36401/2025 LABORATORIOS ELEA PHOENIX SA (TF 37683-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 24 de febrero de 2026.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 246/250, el **Tribunal Fiscal de la Nación**, por mayoría: (i) revocó parcialmente la resolución DE PRLA 6853/16, dictada en las actuaciones SIGEA 13681-147-2011/3, en cuanto había confirmado el cargo 851/13 respecto de las operaciones de importación de la mercadería denominada "Lipitor" provenientes de los proveedores "Pfizer Export Company" o "Pfizer Export Company NV", con costas a la DGA; (ii) confirmó parcialmente la mencionada resolución en lo relativo a los ajustes de valor por las operaciones efectuadas con los proveedores "Eurofarm Ltd." y "Oakville Honk Kong Company", y fijó el importe del cargo en la suma de USD 17.038,17 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con costas a la actora; (iii) revocó, respecto de las operaciones cuyo ajuste fue confirmado, la exigencia de pago de las percepciones de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias, con costas por su orden; y (iv) declaró condonados los intereses resarcitorios correspondientes a tales percepciones, conforme lo establecido por el artículo 8°, tercer párrafo, de la ley 27.743.

Para resolver de tal modo, el tribunal de origen recordó que la controversia se centraba en determinar la procedencia de un ajuste de valor efectuado por la División Empresas Vinculadas sobre destinaciones de importación registradas por la actora entre 2008 y 2011. Dicho ajuste se había sustentado en el artículo 8°, apartado 1°, inciso c, del Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT (Acuerdo de Valoración), bajo el entendimiento de que debían adicionarse al valor FOB declarado las regalías devengadas a favor de la licenciante "Pfizer Inc.", por considerar que el pago de dichos cánones constituía una condición de venta de las mercaderías.

Explicó que el cargo tuvo su origen en un autoajuste presentado por la actora (equivalente al 14,69% del valor de transacción), aprobado por resolución DGA 34/06. Esta resolución establecía que aquellas mercaderías destinadas a la fabricación o fraccionamiento de productos licenciados, por los cuales se devengaran regalías, debían ajustar su valor cuando el exportador fuera alguna de las empresas del grupo económico de las licenciante (como "Pfizer Ireland Pharmaceuticals", "Warner Lambert", "Parke Davis & Co. Limited", entre otras).

Tras una verificación, el servicio aduanero constató la existencia de 229 destinaciones de importación en las que no se habría dado cumplimiento a dicho autoajuste. Basándose en la información de costos de producción y montos de regalías aportados por la propia actora, concluyó que la proporción de cánones devengados era superior al

14,69% inicialmente previsto. Como resultado, la Aduana procedió a calcular un nuevo porcentaje de ajuste para cada período (2008-2011) y formuló el cargo 851/13, con sustento en el citado artículo del Acuerdo de Valoración.

La actora aceptó el cargo parcialmente, pero lo impugnó en relación con las operaciones de importación del producto "Lipitor" (provenientes de "Pfizer Export Company" o "Pfizer Export Company NV") y las realizadas con los proveedores Eurofarm Ltd. y Oakville Honk Kong Company.

Respecto de las primeras, el Tribunal Fiscal de la Nación, para atender el cuestionamiento de la actora, se enfocó en determinar si el producto "Lipitor" (posición arancelaria 3004.90.69.900D) estaba sujeto o no al pago de regalías, requisito indispensable para que el canon pudiese adicionarse al valor en aduana. Para resolver este punto, se basó en lo siguiente:

-Analizó el contrato de transferencia de tecnología y uso de marcas celebrado originalmente con "Warner Lambert Company-Parke Davis & Co." (luego adquiridas por "Pfizer Co". en 2000), que la actora acompañó en sede administrativa (v. fs. 63/92, act. adm. 13681-147-2011). Constató que en los anexos A y B de dicho contrato, donde se detallaban las marcas licenciadas, no figuraba el producto "Lipitor".

-Verificó que el producto en trato tampoco constaba en las planillas de base de cálculo de regalías (período 2009-2012), presentadas por la actora a fs. 332/333 de la act. adm. 13681-147-2011.

-Tuvo en cuenta que la certificación contable acompañada por la actora a fs. 111/114 de la actuación 13681-147-2011/3 confirmó que las regalías pagadas al exterior no incluían el mencionado producto; conclusión que también fue ratificada por la prueba pericial contable producida en la instancia jurisdiccional, donde el perito de oficio concluyó que Laboratorios Elea no abonó regalía alguna por el producto "Lipitor" (v. fs. 88/184 de este expte.; esp. fs. 169vta., 173vta., 180vta. y 183vta., respuestas al punto 5).

En definitiva, al encontrarse probado que se trataba de mercadería que no generó la obligación de pagar regalías a la licenciante del exterior, el Tribunal concluyó que no se cumplía la condición básica exigida por la normativa de valoración, por lo que revocó el cargo cuestionado respecto de todas las importaciones de este producto provenientes de la firma Pfizer.

Por otra parte, analizó la impugnación de la actora respecto de las operaciones con "Eurofarm Ltd." y "Oakville Honk Kong Company". Según el relato de la sentencia, la recurrente alegó que estas firmas fueron erróneamente incluidas en el listado de empresas ligadas al grupo económico de la licenciante y que tal calificación solo era relevante a efectos de los precios de transferencia en el Impuesto a las Ganancias, pero no para la valoración aduanera. Para confirmar el ajuste en este aspecto, el Tribunal sostuvo lo siguiente:

-Destacó que la propia importadora aportó en sede aduanera un documento titulado “Empresas vinculadas – Monto anual de importaciones” (fs. 13, act. adm. 13681-147-2011 y fs. 139, act. adm. 13681-147-2011/3) donde incluyó expresamente a ambas firmas. El tribunal consideró que la actora no podía desdecirse y manifestar que la vinculación no era tal a efectos aduaneros.

-Explicó que, mientras los precios entre partes independientes se presumen de mercado, los pactados entre personas vinculadas se presumen manipulados. Concluyó que, al no haber aportado la actora elementos de prueba que permitiesen demostrar que la vinculación no influyó en los precios, correspondía confirmar el cargo por derechos de importación, tasa de estadística e IVA respecto de estas operaciones.

Finalmente, en lo que respecta a las percepciones de tributos interiores, aplicó la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa CAF 38004/2007/CS001 “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ DGA Resol. 2590/06 s/ Dirección General de Aduanas”, sentencia del 26/11/19, y señaló que, una vez vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de tales percepciones. Asimismo, dispuso la condonación de los intereses resarcitorios de estos rubros por aplicación del artículo 8°, tercer párrafo, de la ley 27.743. A este respecto, decidió distribuir las costas por su orden, dado que el fallo del Máximo Tribunal era posterior al inicio de la causa.

2º) Que, disconforme, la **actora** interpuso apelación a fs. 263, la que fundó a fs. 268/277, se concedió a fs. 294vta. y no fue replicada.

En sustancia, cuestionó: (i) la confirmación del cargo aduanero respecto de las operaciones efectuadas con las firmas “Eurofarm Ltd” y “Oakville Hong Kong Company”; (ii) la distribución de costas por su orden en lo relativo a las percepciones de tributos interiores.

Articuló, en particular, cuatro agravios.

En primer término, sostuvo que el tribunal de origen omitió considerar que la inexistencia de pago de regalías —circunstancia que motivó la revocación del ajuste aplicado al producto “Lipitor”— resultaba igualmente predicable respecto de las adquisiciones realizadas a “Eurofarm Ltd” y “Oakville Hong Kong Company”. Ello, en tanto la pericia contable producida en autos fue categórica al afirmar que su representada no efectuó pagos de regalías vinculados con la comercialización de los productos adquiridos a dichos proveedores.

En segundo término, se agravió por la valoración que el Tribunal Fiscal otorgó a la inclusión de ambas firmas en el listado de empresas vinculadas presentado ante la

Aduana. Señaló que dicha nómina fue confeccionada exclusivamente para dar cumplimiento a las normas de precios de transferencia del impuesto a las ganancias, en razón de que los proveedores tenían residencia fiscal en Hong Kong —territorio considerado de baja o nula tributación en aquel entonces—, pero que ello no implicaba una vinculación societaria con las licenciantes. Añadió que el tribunal administrativo incurrió en un error metodológico al invertir la carga de la prueba, pues obligó a la importadora a demostrar que la vinculación no influyó en el precio, cuando correspondía a la DGA exponer las razones objetivas que justificaran sus dudas sobre el valor de transacción, conforme lo estipula el artículo 1°, apartado 2°, inciso a, del Acuerdo de Valoración.

En tercer lugar, tachó de arbitraria la equivalencia establecida por el Tribunal Fiscal entre la vinculación relevante a efectos de la tributación interna y aquella que resulta jurídicamente significativa para la valoración aduanera. Afirmó que la decisión apelada convalidó un ajuste sustentado en una inferencia de vinculación no contemplada por la legislación aduanera, aplicando un ajuste de valor derivado de contratos de licencia farmacéutica celebrados con empresas que no mantenían relación alguna con los proveedores radicados en Hong Kong.

Finalmente, cuestionó la distribución de costas por su orden dispuesta en relación con la revocación de las percepciones de tributos interiores. Argumentó que la actuación de la Aduana generó un dispendio jurisdiccional al sostener un reclamo que ya había sido descalificado por la Corte Suprema. Sostuvo que, al no haber mediado un allanamiento oportuno por parte del Fisco tras el precedente “Cladd”, correspondía la imposición de costas al vencido, de acuerdo con el principio general.

3°) Que, por otra parte, a fs. 281 interpuso apelación el **Fisco Nacional**, que se concedió a fs. 294vta. y se declaró desierta a fs. 308.

4°) Que, a fs. 293/294, se regularon los **honorarios** de la representación letrada de la parte actora y del Fisco Nacional.

Los primeros, fueron apelados por bajos y por altos a fs. 299/301vta. y 306/vta; los segundos, fueron apelados por bajos a fs. 306/vta. Todos los recursos se concedieron a fs. 308.

5º) Que, ante todo, corresponde aclarar que, en el procedimiento de ajuste de valor, quien afirma el hecho que origina el conflicto es el servicio aduanero; el cual, por lo tanto, debe probar la veracidad de su cuestionamiento y, sólo en caso de lograrlo, transfiere al importador o exportador la obligación de demostrar la legitimidad de su declaración. Es decir que, mientras aquél no produzca prueba eficiente respecto de la necesidad de un ajuste, ninguna carga pesa sobre el particular (doctr. esta Sala, causa “Macnet SA (TF 14723-A) c/ DGA”, sent. del 13/9/05, entre otras).

6º) Que los ajustes de valor en materia de importación deben seguir los lineamientos del 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 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…*****"** (énfasis añadido).

El Acuerdo asume, entonces, 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 (confr. LASCANO, Juan Carlos, *El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas,* Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 213).

7°) Que, de una lectura detenida del escrito de apelación presentado ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se advierte que la actora fundamentó la ausencia del primer requisito previsto por la normativa aplicable —esto es, la existencia de cánones o derechos de licencia no incluidos en el precio— con relación a la totalidad de las operaciones por las que impugnó el ajuste. En particular, respecto de las adquisiciones realizadas a "Eurofarm Ltd" y "Oakville Hong Kong Company", planteó que el ajuste debía revocarse "*porque,* ***además de no devengar tampoco regalías****,…no existía la*

vinculación exigida por las normas del Acuerdo de Valoración…" (fs. 15vta., énfasis añadido). Al fundar su postura, cuestionó que la Aduana hubiese limitado su indagación al aspecto relativo a la existencia de vinculación con estos proveedores, omitiendo producir prueba relativa al pago de regalías, y concluyó "*la Aduana no produjo esa prueba porque, simplemente, Elea no paga regalías por la venta de esos productos*" (fs. 22vta.).

Sobre el punto, cabe reparar en que la pericia contable producida en la causa fue categórica al informar que "*Laboratorio Elea no ha efectuado pagos de regalías por la venta de los productos adquiridos a las empresas Oakville Hong Kong Company y Eutofarm Limite*d" (fs. 184 de este expediente).

Sin embargo, el tribunal de origen omitió considerar este extremo fáctico y el elemento de prueba que lo sustentaba, limitando su análisis exclusivamente a la vinculación societaria inferida de un documento confeccionado por la actora. Al proceder de tal modo, el *a quo* desatendió un agravio que resultaba decisivo para la solución del litigio, pues la inexistencia del pago de regalías constituye un obstáculo insalvable para la procedencia de la pretensión fiscal, con independencia de la eventual configuración de una vinculación entre las partes.

En efecto, al no valorar este planteo ni la prueba pericial que lo corroboraba, no puede sostenerse que la decisión apelada represente una derivación razonada de los hechos y del derecho vigente.

En virtud de lo expuesto, corresponde admitir la apelación de la actora, revocar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de agravio y dejar sin efecto el 851/13 en todos los aspectos en que fue originalmente impugnado.

8°) Que, en atención al modo en que se resuelve, las costas de ambas instancias se imponen al Fisco Nacional, sustancialmente vencido (arts. 1163 y 1182 del CA y 68, primer párr. y 279, del CPCCN).

Esto, a su vez, torna insustancial tratar el restante agravio de la actora, e impone dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada, volviéndose inoficioso el tratamiento de las apelaciones deducidas contra aquélla.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Admitir el recurso de la parte actora, revocar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de agravio y dejar sin efecto el 851/13 en todos los aspectos en que fue originalmente impugnado.

2) Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada en la causa, y declarar inoficioso el tratamiento de las apelaciones deducidas contra aquélla.

El juez de Cámara Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia.

Fecha de firma: 24/02/2026
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA

Regístrese, notifíquese y siga la causa con el DEOX enviado el 19/9/25.

JORGE EDUARDO MORAN **MARCELO DANIEL DUFFY**

Fecha de firma: 24/02/2026
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA