectos todos considerados por el Comité Técnico de Valoración Aduanera y la jurisprudencia nacional e internacional (véanse, entre otras, las opiniones consultivas 4.1 y 4.9).

Debe repararse en que la Aduana *no sólo dispone de las facultades de verificación previstas en el artículo 17, sino que además tiene acceso directo a la documentación de las operaciones ajustadas y a los elementos de juicio necesarios para realizar un análisis exhaustivo*, en tanto es el organismo que recibe y custodia las

destinaciones de importación. De manera que cuenta con lo necesario para llevar adelante un procedimiento conforme a derecho.

6°) Que, efectuadas las aclaraciones precedentes, corresponde analizar los antecedentes de esta actuación, comenzando por los términos del **contrato de transferencia de tecnología (IMPI N° 11737),** cuya copia y traducción obran a fs. 9/23 de este expediente. Sin perjuicio de que no es el único elemento a considerar, el examen de su literalidad no resulta ocioso.

Dicho convenio no contiene cláusulas que condicionen *expresamente* la adquisición o importación de insumos al pago de regalías. La obligación de remuneración se encuentra regulada en la cláusula 3, que establece una regalía del 2,5% sobre las Ventas Netas de los Artículos bajo Licencia realizadas por la licenciataria. A su vez, las "Ventas Netas" se definen como el precio facturado a clientes externos, deducidos descuentos, bonificaciones, cargos por transporte e impuestos (cláusula 1.4).

Tampoco se advierte en el contrato disposición alguna que obligue a la licenciataria a adquirir insumos, componentes o materias primas de la licenciante, sus vinculadas, o de proveedores previamente aprobados. Conforme a los términos contractuales, la licenciataria conserva plena libertad para seleccionar sus proveedores, sin restricciones ni requisitos de aprobación previa, sean locales o extranjeros.

Si bien el acuerdo exige que los productos licenciados sean fabricados utilizando la tecnología y patentes provistas por la licenciante, no contiene el término "homologación" ni establece una obligación de certificación formal del producto final.

Tampoco impone estándares específicos de calidad aplicables a los insumos o proveedores. No obstante, se infiere un control técnico sobre el proceso de fabricación, derivado de la transferencia continua de metodología, planos y tecnología por parte de la licenciante (cláusulas 1.2, 6.1, 7). Este control, inherente a la licencia, define los parámetros técnicos del proceso productivo, pero no alcanza a imponer condiciones sobre los insumos ni sobre su procedencia.

7°) Que, seguidamente, corresponde analizar **los fundamentos invocados por la Aduana para justificar el ajuste, y los cuestionamientos que hizo la actora en su impugnación.**

Las actuaciones administrativas se iniciaron con el informe DV EMVI 1221/12, en el que se desarrolló el estudio de valor de las importaciones oficializadas por la actora durante 2007. En dicho informe se dejó constancia de que la empresa no había cumplimentado en forma íntegra el requerimiento de información cursado respecto del período en cuestión. Cabe señalar que los términos de dicho requerimiento no pueden ser conocidos, toda vez que no obran en el parcial de antecedentes remitidos por el organismo.

Se señaló que dicha omisión tuvo un "*peso decisivo*" en la propuesta de resolución, y que la metodología empleada, así como las estimaciones realizadas, se

basaron en información extraída del contrato de licencia correspondiente, los estados contables del ejercicio 2007 de la firma, y antecedentes obtenidos de la base de datos Discoverer y del registro de transferencias al exterior del Banco Central de la República Argentina (BCRA). Del análisis de dicha documentación se concluyó que, durante el año bajo estudio, Autoliv Argentina SA había importado "*distintas mercaderías, **en principio**, afines a las actividades licenciadas, provistas por vendedores pertenecientes al Grupo Económico de su Sociedad Controlante*" (fs. 5, act. adm., el destacado es propio).

Es relevante destacar que **la Aduana pretendió circunscribir al conjunto de destinaciones de importación provenientes de proveedores vinculados en los términos del artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración; aspecto, éste, que no fue debidamente ponderado por la resolución en recurso.**

La identificación de las sociedades vinculadas se realizó a partir de los estados contables de la firma, mientras que el universo de operaciones provenientes de aquéllas se determinó a partir de la base de datos Discoverer (v. fs. 6, act. adm.).

Las operaciones ajustadas se detallan en las planillas obrantes a fs. 9/27, donde se consigna: número de destinación, número de ítem, posición arancelaria, FOB total en USD, alícuota de ajuste a aplicar, incremento neto FOB en USD, código del tributo, concepto del tributo, coeficiente del tributos e importe del tributo en USD. No se incorporó otra información relativa a las importaciones en trato.

Para el cálculo del ajuste, el servicio aduanero consideró el monto de **$2.805.459** informado en los estados contables como correspondiente a **regalías devengadas en el ejercicio 2007**. Asimismo, de los datos extraídos del sistema Discoverer, se determinó que las **importaciones provenientes de empresas vinculadas** totalizaron un valor FOB de **USD 5.071.202,76** (fs. 6, act. adm.).

A fs. 7 se reiteró que la actora no había aportado la base de cálculo de las regalías, ni precisado si se generaron por la venta de productos relacionados con mercaderías importadas.

Sobre esa base, estimó el porcentaje de ajuste tomando en consideración el total de regalías devengadas en 2007 ($2.805.459, equivalentes a USD 899.474) y el monto FOB correspondiente a operaciones provenientes de vendedores vinculados (USD 5.071.202,78). Arribó de tal manera a una **alícuota del 17,73%** (v. fs. 8, act. adm.), y una consiguiente determinación de tributos de ***USD 243.475,81***, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA y percepción de Impuesto a las Ganancias (fs. 9/29, act. adm).

Posteriormente, la actora presentó su **impugnación**. Alegó que la obligación de pagar regalías surgía con la venta del producto elaborado bajo patente, sin que el contrato estableciera nada con relación a la utilización de insumos importados ni la incidencia de éstos en el producto final (v. fs. 36, act. adm.). Indicó, además, que la Aduana siempre tuvo acceso a los estados contables del ejercicio 2007, de los cuales se desprende que el costo total de ventas fue de $117.300.655, mientras que las compras a sociedades vinculadas ascendieron a $30.584.855, representando un 26,07% del costo total de producción. Afirmó que ello evidenciaba la **arbitrariedad del cálculo fiscal, al haberse considerado el 100% de las regalías devengadas en 2007**, sin excluir la parte atribuible a insumos locales o importados de proveedores no vinculados.

Añadió que la **lista completa de sus proveedores** (vinculados y no vinculados) podía verse en la página 9 del estudio de precios de transferencia del período fiscal 2007, que adjuntó en esa oportunidad (v. fs. 36vta./39 act. adm.).

En dicho estudio se mencionan compras realizadas a empresas locales (fs. 98vta., act. adm.) y se **describe el proceso productivo** de las autopartes como "*fabricación y ensamble de sistemas de seguridad para ocupantes de vehículos, específicamente cinturones de seguridad y airbags, destinados a la industria automotriz*" (fs. 94vta., act. adm.). Más adelante, se individualizan los insumos que se utilizan para los principales productos ensamblados por la compañía, que consisten en "cinturones de seguridad inerciales" -6 insumos-, "cinturones de seguridad abdominales" -2 insumos-, "airbags frontales y de cortina" -4 insumos-. Además, la empresa ensambla las "hebillas" y "reguladores de altura" que son parte del sistema de seguridad de los cinturones de seguridad (fs. 99, act. adm.). Finalmente, el estudio refrenda que el costo total de las ventas del período fue de $117.300.655, como puso de manifiesto la recurrente (fs. 120vta., act. adm.).

Sin perjuicio de la información proporcionadas por la actora, en la nota DV EMVI 1568/15 la Aduana tomó nuevamente en consideración el monto total de $2.805.459 devengado en 2007 en concepto de regalías (fs. 179, act. adm.). Por lo que mantuvo la alícuota de ajuste en el 17,73% y la determinación tributaria inicial (con la única salvedad de la moneda de cálculo de la percepción de Ganancias; cfr. fs. 156/161 y 242/244vta. act. adm.).

8°) Que, tal como lo advirtió el voto en disidencia de la resolución apelada, este Tribunal considera que la falta de documentación detallada privó al ajuste practicado del respaldo probatorio necesario para acreditar dos extremos relevantes, en aras a determinar la existencia de relación**:** (i) ante todo, no es posible verificar si las operaciones alcanzadas fueron realizadas con proveedores vinculados o independientes, toda vez que en el listado de destinaciones obrante a fs. 9/28 de los antecedentes **no se identifica al proveedor** del exterior, dato esencial para determinar la existencia de vinculación; (ii) tampoco se consigna información que permita establecer con precisión

la mercadería importada y su efectiva vinculación con el proceso productivo alcanzado por el contrato.

Además, en el caso está acreditado que el contrato de transferencia de tecnología (v. fs. 9/23 de autos) obligaba a la actora al pago de regalías como contraprestación, calculadas sobre un porcentaje fijo de las ventas de los productos licenciados, sin distinción respecto del origen de los insumos utilizados —ya fueran importados o adquiridos en el mercado local—. También se ha comprobado que el proceso productivo involucraba diversos componentes, y que la empresa contaba con múltiples proveedores, tanto locales como extranjeros no vinculados, además de aquellos vinculados que fueron considerados en el ajuste de valor. Es decir que, **las mercaderías importadas mediante las destinaciones del listado fueron combinadas con otros insumos en el proceso de fabricación, sin que el contrato de licencia estableciera la incidencia de lo importado en el producto final, ni mucho menos la proporción correspondiente a proveedores vinculados. Tampoco el Fisco determinó dicha proporción sobre la base de elementos objetivos**, sino que calculó las regalías supuestamente relacionadas con las importaciones ajustadas tomando como referencia el total de regalías devengadas en 2007; lo que resultó metodológicamente incorrecto.

De acuerdo con los estados contables de la licenciataria, las compras a sociedades vinculadas representaron solo el 26,07% del costo total de producción, por lo que, en el mejor de los casos, ese porcentaje podría haber constituido un límite razonable para atribuir regalías a las importaciones objeto de ajuste. Sin embargo, ni siquiera resulta viable esa estimación, en tanto no se encuentra acreditado qué mercaderías fueron importadas, ni si guardan relación directa con los productos licenciados, a la luz de los procesos de fabricación descriptos por la actora.

En suma, concurren dos motivos para declarar la nulidad del ajuste practicado, por falta de causa y motivación —lo que, a su vez, torna inoficioso el examen de las restantes cuestiones planteadas—: (i) no es posible verificar la relación entre las mercaderías importadas y las regalías abonadas; (ii) tampoco es posible identificar con precisión qué parte de las regalías abonadas en el ejercicio 2007 se relacionó específicamente con las operaciones que fueron objeto del ajuste de valor, lo que torna inaplicable lo previsto en el artículo 8° del Acuerdo de Valoración, conforme lo ha sostenido esta Sala en precedentes análogos (cfr. causas 30053/23 “Distrinando SA (TF 38078-A) c/ DGA”, sentencia del 4/4/24, y 30379/23 “Cosméticos Avon SACI (TF 39493-A) c/ DGA”, sentencia del 30/4/24). En dichos pronunciamientos se concluyó que, en supuestos como el presente, en los que el proceso aplicado a las mercaderías

después de su importación genera una transformación de tal magnitud que impide determinar con certeza los elementos que deben adicionarse, corresponde recurrir a los métodos secundarios de valoración.

9°) Que, sólo a mayor abundamiento, cabe señalar que los fundamentos desarrollados en el voto mayoritario de la resolución apelada con respecto a la tercera exigencia del Acuerdo de Valoración no tomaron en cuenta que el ajuste pretendió limitarse a operaciones realizadas entre partes vinculadas. En ese contexto, algunos de los razonamientos expuestos podrían resultar redundantes, toda vez que la pertenencia de los proveedores del exterior al grupo económico de la licenciante permitiría inferir, razonablemente, la condición de venta.

Más allá de esta aclaración, y por los motivos expuestos en el considerando anterior —la imposibilidad de establecer con certeza la relación entre las regalías y las mercaderías importadas, así como de cuantificar dicha vinculación sobre la base de elementos objetivos—, se concluye que el ajuste no puede ser confirmado.

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Hacer lugar a la apelación de la parte actora y revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto había confirmado la resolución DE PRLA 5903/17, recaída en la actuación SIGEA 13681-140-2011/1, y el cargo 1229/12, hasta la suma de USD 221.000, más intereses.

2) A este respecto, las costas de ambas instancias se imponen al demandado vencido, por no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arg. arts. 1163 y 1182 del CA, y 68, primer párr., y 279 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese -a las partes y al Fiscal General- y siga la causa con el DEOX enviado al Representante del Fisco el 15/4/25.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 02/12/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA