

VALORACIÓN DE MERCADERÍAS EN TRANSACCIONES INTERNACIONALES: Apreciaciones divergentes entre organismos del mismo país (*)

POR ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El sistema de comercio internacional actual.
- III. El modelo de relación jurídica utilizado para determinar las reglas del comercio.
- IV. Las fuentes del derecho aplicable.
- V. Organismos públicos que intervienen en la relación jurídica del sector privado.
 - V-1.- La valoración a los fines aduaneros.
 - V-2.- La valoración y el impuesto a la renta: los precios de transferencia.
 - V-3.- La valoración y el régimen de control cambiario.
 - V-4.- La valoración y las transferencias financieras sospechosas de lavado de activos.
- VI. Las competencias de los organismos encargados de controlar los precios de importación y exportación.
- VII. Casos hipotéticos que reflejan diferentes posibles reacciones de distintos organismos de control frente a un mismo hecho.
 - VII-1.- Introducción al caso.
 - VII-2.- Egreso de fondos por importaciones.
 - VII-2-1.- Egreso en importaciones por un importe mayor del que la autoridad estima que correspondería.
 - VII-2-2.- Egreso en importaciones por un importe menor del que la autoridad estima que correspondería.
 - VII-3.- Ingreso de fondos por exportaciones.
 - VII-3-1.- Ingreso en exportaciones por un importe menor del que la autoridad estima que correspondería.
 - VII-3-2.- Ingreso en exportaciones por un importe mayor del que la autoridad estima que correspondería.
- VIII. Qué es el “valor”, qué es la “valoración” y que es el “precio”.
- IX. La fragmentación de las fuentes jurídicas del derecho internacional.
- X. Los conceptos jurídicos indeterminados y la discrecionalidad interpretativa.
- XI. Conclusiones.

(*) Este trabajo fue presentado para su publicación por la Academia Internacional de Derecho Aduanero y se publica en esta revista con la previa conformidad otorgada por la misma.

Abreviaturas

AVA: *Acuerdo del Valor en Aduana de 1994.*

Convención de Kyoto Revisada 1999: *Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, hecho en Bruselas el 26 de junio de 1999.*

CDI: *Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas.*

Directrices: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.*

FMI: *Fondo Monetario Internacional.*

GAFI: *Grupo de Acción Financiera Internacional.*

GATT: *Acuerdo General de Aranceles y Comercio (General Agreement on Trade and Taxes).*

MBP6: *Manual de Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional del FMI*

OCDE: *Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.*

OMA: *Organización Mundial de Aduanas (Consejo de Cooperación Aduanera).*

OMC: *Organización Mundial del Comercio.*

ONU: *Organización de las Naciones Unidas*

VT: *Valor de transacción definido en el art. 1º del AVA con los ajustes del art. 8 del mismo Acuerdo.*

I.- Introducción.

1) Este trabajo se debe a la inquietud que ha generado la actitud de algunas autoridades nacionales ante diferencias de precios que se registran en las distintas etapas de la cadena comercial correspondiente a compraventas internacionales sucesivas. En especial, llama la atención los puntos de vista divergentes que pueden adoptar diferentes organismos de control de un mismo país frente a esos precios. Mientras unos consideran que los precios son aceptables, otros los cuestionan. Las diferentes posiciones encarnan intereses que cada uno de ellos están encargados de proteger. Algunos son intereses nacionales, tales como el equilibrio de la balanza de pagos, la obtención de una mayor recaudación o el combate contra la delincuencia y otros son intereses que surgen de tratados internacionales y que son aparentemente coincidentes con los de los países intervinientes, cuyos organismos deben aplicarlos.

2) En su afán por llevar a cabo los objetivos del tratado en cuestión, los organismos internacionales creados en su ámbito suelen dictar recomendaciones, directrices, opiniones e instrucciones que, sin pasar por el tamiz de la aprobación constitucional de los tratados formales, van generando valores jurídicos instrumentados a través de principios que los países miembros se sienten obligados a incorporar en

sus legislaciones internas. No obstante, la multiplicidad de tratados que contemplan intereses sectoriales pone de resalto la coexistencia de intereses segmentados, los que son apoyados con fervor y ahínco tanto por los organismos internacionales como por las agencias nacionales que deben aplicarlos a nivel local. Cada uno considera que su tarea es la más importante y cuando confluyen en un caso concreto, como puede ser el valor atribuido a una mercadería en una transacción internacional, aparecen discordancias. La valoración de la mercadería, y por ende los flujos de fondos, son interpretados sobre la base de criterios que se adaptan a las funciones que cada uno de esos organismos desempeña y, como todo organismo integrado por seres humanos, se suele considerar que los propios fines son siempre los más importantes, ignorando o colocando en un segundo plano el de los demás. Si bien esta tendencia sería evitable, para ello sería necesario cierto grado de objetividad que es difícil de obtener, sobre todo cuando el régimen legal aplicable a la valoración de la mercadería en el caso concreto, ofrece indeterminación en el lenguaje y criterios dispares de apreciación, dando lugar a discrecionalidades en los funcionarios actuantes.

3) Esta discordancia entre los organismos burocráticos no genera, sin embargo, controversias entre ellos como podría pensarse, por que los efectos de

cada uno de esos diferentes puntos de vista se manifiestan de manera paralela sin que aparentemente unos interfieran con los otros. Sin embargo todos ellos confluyen en la persona del administrado que los padece, quien debe afrontar los cuestionamientos que cada uno de esos organismos le hace, aun cuando se trate de derivaciones de un mismo y único acto: la fijación de un precio como contrapartida de la entrega de un bien. Para cada uno de esos organismos, el administrado será captado en diferentes funciones: será importador o exportador de mercaderías ante la aduana; comprador o vendedor de mercaderías ante la autoridad impositiva; comprador o vendedor de divisas ante la autoridad cambiaria, o sospechoso de lavado de dinero ante el órgano de investigación financiera. Es el administrado quien arrostra la incertidumbre que acecha ante la declaración del precio de compraventa que debe efectuar en cada transacción internacional. Esto no debería suceder. El fenómeno pone de resalto la relatividad de la valoración de los bienes transables en el comercio internacional y la posible manipulación al que los mismos pueden estar sujetos.

4) De un principio de buena fe en el comportamiento de nuestros semejantes se ha pasado a una actitud contraria. Esto no significa tratar con lenidad los comportamientos fraudulentos con fijación de precios notoriamente falsos que tienen por exclusiva finalidad sacar ventajas a costa del Estado, pero estos casos deben ser tratados como excepcionales y no a la inversa. No se puede partir de la base de que todo es sospechoso o que, aún no siéndolo, convenga considerarlo de esa manera a los fines de obtener ventajas económicas por cuenta del particular que opera.

5) Esta situación lleva a preguntarse si el concepto de “valor” de un objeto no debe ser único para todos (tema que procuramos abordar en el Capítulo VIII de este trabajo), y si el mismo resulta respetado o distorsionado. Asimismo, nos permitiría analizar cuál de los diferentes métodos que usualmente se emplean para ello en el tráfico internacional, es el que cumple con los principios fundamentales que exige el tráfico internacional de mercaderías; esto es celeridad, sencillez, uniformidad y certidumbre en el procedimiento y neutralidad en

el momento de su fijación. El tema nos conduce por terrenos nada fáciles para concluir que, siendo el servicio aduanero el encargado de concentrar en su ejecución la totalidad de las políticas que el país tiene en los diferentes aspectos que tuvieran contacto con el comercio exterior, su sistema de valoración que se adapta a necesidades de urgencia que es menos presente en las otras áreas, debe ser respetado y constituir el eje básico que brinde seguridad jurídica a los operadores del comercio internacional a la hora de proponer los valores que corresponderían para cada operación.

II.- El sistema de comercio internacional actual.

6) El Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), concebido en las postrimerías de la segunda guerra mundial vio la luz en 1947, convirtiéndose en la piedra angular de un nuevo sistema internacional del comercio. Redactado con la filosofía de quienes prevalecieron en esa contienda y bajo el liderazgo de Estados Unidos, que emergió de ella como la mayor potencia económica, financiera y militar del mundo, obtuvo la adhesión de la mayoría de los países que ocupaban puestos destacados en el comercio mundial. El GATT brindó pautas de conducta en el ámbito de las transacciones internacionales de mercaderías, reaccionando contra la intervención estatal en el comercio internacional que caracterizó a los años previos a la guerra, estableciendo límites a los gobiernos de los Estados Partes en sus intentos por cerrar sus mercados. La idea que lo inspiró fue la de un mundo que pudiera entablar sus negociaciones comerciales sobre la base de libre comercio, sin regulaciones comerciales o monetarias que lo interfirieran, provinieran ellas de barreras aduaneras o de otro tipo de regulaciones administrativas. El GATT encarnó así, la necesidad de que el sector privado del comercio internacional se pudiera proteger de las trabas que los Gobiernos de los Estados Partes de ese acuerdo pretendieran establecer al espontáneo curso de las transacciones internacionales.

7) El plan de este nuevo ordenamiento del comercio internacional debía completarse con

herramientas de financiación que permitieran superar las situaciones difíciles de los países en materia de balanza comercial, valor de sus monedas y financiación de sus déficits de balanza de pagos. Estas herramientas nacieron en los acuerdos de Bretton Woods llevados a cabo en Estados Unidos de América en 1944, creándose el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial). Las ideas que impulsaron estos organismos tenían una inspiración semejante a la del GATT, pero mientras éste se inspiraba en la idea de que la ampliación del comercio mundial dependía de la libertad de comercio basada en la comunidad de negocios, en Bretton Woods se plantearon posiciones de poder político y financiero entre Estados Unidos y Gran Bretaña¹. Aquí los organismos monetario y bancario resolvían problemas que afectaban principalmente a los Estados y el sector privado involucrado era el financiero, limitado a ciertos bancos líderes, que se debatían en la puja de poder entre los sectores centralizados en las plazas de Londres y New York.

8) Los trabajos preparatorios para llegar a la creación de estas dos últimas instituciones se realizaron por un mismo equipo de personas, pero distinto del que integraban los grupos que desarrollaban las reglas que luego plasmaran en el GATT. Mientras que las herramientas financieras se corporizaron en dos organismos internacionales (FMI y Banco Mundial) tendientes a hacer perdurar las reglas en un ambiente de constante renovación, el tercer proyecto no pudo cristalizar en un acuerdo de carácter organizativo que diera nacimiento la pro-

yectada Organización Internacional del Comercio, debido a razones institucionales de orden interno de los Estados Unidos. Estas pautas quedaron, sin embargo, finalmente materializadas en el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), en el cual los Estados Partes se comprometieron a respetar obligaciones derivadas de ese tratado internacional, hasta que en 1994, en la octava ronda mundial del GATT, se aunaron las voluntades para dar nacimiento a la Organización Mundial del Comercio. Esta organización no sólo hizo realidad el ideal concebido medio siglo antes, sino que fue más allá y reguló, además de las transacciones de mercaderías, las transacciones de servicios y el reconocimiento de los derechos de propiedad intelectual.

III.- El modelo de relación jurídica utilizado para determinar las reglas del comercio.

9) El contrato usual en las transacciones comerciales en general es el de compraventa. La compraventa es un típico contrato bilateral con obligaciones recíprocas, que refleja la esencia de las llamadas operaciones “de cambio”. Las dos obligaciones esenciales en este contrato son la “entrega” de la cosa por parte del vendedor y el “pago” del precio por parte del comprador. Para el vendedor, la conducta del comprador de pagar el precio constituye lo que en derecho es denominado “causa” de la entrega que él hace de la mercadería. Por otra parte, la conducta del vendedor de entregar la mercadería es, para el comprador, la “causa” del pago del precio².

1. Los funcionarios de los gobiernos de los Estados Unidos y Gran Bretaña dejaban traslucir intereses encontrados. El primero, liderado por el subsecretario del Tesoro Harry White, buscaba que el valor de los intercambios internacionales se considerara ya no sólo a través del oro, como lo había sido hasta ese momento, sino también mediante el establecimiento del dólar estadounidense como moneda de cambio mundial. Gran Bretaña, en la persona de su representante a esas reuniones, el prestigioso economista John Maynard Keynes, no deseaba al dólar como moneda hegemónica prefiriendo una moneda virtual que no dependiera del patrón oro ni de la moneda más fuerte en ese momento (justamente porque Estados Unidos era quien tenía el mayor respaldo de oro entre los países del mundo).

2. La “causa” del contrato de compraventa radica en el fin patrimonial buscado por cada una de las partes que lo celebra. El fin que decide respecto de los caracteres jurídicos de la atribución patrimonial instrumentada mediante un negocio jurídico deriva del derecho romano con el nombre de “causa” de la obligación, entendiéndose por “atribución patrimonial” todo negocio mediante el cual una persona procura a otra persona un beneficio patrimonial, el que puede consistir en que el beneficiado resulte con un patrimonio mayor que el que tenía antes o en que se le evite la amenaza de una disminución patrimonial (Von Thur, Andreas, “*Derecho Civil - Teoría General del Derecho Civil Alemán*”, traducido del alemán al español por Tito Ravá, T° III-1, § 71, p. 57, y § 72, p. 73, Editorial Depalma, Bs. As., 1948). En el derecho francés se entiende como “causa” de la obligación el hecho de que una de las partes esté determinada a comprometerse por un motivo jurídicamente suficiente. En los contratos de beneficencia radica en la intención de producir la liberalidad o de prestar un servicio, en los contratos interesados la causa para cada una de las partes se encuentra en la ventaja que ellas entienden procurarse (Aubry, C. et Rau, C., “*Cours de Droit Civil Français, d’après la Méthode de Zachariae*”, Marchall, Billard et Cie. Imprimeurs-Editeurs, Paris, 1871, T° 4, § 345, ps. 320-321). Messineo, Francesco (“*Manual de Derecho Civil y Comercial*”, Ed. Ejea, traducido del italiano por Santiago Sentís Melendo, Bs. As., 1971, T° V, § 140, -1, p. 53), expresa “*La compraventa tiene como causa, para el comprador, la adquisición (de ordinario inmediata) de la propiedad o del derecho y, para el vendedor la adquisición del precio*”.

10) El contrato de compraventa, por su simplicidad y antiguo origen, es el típico modelo de relación jurídica mercantil que se utiliza en el sistema del comercio internacional actual. Cuando en el Art. VII del GATT se desarrollan las bases de un sistema para uniformar la valoración aduanera, se expresa que ésta debe basarse en el valor “real” que debería ser el precio al que las mercancías “*son vendidas u ofrecidas para la venta*”. Como el GATT debe ser aplicado por múltiples países cuyos ordenamientos jurídicos pueden haber adoptado criterios diferentes para definir el contrato de venta, fue necesario dar a este vocablo un criterio amplio que englobara a todas las operaciones de cambio, incluyendo el alquiler y la permuta³. Los ejemplos que el Comité Técnico del Valor de la Organización Mundial de Aduanas⁴ menciona como “venta” indican que, en este contexto, el concepto del término comprende a cualquier negocio jurídico en el que una de las partes entrega la posesión o tenencia⁵ de la cosa a la otra, a cambio de obtener de ésta una ventaja económica⁶ consistente en un precio o en ventajas traducibles en un precio. También para esta relación de cambio se utiliza el vocablo “transacción”, aunque éste, al igual que el término “venta”, puede también tener diferentes significados a la luz del derecho privado interno. En este contexto, el concepto del término “transacción” es semejante al de “convención”,

es decir, como un término genérico aplicable a toda especie de compromiso asumido en razón del consentimiento de dos o más personas que establecen entre ellas ciertas reglas para ejecutar lo que entre ellas se prometen⁷.

IV.- Las fuentes del derecho aplicable.

11) A nivel nacional los Gobiernos a través de sus servicios de aduana (que en este trabajo denominamos “**servicio aduanero**” o simplemente “**aduanas**”), controla el cumplimiento de las reglas relativas a la carga, transporte, descarga y retiro de la mercadería que se importa o exporta; esto es, las actividades necesarias para que se pueda cumplir una de las dos prestaciones esenciales de la venta; nos referimos a la “entrega” de la mercadería del vendedor al comprador. Pese a que el pago es un elemento esencial de la transacción, la aduana se ocupa de él solamente de manera incidental. La función de controlar los pagos es cumplida por los bancos, que si bien son entes privados, se encuentran supervisados, controlados y regulados por el órgano estatal de control monetario, usualmente un banco oficial, que en este trabajo denominamos “**autoridad cambiaria**”, que supervisa el control del ingreso y egreso del circulante, con el auxilio de las entidades bancarias que se encuentren autorizadas para operar en cambios. No obstante, la valoración

3. La Opinión Consultiva 1.1 (La noción de “venta” en el Acuerdo de Valoración Aduanera), emitida por el Comité Técnico del Valor en Aduana, expresa que el Acuerdo del Valor en Aduana (AVA) no proporciona ninguna definición de la expresión “venta”. No obstante, detalla en una lista ciertas situaciones en las que las mercancías importadas no deben ser consideradas “venta”, incluyendo a los suministros gratuitos, mercancías enviadas en consignación, mercaderías importadas por intermediarios que no las compran pero las venden después de la importación, mercancías importadas por sucursales que carecen de una personalidad jurídica distinta de la del exportador (lo que excluye la existencia de un contrato), mercaderías entregadas en préstamo (manteniéndose el expedidor como propietario) y la remisión de residuos en cuyo caso es el exportador quien paga al importador por recibirla. Como vemos el AVA desborda el concepto tradicional de “venta”.

4. El Comité Técnico de Valoración contemplado en el art. 18, ap. 2 del AVA y de su Anexo II, se establece bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera que, luego de la creación de la OMC en 1994, comenzó a ser denominado oficiosamente Organización Mundial de Aduanas (OMA).

5. A estos fines seguimos el criterio de que la posesión es el estado de hecho mediante el cual una persona tiene en su poder un objeto con ánimo de dueño (“*animus domini*”), mientras que la tenencia sólo indica la relación de poder sobre la cosa, pero reconociendo su propiedad en otro.

6. Es la onerosidad, concepto que se contrapone a la liberalidad en que la cosa es entregada gratuitamente como sucede en la donación.

7. El concepto amplio de convención rige tanto en el derecho público, nacional e internacional (tratados internacionales), como en el derecho privado (contratos) cuando dos o más partes se ponen de acuerdo respecto de determinados temas aun cuando no generen relaciones creditorias entre ellos. Durantón (“*Cours de Droit Français suivant le Code Civil*”, Alex-Gobelet, Librairie, Paris, 1830, T° 12 § 9) expresaba que: «*Par conventions, en droit, on entend les engagements qui se forment par le consentement de deux ou plusieurs personnes qui se font entre elles une loi d'exécuter ce qu'elles se promettent, ces dont elles conviennent, dans la vue de se lier, de s'obliger: Conventio est pactio duorum pluriumve in idem placitum consensus, dit le jurisconsulte Ulien dans la loi I, § 8, ff. de pactis* ». Más adelante agregaba que las convenciones no comprenden solamente los contratos como la venta, la locación, la sociedad etc., sino que abarcan todos los pactos particulares que pueden incluso aplicarse en relación con esos contratos, tales como las condiciones, los cargos, las reservas, cláusulas resolutorias y otras.

de la mercadería, que es un elemento esencial para determinar el importe del pago, es una tarea que realiza la aduana porque es quien tiene mayores datos y posee mejores recursos técnicos para ello.

12) Desde que se celebró el GATT en 1947 hubo importantes pautas de referencia en el ámbito del comercio internacional referidas principalmente a las transacciones de las mercaderías mediante importaciones y exportaciones. Su adopción por los países que protagonizaban con mayor intensidad los intercambios comerciales de mercaderías, fue acostumbrando a los países de menor importancia económica relativa que con ellos debían comerciar, a aceptar paulatinamente sus reglas. Recién en 1994, al crearse la OMC se añadieron a este esquema ordenado de comercio, las transferencias de servicios y el reconocimiento de los derechos de propiedad intelectual. Éstas son transmisiones de derechos de la propiedad, posesión o tenencia que los operadores tienen sobre los objetos (tangibles o intangibles) que constituyen la causa del pago de quien los recibe. Por otra parte, el FMI fijó pautas tendientes a armonizar los controles que los países ejercen en relación con los tipos de cambio y las eventuales restricciones en el flujo de los fondos necesarios para el pago de la transmisión de esos tres tipos de objetos que son su contrapartida (servicios, mercadería y derechos)⁸.

13) A través de la aprobación de los tratados internacionales que crean estos organismos internacionales, los gobiernos nacionales se obligan a internalizar en sus ordenamientos

jurídicos las reglas de conducta esenciales para esos acuerdos, los que, de esa manera, se convierten en fuente de derecho en las relaciones existentes entre los Estados Partes y cuya inobservancia permite a los Estados socios reclamar recíprocamente su cumplimiento a través de los regímenes de solución de controversias. La relación jurídica entablada entre la persona privada involucrada y la administración pública (aduana y autoridad cambiaria) también se ve influenciada por estas normas, aunque el alcance de la legitimación de los particulares para la invocación de las normas de los tratados como fuente de sus derechos subjetivos dependerá de la constitución de cada ordenamiento jurídico nacional.

14) Ni la OMC ni tampoco el FMI tienen poder suficiente para establecer lo que los gobiernos nacionales deben hacer⁹. Sin embargo, las fuentes de derecho, tomadas desde un punto de vista lato, no se agotan en la aplicación de normas obligatorias bajo amenaza de sanción sino que, bajo la apariencia de una menor imperatividad, también se manifiestan en reglas no obligatorias, tales como la opinión de los especialistas, el pronunciamiento de los tribunales y en materia internacional las “opiniones”, “prácticas recomendadas” o “patrones de conducta” (“*standards*”) de los organismos internacionales especializados que, por esos medios orientan la conducta de los órganos públicos¹⁰. Si bien son de aplicación voluntaria, no dejan de ser una influyente y a veces decisiva fuente de derecho a la que últimamente, por imperativo de la moda metafórica, se sue-

8. El Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional (FMI) adoptado en 1944 en Bretton Woods, con sucesivas modificaciones, reconoce en su art. IV Sección I, que “*el sistema monetario internacional tiene como fin esencial establecer un marco que facilite el intercambio de bienes, servicios y capital entre los países*”, añadiendo que “*los países miembros se comprometen a colaborar con el Fondo y entre sí, para establecer regímenes de cambios ordenados y promover un sistema estable de tipos de cambio*”. Por su parte la Sección 3 dispone que “*El Fondo supervisará el sistema monetario internacional a fin de asegurar su buen funcionamiento, y vigilará el cumplimiento por cada país miembro de sus obligaciones conforme la Sección I de este Artículo*”; añadiendo más adelante que “*... ejercerá una firme supervisión de las políticas de tipos de cambio de los países miembros...*”.

9. Esta es una consecuencia de los principios de igualdad de derechos, libre determinación de los pueblos y soberanía de los países miembros de la Organización de las Naciones Unidas, reconocidos en los arts. 1º párrafo 2, y 3º de la Carta de la ONU de 1945, en la cual debemos ver la piedra fundamental del trípode de organizaciones internacionales que crearon la estructura internacional de las relaciones comerciales hace setenta años y que nos rige en la actualidad (FMI, Banco Mundial y OMC).

10. Es clásica la diferencia que los juristas hacen entre fuentes “formales” y fuentes “materiales” del derecho. Las primeras son normas jurídicas generales mediante las cuales se establecen obligaciones emanadas de autoridad competente y en las que se pueden subsumir lógicamente a las normas de inferior jerarquía normativa. Las fuentes “materiales”, en cambio, son los factores reales que gravitan sobre el ánimo de los legisladores, funcionarios administrativos y jueces, inclinando su voluntad en un sentido determinado en el acto de crear una norma jurídica (sea esta una ley, un decreto o una sentencia) (Cueto Rúa, Julio César, “*Fuentes del Derecho*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 1961, ps. 25 y 26).

le denominar “*derecho blando*”, “*soft law*” o “*droit supplée*”. Las prácticas recomendadas o auspiciadas por esos organismos tienen una notoria influencia en quienes elaboran las leyes, reglamentos y sentencias o decisiones arbitrales. Es una potente fuerza de convencimiento que: (a) posibilita la armonización de las reglas del comercio internacional; (b) llena eventuales vacíos de esas normas; (c) genera valoraciones sociales y otras veces simplemente reconoce las que muchas veces se encuentran latentes, sin suficiente explicitación, en las leyes vigentes; (d) orienta al funcionario encargado de reglamentar la ley; (e) da pautas axiológicas valiosas a los jueces que deben interpretar la ley; y (f) posibilita la exclusión de soluciones nacionales antifuncionales o arbitrarias¹¹. Este tipo de recomendaciones o standards de conductas o de buenas prácticas, son ampliamente utilizadas por los organismos internacionales. Basta pensar en los documentos emitidos por la Organización Mundial de Aduanas (OMA), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y los Comités especializados de cada una de ellas que emiten recomendaciones, opiniones y directrices que revisten especial importancia para las cuestiones que estamos analizando en este trabajo¹². Estos documentos son fuente de leyes, decretos y reglamentaciones nacionales que establecen condiciones para los importadores y exportadores bajo amenaza de pena en caso de no ser obedecidas. Más adelante nos referiremos a los peligros que presenta este nuevo modo de crear derecho (ver párrafos 79 y 80).

V.- Organismos públicos que intervienen en la relación jurídica del sector privado.

V-1.- La valoración a los fines aduaneros.

15) Dijimos que la compraventa, como modelo de relación jurídica en el comercio internacional, contempla dos prestaciones esenciales: el pago del precio por el comprador y la entrega de la cosa por

el vendedor y éstas se encuentran supervisadas, tanto a nivel nacional como internacional, por organismos diferentes. Cada uno de ellos cumple tareas técnicas altamente especializadas frente a fenómenos distintos, pues no es lo mismo manipular, examinar y despachar una mercadería, que controlar, asentar y liquidar una letra de cambio. Consecuentemente, el objeto de la regulación necesaria para ordenar esas actividades es muy distinto en cada caso, sin perjuicio de que los datos que hacen a la “causa” del giro de fondos se encuentren en el ámbito aduanero y que sea la aduana, entonces, quien pueda brindarlos con mayor facilidad.

16) Justamente la procedencia del precio pagado o por pagar es uno de esos datos. Sin perjuicio de que la mayoría de los lectores conoce el régimen de valoración aduanera, refrescaremos algunos conceptos para tener puntos de apoyo comunes con el fin de hacer más comprensibles las conclusiones a las que arribaremos. Recordemos que el criterio de valoración aduanera nació en los años veinte del siglo XX con vocación de universalidad para tratar de establecer ciertas reglas que dieran seguridad en materia de derechos aduaneros “ad valorem”, siendo tema de discusión en las conferencias económicas celebradas en los años 1927 y 1930 bajo el auspicio de la Sociedad de las Naciones, con apoyo del sector privado que buscaba un sistema que permitiera remediar la falta de equidad y la disparidad de criterios de valoración empleados por los diferentes países en ese momento. Se buscaba seguridad jurídica y uniformidad de criterios. Al finalizar la segunda guerra mundial, y comprobados los inconvenientes que había causado al comercio internacional la ausencia de reglas claras en la materia, en la conferencia de las Naciones Unidas sobre el comercio y el empleo celebrada en Ginebra en 1947, se elaboró por primera vez un proyecto de acuerdo sobre la política internacional en materia de valoración aduanera que fue recogido en el art. VII del GATT firmado el 30/10/1947. Dicho artículo dispone que los principios generales allí establecidos sean apli-

11. Laserre, Valérie, “*Le Nouvel Ordre Juridique. Le Droit de la Gouvernance*”, Lexis Nexis, Paris, 2015, ps. 6 y 277.

12. En cuanto al Consejo de Cooperación Aduanera, hoy denominado OMA, baste pensar en los documentos que emiten el Comité Técnico Permanente, el Comité del Sistema Armonizado o el Comité del Valor en Aduana que, pese a no ser obligatorios, suelen ser tomados como guía para los criterios que deben aplicar las aduanas del mundo en cada una de esas materias.

cados a las mercaderías sujetas a derechos de aduana u otros tributos que se impusieren tanto en la importación como en la exportación¹³

17) Mas tarde el Subcomité de Valoración del “Comité Aduanero” perteneciente al “Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea” creado en Bruselas en 1947, elaboró la convención que incorporó la “Definición del Valor en Aduana” de Bruselas de 1950, mediante la cual se estableció una regla de valor para las importaciones, que fue adoptada en sus legislaciones por los principales países de Europa y varios países del mundo. Estados Unidos y Japón, cuyo comercio internacional eran gravitantes, no la aceptaron, dando lugar a la búsqueda de una armonización de puntos de vista que, luego de varios años, se logró en la Ronda Tokio del GATT en 1979, aprobándose un Acuerdo del Valoración en Aduana, al cual adhirió Europa y gran parte de los demás países del mundo. Este último sistema, casi sin variaciones, fue adoptado en uno de los acuerdos abarcados por el Acuerdo de Marrakech de 1994 que dio término a la Ronda Uruguay del GATT creando la OMC, siendo parte de la legislación vinculante para la mayoría de los países del mundo y que aquí denominaremos “Acuerdo de Valor en Aduana” (“AVA”).

18) El AVA pretende establecer un sistema de valoración en aduana uniforme y neutro, que se base en criterios sencillos y equitativos y que excluya valores ficticios o arbitrarios. Sobre esas premisas considero que, de las diversas reglas de valoración, debía ser aplicable en la mayor medida posible, el “valor de transacción” (“VT”) contemplado en su

art. 1º; esto es, basado primordialmente en el valor libremente determinado entre las partes, aunque dentro de las condiciones previstas en el propio art. 1º, ap. 1 y con el añadido de los importes correspondientes a los supuestos contemplados en el art. 8 del mismo acuerdo.

19) En los casos en que no hubiera una “venta” en el sentido en que el AVA entiende este término (ver el precedente párrafo 10 y su nota 3 de este trabajo) o cuando el precio estuviera influenciado por la vinculación entre el comprador y el vendedor o, por último, cuando hubiera otras razones para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los importadores como prueba de un valor declarado, se autorizó al servicio aduanero a recurrir a algunos de los métodos de valoración alternativos que se establecen en los arts. 2, 3, 5, 6 o 7 del AVA, debiendo aplicarse éstos en un orden sucesivo siguiendo un sistema denominado metafóricamente “en cascada” (Nota General del Anexo I al AVA), salvo en el caso de los arts. 5 y 6, cuyo orden de aplicación pueden invertirse a pedido del importador. Como dijimos, en primer lugar debe intentarse aplicar el VT que, como veremos más adelante, sigue los criterios de la denominada “noción positiva” del valor. De no poderse aplicar el VT, deberán aplicarse los métodos alternativos que, a nuestro juicio, están basados en una “noción teórica” del mismo. Estos métodos son los de: a) mercaderías idénticas¹⁴; b) mercaderías similares¹⁵; c) método sustractivo o deductivo¹⁶; d) método

13. El Art. VII del GATT no se limita a la importación. Dispone en su párrafo 1 que *“Las Partes Contratantes reconocen la validez de los principios generales del aforo establecidos en los párrafos siguientes de este artículo, y se comprometen a aplicarlos con respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones impuestas a la importación y a la exportación basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste”*.

14. El art. 2 del AVA se refiere al método de comparación con mercaderías idénticas, expresando que en el supuesto que el valor en aduana no pudiera ser determinado de conformidad con el valor de transacción indicado en el art. 1º del AVA, el valor en aduana será el valor de las mercaderías “idénticas” a las que son objeto de valoración que se hubieran vendido en un momento aproximado, en cantidades parecidas y en un mismo nivel comercial.

15. El art. 3 del AVA se refiere al método de comparación con mercaderías similares, expresando que si no hubiera mercaderías idénticas, el valor en aduana será el valor de las mercaderías “similares” teniendo también en cuenta los elementos “momento”, “cantidad” y “nivel comercial”.

16. El art. 5 del AVA se refiere al “método deductivo”, aplicable en caso que no se hubiera podido determinar el valor en aduana por alguno de los métodos precedentes y las mercaderías se vendieran en el mismo estado en que fueron importadas. En tal caso, el valor en aduana se basará en el precio unitario al cual se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercaderías importadas u otras mercaderías similares a ellas, en el momento de la importación de la mercadería objeto de valoración o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren la mercadería previa deducción de las comisiones, beneficios, gastos cargados habitualmente en relación con las ventas en el país de importación, los gastos habituales de transporte y de seguros y los tributos y gastos abonados para poder importar la mercadería. Si en el momento no hubiera ventas en el mercado interno se tomarán en cuenta mercaderías similares. Si las mercaderías fueren objeto de transformación o beneficio previamente a su venta en el mercado interno del país de importación, en principio debería dejar de aplicarse este método y pasar al siguiente; mas en caso de querer aplicarse este método deberán deducirse, además, los importes correspondientes al valor añadido en la transformación.

a partir del costo de producción¹⁷ y d) método residual o de último recurso¹⁸.

20) El AVA procura determinar el precio pagado o por pagar por la mercadería importada, excluyendo cualquier otro pago que el comprador hiciera al vendedor por otro concepto que no guarde relación con dicha mercadería (Anexo I, Nota al art. 1, párrafo 4). Esto se explica si se tiene en cuenta que la función primordial de la Aduana radica en el control del ingreso o egreso de la mercadería como un modo de ejecutar la política de comercio exterior del Estado y que en este contexto, el arancel es la herramienta que el GATT considera principalmente admisible para alentar o desalentar determinadas actividades económicas con el fin de equilibrar los costos de la mercadería importada con los de la mercadería producida localmente (art. XI párrafo I del GATT). Por esa razón la valoración para el pago de los tributos debe realizarse sobre la mercadería que en concreto y en ese momento (“esa” mercadería y no otra), pueda incorporarse al circuito económico del país de importación: la valoración debe tener relación con la mercadería a ser importada.

21) La exigencia de que la valoración en materia de importación se refiera a “esa” mercadería y no a “otra”, encuentra su sentido y es coherente con la función asignada a las aduanas y con la celeridad exigida al procedimiento de importación y exportación, por las siguientes razones:

a) El método del VT privilegia el valor que le han dado las partes a la mercadería en el caso dado (a “esa” mercadería y no a otra), cuyas particularidades son distintas de las que pueden suceder en otras operaciones (ver párrafo 66 de este trabajo).

b) El valor tiene importancia a los fines de fijar el derecho aduanero aplicable que tiene una función primordialmente “extrafiscal”¹⁹, por lo que es esencial que la carga con que se grava su ingreso tenga relación con el nivel de competitividad de precios que esa mercadería disputará con la mercadería local en el momento en que ingrese al mercado interno y no en otro momento. La alícuota del arancel y el valor de la mercadería sobre el cual aquella recae, está en función de las circunstancias temporales, por lo que, a esos fines, resulta indiferente

17. El art. 6 del AVA se refiere al método del “valor reconstruido a partir del costo” o del “valor calculado” y es aplicable solamente si el proveedor extranjero y el importador están vinculados y siempre que aquél esté dispuesto a proporcionar los datos solicitados y colaborar en cualquier comprobación necesaria. El mismo consiste en reconstruir el “valor en aduana” a través de la suma del costo de producción con inclusión del valor de los materiales), un importe en calidad de beneficios y gastos generales y el importe de los gastos de transporte, seguro, carga y manipuleo hasta colocar la mercadería en el lugar determinado por la norma de valoración.

18. El art. 7 del AVA se refiere al “método residual” o “del último recurso”. Si el valor en aduana no pudiera determinarse por ninguno de los métodos anteriores, se determinará según criterios razonables, compatibles con el art. VII del Acuerdo General y del Acuerdo del Valor en Aduana GATT 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. No obstante, prohíbe la utilización de métodos que se basen en: (a) el precio de venta en el país de importación de mercaderías producidas en este mismo país; (b) un sistema que prevea el más alto de dos valores posibles; (c) el precio de la mercadería en el mercado interno del país exportador; (d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercaderías idénticas o similares; (e) el precio de mercaderías vendidas para exportación a un país distinto al país de importación; (f) valores en aduana mínimos; o (g) valores arbitrarios o ficticios.

19. Hay uniformidad doctrinaria en considerar que los tributos aduaneros son principalmente extrafiscales: Allix, Edgar y Lecercle, Marcel, “*Les droits de douane*”, Paris, 1932, T. I, p. 2; Giannini, Achille Donato, “*Istituzioni di Diritto Tributario*”, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1953, § 154, p. 442; hay traducción al español de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957; González, Ariosto, “*Derecho aduanero uruguayo*”, Claudio García & Cía. Editores, Montevideo, 1946, p. 19 y, del mismo autor “*Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo*”, Ed. Facultad de Derecho de Montevideo, 1962, T° I, Cap. I, § 8, p. 43; Giuliani Fonrougue, Carlos María, Depalma, Bs. As., Tercera edición, 1982, T. I, párrafo 157, p. 260; Baleeiro, Aliomar, “*Direito tributario brasileiro*”, 10ª. Edición, Editora Forense, Río de Janeiro, 1996, p. 126; Lampreave, José Luis, “*Notas para la configuración jurídica tributaria de la importación*”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, Vol. XXI, Nro. 92, marzo - abril de 1971, p. 261 a 264); Sorthaix, Juan José, “*La estructura del hecho gravado por los derechos de importación*”, revista Derecho Aduanero, Tomo V-A, p. 289, Ediciones Contabilidad Moderna, año 1973; Azevedo Lopes Filho, Osiris “*Regimes aduaneiros especiais*”, Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 27; Berr, Claude J., y Tremeau, Henri, “*Le droit douanier communautaire et nacional*”, Económica, 4ª ed., Paris, 1997, p. 3; Basaldúa, Ricardo Xavier, “*Introducción al derecho aduanero*”, p. 193, Abeledo Perrot, 1988, reimpreso en 2008, y en “*Tributos al Comercio Exterior*”, p. 76-80; Galli, Guillermo Pablo, “*Recursos Públicos*”, en la obra “*Manual de Finanzas Públicas*”, publicada con Mordegia, Albacete, Damarco, Fernandez de la Puente, Navarro y Torres, AZ Editora, Bs. As., 1977, Cap. III (Recursos Públicos), p. 162; Galera Rodrigo, Susana, “*Derecho aduanero español y comunitario*”, Civitas, Madrid, 1995, p. 59; Pardo Carrero, Germán, “*Tributación Aduanera*”, Ed. Legis, Bogotá, 2009, Segunda Parte, Cap. I, n° 3.5, p.144; Lence Carlucci, José, “*Uma introdução ao direito aduaneiro*”, Cap. VI, punto 1, p. 44, Aduaneiras, 1997; Da Rosa (jr.), Luiz Emygdio F., “*Manual de Direito Financiero & Direito Tributario*”, 11 edición actualizada, Renovar, Río de Janeiro, 1997, ps. 212 y 344; Barreira, Enrique C., “*La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación*”, Revista de Estudios Aduanero, Bs. As., Segundo semestre de 1998, N° 12 p. 88.

el valor que ese mismo objeto pueda tener en otro momento en que las circunstancias competitivas hayan cambiado.

c) Lo expuesto está corroborado por el hecho de que el ingreso de la mercadería al circuito interno del territorio aduanero o la salida de él, sólo es permitido si previamente se han pagado o garantizado los derechos de aduana aplicables a la misma; y si bien se contempla que en vez del pago puede ser admitido el ingreso o la salida (según el caso) de la mercadería bajo el régimen de garantía, éste se debe a una “espera”, siendo usual que esos importes devenguen intereses, que son la consecuencia de una deuda ya nacida²⁰.

d) Lo relevante es el efecto del ingreso de la mercadería al mercado interno, lo que está comprobado por el hecho que la atención de las oficinas de aduana está dirigida al “objeto” que ingresa o egresa más que al “sujeto” que realiza esas operaciones. La decisión, desde el punto de vista económico, de introducir o extraer la mercadería depende no sólo del costo incrementado por el arancel sino también de condiciones de carácter no fiscal (sanitarias, de seguridad, de no contaminación ambiental,

y otras no menos importantes) que aconsejaran la restricción de su ingreso o egreso del territorio aduanero²¹. El sujeto obligado en la relación jurídica aduanera no surge pues, en primer plano y de manera inmediata, sino que es “determinable” por tratarse de quien tiene la “disponibilidad jurídica” de ella, que no es necesariamente el propietario de la mercadería²². Sostenía Giannini que “según algunos escritores, el impuesto aduanero, así como algunos otros que gravan la posesión de una cosa... no adopta la forma de un crédito frente a una persona determinada sino la de una carga que recae sobre ciertas cosas, cuya circulación y uso quedan rodeados por el legislador de una serie de trabas, hasta que se eliminan mediante el pago del tributo”²³. Dicho autor se refería a la teoría de la “carga real” que fue criticada, con razón, porque toda obligación tributaria, para ser tal, requiere de una persona que sea deudora. Pero no es menos cierto que en la relación aduanera se llega al sujeto a través de quien sea poseedor o tenedor de la mercadería²⁴. Es una característica propia de los llamados tributos “objetivos” o “reales”, que tienen primordialmente en cuenta la materia imponible (en

20. La Convención de Kyoto Revisada 1999 dispone en el Anexo General, Cap. 3, Norma 3.40 que “Las mercancías declaradas serán retiradas tan pronto como la aduana las haya reconocido o haya decidido no reconocerlas dadas las siguientes condiciones: ... - que los derechos e impuestos hayan sido pagados o que se hayan tomado las medidas necesarias a fin de asegurar su cobro”.

21. Este protagonismo del objeto por sobre las características del sujeto se pone de manifiesto de manera notoria en algunas legislaciones aduaneras que aplican derechos de importación al ingreso de mercaderías cuyo titular es desconocido, como el caso de mercaderías arribadas a la costa luego de un naufragio, contemplado en el art. 180 del Código Aduanero Argentino —ley 22.415— que establece: “En el caso en que la mercadería hubiere arribado, cierta o presuntamente al territorio aduanero como consecuencia de un naufragio, echazón, accidente u otro siniestro acaecido durante su transporte, el servicio aduanero dispondrá su ingreso a depósito provisorio de importación por cuenta de quien correspondiere, previo informe que contendrá una descripción detallada de la mercadería y de las circunstancias en que hubiere sido hallada”.

22. En el comercio internacional el transporte de las mercaderías se realiza al amparo de documentos de carga de larga tradición jurídica, tales como los conocimientos de embarque (“bill of lading”) o cartas de porte aéreo (“airway bill of lading”) o sus similares en el transporte terrestre. El titular legitimado de estos documentos tiene facultades para exigir la entrega de la mercadería al transportista con la simple exhibición del documento a su nombre, gozando frente a terceros de las facultades del propietario, pese a que en la relación jurídica comercial subyacente (que permanece oculta frente a terceros, incluida la aduana) el titular de dicho documento sea en realidad un comisionista, mandatario, arrendatario, comodatario o simple agente del propietario.

23. Giannini, Achille D., “Istituzioni di Diritto Tributario”, antes citado § 30, p. 62. Sobre este tema y su relación con la diferencia entre la relación jurídica aduanera y la relación jurídica tributaria, remitimos a nuestro trabajo: Barreira, Enrique C. “La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera”, trabajo presentado en el Tercer Encuentro Iberoamericano del Derecho Aduanero, celebrado en Barcelona, España los días 7 y 8 de junio de 2007, organizado por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, y publicado el libro de “Memorias del Tercer Encuentro Iberoamericano del Derecho Aduanero”, editado por la entidad organizadora e impreso en México (ISBN-978-970-811-190-4). Este trabajo también fue publicado, con licencia, en la Revista de Estudios Aduaneros, N° 18, Bs. As., 2007, p. 55.

24. Remitimos a nuestro trabajo “La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación”, antes citado, p. 87, (<http://www.iaea.org.ar/?s=Barreira+La+obligacion+tributaria>). Este artículo también fue publicado en la “Revista de Comercio Exterior y Aduana” de la Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, Uruguay, N° 6 del año 2000; en igual sentido, Pardo Carrero, Germán, “Tributación Aduanera”, Editorial Legis, Bogotá, 2009, ps. 296 y siguientes.

nuestro caso la mercadería) que es objeto de la operación gravada, prescindiendo o, al menos dejando en un segundo plano las condiciones personales del sujeto pasivo de la obligación tributaria²⁵. La persona cobra relevancia en cuanto se encuentre individualizada a través de la disponibilidad de aquélla. Se distingue así de la relación jurídica tributaria clásica, en la que suele haber un vínculo de carácter creditorio entablado directamente con el sujeto obligado al pago²⁶.

e) Como corolario del carácter “real” u “objetivo” del tributo aduanero y, principalmente, por la necesidad de que el gravamen representado por el pago del tributo se produzca inmediatamente antes que la mercadería pueda integrarse en el mercado interno o ser extraída del mismo, el hecho gravado es instantáneo, pues ocurre en el momento en que la mercadería ingresa al consumo del país de importación o se extrae del mismo para el consumo en el exterior. De tal manera, cada vez que se produzca ese hecho habrá un nuevo hecho gravado y nacerá una nueva relación jurídica tributaria, que será autónoma de las anteriores y de las posteriores. La valoración deberá hacerse para esa oportunidad y no con relación a lo que la mercadería pudiera valer antes o después. Se distingue claramente del caso del impuesto a la renta que se caracteriza por ser un tributo “de ejercicio” (también denominado “completivo”, “conjuntivo”, “continuado” o “periódico”), cuyo hecho imponible tiene un ciclo temporal de formación que se completa en determinado tiempo, consistiendo en conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados²⁷. Esto

tiene relevancia en cuanto a ciertas limitaciones del sistema de los “precios de transferencia” a los fines de la valoración en el sistema aduanero.

f) Es usual en la legislación aduanera comparada, que el servicio aduanero tenga facultades para detener el trámite aduanero ante la sospecha de una irregularidad, interdictar el uso de la mercadería, ejercer el derecho de retención sobre la mercadería que se encuentra en zona aduanera, hacer valer el derecho de preferencia respecto de los demás acreedores sobre la mercadería que se hallare en dicha zona cuyos derechos de aduana, gastos y tarifas no hubieran sido pagados y hasta de ejecutar por sí la mercadería en zona aduanera y ejercer el derecho de persecución contra quien la poseyera. Esto pone de manifiesto que la disponibilidad de la mercadería por el importador o el exportador, una vez que ésta entra en la jurisdicción aduanera, queda menguada por la retención que el servicio aduanero ejerce sobre ella, en garantía del cumplimiento de las leyes aduaneras aplicables²⁸.

g) La indisponibilidad de la mercadería por su titular debe ser por el menor tiempo posible a fin de no afectar de manera sustancial su derecho de propiedad, lo que genera la necesidad de que los procedimientos aduaneros sean rápidos. Esta situación ha hecho nacer los dos principios básicos en que se basa el sistema aduanero: la “declaración previa” por la que el trámite aduanero se realiza sobre la base de la declaración efectuada por el administrado; y el “despacho en confianza” por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería en gran parte sin verificar (total o parcialmente) la veracidad de lo declarado.

25. Griziotti, Benvenuto, “*Principios de Ciencia de las Finanzas*”, traducido del italiano por Dino Jarach, Depalma, Bs. As., 1949, Cap. IX, § 5, p. 231; Jarach, Dino, “*Curso Superior de Derecho Tributario*”, Liceo Profesional Cima, Bs. As., 1969, Cap. IV, punto 3, ps. 168 y ss., y “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 1996, Parte IV, Cap. 2, p. 265; Torres, Agustín, “*Sistema Tributario*”, en el libro de autoría colectiva “*Manual de Finanzas Públicas*”, AZ Editora, Bs. As., 1977, Cap. IV, § 11, p. 236; García Vizcaíno, Catalina, “*Derecho Tributario*”, Edit. Depalma, 1996, T° I, Cap. II, § 2.2, p. 71; Basaldúa, Ricardo X., “*Tributos al Comercio Exterior*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 2011, Cap. II, acápite IV, p. 27 y autores allí citados.

26. En el derecho tributario clásico hay algunos supuestos de impuestos “reales” u “objetivos”, como es el caso del impuesto inmobiliario, en que se grava a quien dispone del inmueble, pero en este caso el titular del objeto de transacción está perfectamente individualizado en el Registro de la Propiedad, lo que no sucede con los bienes muebles que son el objeto de las transacciones del comercio internacional. En el caso del impuesto a la renta o a las ventas, las características patrimoniales del contribuyente son decisivas, lo que -como vimos- no sucede en materia aduanera.

27. De Araujo Falcao, Amílcar, “*Fato gerador da obrigação tributaria*”, Edições Financeiras, Rio do Janeiro, 1964, § 40; hay traducción al español por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, Bs. As., 1964.

28. El autor ha tenido oportunidad de desarrollar esta característica del sistema aduanero en su trabajo “*Preferencias aduaneras (Parte Primera): Privilegios aduaneros y derecho de retención*”, publicado en la Revista de Estudios Aduaneros N° 20, año 2010, que puede ser consultado en el sector que posee esa revista en el sitio web del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.

g) La detención de la mercadería por la aduana puede prestarse a abusos de la administración o de funcionarios deshonestos que pretendan obtener ventajas ilegales especulando con la necesidad de quienes quieren recobrar su propiedad, lo que da lugar a dos instituciones básicas para los derechos subjetivos de los administrados: la posibilidad de recurrir de la medida con efecto suspensivo; esto es, sin pagar lo que se pretenda y de retirar la mercadería bajo el régimen de garantía que en materia de valor se contempla expresamente en el art. 13 del AVA.

22) La entrega transitoria de la mercadería a la aduana, con la posibilidad de ésta de ejercer derecho de retención sobre ella son elementos que diferencian de manera esencial la “relación jurídica aduanera” de la “relación jurídica tributaria”. El administrado es mucho más vulnerable en la relación jurídica aduanera, pues no sólo debe defender su derecho de propiedad ante exigencias de tributos o restricciones no arancelarias que juzgue mal o indebidamente aplicadas, sino que deberá también defender la propiedad de su mercadería, cuya disponibilidad queda turbada por la aduana que con o sin razón, según el caso, afecta la libertad de comercio y genera costos de oportunidad en el mercado a la que está destinada, eventuales incumplimientos de los contratos con terceros y deterioro u obsolescencia de la mercadería por el mero transcurso del tiempo. Conforme nos dijera el profesor Rohde Ponce, un gerente financiero al hacer su ecuación de costo-beneficio, preferirá pagar la pretensión de la aduana aunque sea injusta con tal de no incurrir en costos muy superiores, lo que implica una presión desigual que pone en duda el respeto que en el mundo civilizado se debe al Estado de derecho.

V-2.- La valoración y el impuesto a la renta: los precios de transferencia

23) A nivel nacional, a la par que el servicio aduanero, advertimos que en el ámbito de las importaciones y las exportaciones, toma intervención un órgano del Estado aparentemente ajeno al comercio internacional, pero que incide directamente en las relaciones de derecho privado anteriores o posteriores a las operaciones de importación y exportación, pudiendo generar costos adicionales que pueden ser suficientes para desviar las corrientes naturales de comercio. Me refiero a las oficinas recaudadoras de la renta pública que recibe diferentes nombres según el país en el cual actúen y que aquí denominamos “autoridad impositiva”. Ésta cobra los impuestos a la renta originados en las ganancias de las operaciones internacionales, pero también cobra otros tributos con ocasión de la importación de las mercaderías con el fin de colocarlas en igualdad de condiciones con las mercaderías nacionales que salen de fábrica (impuestos al consumo). Si bien respecto de este último impuesto la base imponible se suele sustentar en el régimen de valoración aduanera, a los fines del impuesto a la renta rigen otras reglas.

24) El 30/09/1961, los países de mayor desarrollo relativo crearon la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), a la cual los signatarios le dieron la tarea de actuar como foro de discusión y decisión acerca de las mejores medidas tendientes a armonizar las políticas y métodos aplicables a las rentas generadas a los residentes en sus respectivas jurisdicciones como consecuencia de operaciones de comercio exterior²⁹. En el terreno del derecho fiscal persigue la eliminación de la doble imposición de los tributos, participa de la lucha contra el fraude y la evasión fis-

29. La OCDE es una organización internacional de estudios económicos compuesto en la actualidad (2015) por treinta y cuatro Estados correspondientes a países desarrollados. Ella se creó sobre la estructura que poseía la “Organización Europea para la Cooperación Económica” (OECE), que era un organismo inter-gubernamental de carácter europeo encargado de administrar la aplicación de la ayuda proporcionada por Estados Unidos a Europa a través del Plan Marshall en 1948. La OCDE procura sostener los principios democráticos y la economía de mercado, para lo cual emite trabajos consistentes en estudios, análisis, previsiones, estadísticas y recomendaciones de política económica principalmente relacionadas con sus Estados miembros, bajo la divisa “por una economía mundial más fuerte, más sana y más justa. Tiene por misión sostener un crecimiento económico durable, desarrollar el empleo, elevar el nivel de vida, mantener la estabilidad financiera, ayudar a los demás Estados a desarrollar sus economías, contribuir al crecimiento del comercio mundial (www.oecd.org).

cal y de la lucha contra las prácticas fiscales dañosas. Su función es la de un órgano consultor y, por lo tanto, se presenta como carente de poder para emitir normas jurídicas de carácter obligatorio. Sin embargo, emite comentarios o recomendaciones con gran influencia en todos los países del concierto mundial. Así llevó a cabo la uniformidad de convenios para evitar la doble tributación entre los Estados y elaboró las *“Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”* (en adelante **“Directrices”**), que son seguidas aún por los países que no integran dicha organización, como un modo de adherir a reglas predeterminadas con el fin de evitar luchas entre las diversas jurisdicciones fiscales que procuran apoderarse de la mayor parte de la materia imponible generada por las ganancias de los grupos de empresas que realizan operaciones transnacionales entre las compañías que les pertenecen.

25) Constituyendo los impuestos locales un costo para las empresas, la vinculación entre dos o más unidades de negocios ubicadas en distintos países, despierta la sospecha entre las autoridades nacionales de que las transacciones que ellas realicen entre sí, son diseñadas de manera de que la resultante general de los negocios arroje un beneficio global a costa de los ingresos fiscales de los países involucrados. Ese tipo de diseño de las operatorias, conocido como *“planificación fiscal”*, permitiría localizar la máxima rentabilidad en las jurisdicciones en las cuales el peso tributario sea menor³⁰. Dado que la posibilidad de maniobra de localización de esas ganancias suele pasar por la fijación de los precios entre las compañías del grupo, la determinación de un precio aceptable se convierte entre ellas en un tema de la máxima importancia, distorsionándose, así, el concepto clásico de *“precio”*.

26) Los Estados que componen la OCDE poseen economías fuertes cuyos gobiernos exigen una presión tributaria superior a la media, por lo que no es extraño que puedan tener interés en desalentar las operaciones con países o lugares en los cuales exista una menor tributación. Para determinar la existencia de los denominados *“paraísos fiscales”* (*“oasis fiscales”*, *“tax haven”* o *“paradis fiscal”*), la OCDE considera como factores esenciales que: (a) en ese país o lugar los impuestos sean inexistentes o insignificantes; (b) no haya transparencia de las actividades; (c) el país o lugar no posibilite un intercambio de información suficientemente verosímil; y (d) en ese país o lugar no existan actividades sustanciales. El primero es el elemento que determina el análisis de los otros tres³¹. Son lugares adonde se dirigen fondos generados al margen del control impositivo con el fin de encontrar un ambiente de confidencialidad, con falta de control fiscal, que les permita tener bases para lavar dinero con operaciones que luego se puedan hacer pasar como normales y lícitas.

27) Los países de la OCDE tienen regímenes fiscales con mayor presión tributaria relativa y reaccionan contra la localización premeditada de la ganancia en jurisdicciones fiscales menos exigentes, a la vez que aspiran a que la mayor cantidad de los ingresos generados por esas transacciones quede localizada en el ámbito de su jurisdicción fiscal. Ello dio por resultado la elaboración de pautas a tener en cuenta por las jurisdicciones impositivas de los países miembros de la OCDE, que se encuentran en las antes mencionadas Directrices.

28) En las Directrices se reconoce que la mayor parte del comercio mundial es desarrollado por empresas que poseen intereses y establecimientos en más de un país, en los cuales deben cumplir leyes y regulaciones administrativas

30. Lascano, Julio Carlos (*“El valor en aduana de las mercaderías importadas”*, Editorial Buyatti, Bs. As., 2003, n° 4,1 p. 116) expresa que: *“La manipulación de los precios de transferencia entre compañías vinculadas apunta regularmente a modificar la base imponible de los derechos de aduana, derechos antidumping o compensatorios, o de los tributos interiores que gravan la actividad de las compañías afiliadas (por ej. el impuesto a las ganancias), minimizar los efectos de los controles de cambios o reducir los dividendos correspondientes a los socios nacionales de la compañía, redistribuyendo por esta vía los costos y las ganancias de modo que sus ganancias figuren realizadas allí donde los impuestos y controles son más favorables, o donde los dividendos puedan imputarse plenamente al grupo, en lugar de distribuirse entre la compañía y sus socios locales”*.

31. Berthet, Karim, *“L’évolution de la Lutte contre les Paradis Fiscaux”*, Larcier, Bruxelles, 2015, § 37, p. 30.

locales con fuertes exigencias que les generan problemas de rentabilidad. La transferencia de bienes, servicios o propiedad intelectual que se realiza entre diferentes unidades de negocios del mismo grupo social, fuere que tuvieran personalidad jurídica separada de la compañía matriz o no, difícilmente pueden realizarse en el curso de operaciones comerciales normales, es decir, en el curso de transacciones en que los intereses contrapuestos implican un enfrentamiento que dinamiza las fuerzas de la oferta y la demanda. Las relaciones comerciales entre los diferentes unidades de negocios de un grupo multinacional (sea cual fuere la estructura jurídica que ellas adopten) les permite establecer condiciones preferenciales en sus relaciones recíprocas que difieren de las que hubieran existido si fueran independientes. Surge entonces una presunción de que la vinculación destruye la existencia de un “precio” en el sentido ortodoxo de la palabra, porque la retribución de la transferencia está influenciada por la vinculación existente. La contraprestación o “precio” más que a una “venta” es, entonces, atribuida a una simple “transferencia” de bienes, servicios o propiedad intelectual.

29) Nace así la necesidad de ajustar ese “precio de transferencia” para adecuarlo, fuere en la alza o en la baja, al nivel en el cual es razonable que exista entre empresas no vinculadas. Éste se caracteriza como el obtenido en condiciones “*arm’s length*”. El vocablo se inspira en la regla de buena educación –probablemente derivado de costumbres cortesanas –, según la cual se debe brindar a las personas con las cuales uno se relaciona cierto espacio personal, delimitado por una distancia imaginaria que sería aproximadamente la de un brazo extendido, que no debería ser invadida, salvo que se mantuviera con dicha persona una relación íntima o familiar. Metafóricamente se quiere significar el nivel de independencia de intereses entre

compradores y vendedores en una transacción internacional. Se procura que el precio entre compañías vinculadas reflejen, en la mayor medida de lo posible, las condiciones a las cuales se produciría una transacción idéntica o similar, pero entre empresas independientes. De comprobarse que la investigación llevada a cabo no arroja la existencia de esa característica, se permite el ajuste del precio para llevarlo a ese nivel. Por lo tanto, el precio de transferencia en condiciones “*arm’s length*” no es, en realidad, un método de valoración, sino un modelo o patrón al que debe aspirarse mediante la corrección de importes que se presume que no son “reales”³². Téngase en cuenta que los precios entran al escenario cuando la vinculación hace sospechoso al precio pagado o por pagar, por lo que los “precios de transferencia” son métodos alternativos al de una oferta y demanda pura.

30) En lo referente a la diferente misión de la aduana y de la autoridad impositiva, al intervenir ambos en la determinación del valor de la transacción internacional, aunque con objetivos diferentes, se admitió por un lado el disfavor con que las aduanas observaban las importaciones sospechadas de sub-facturación que disminuían la base imponible para el cálculo de los derechos de importación y el beneplácito con que las oficinas impositivas del mismo Gobierno, veían que el menor costo inicial pagadero al exterior daba por resultado un incremento del margen del precio de reventa, posibilitando una mayor captación de materia imponible para el cobro del impuesto a la renta. Esto dio lugar a que a fines del siglo XX y comienzos del XXI, numerosos trabajos se ocuparan del tema³³.

31) Las Directrices de la OCDE contemplan diversos métodos tendientes a ajustar el precio entre empresas vinculadas para adecuarlo al que correspondería si fueran empresas independientes una de otra; este último constituiría el costo de compra de

32. González Bianchi, Pablo (“*El Valor en Aduana - La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC*” Ed. Universidad de Montevideo, 2003, § 49, p. 112) sostiene que el método aplicable a los precios de transferencia es claramente “teórico” y se emparenta con la Definición del Valor de Bruselas.

33. Sin menoscabo de otros importantes trabajos previos, destacamos el de Jovanovich, Juan Martín, “*Customs Valuation and Transfer Pricing: Is It Possible to Harmonize Customs and Taxes Rules?*”, Kluwer Law International, Volume 28 of Series on International Taxation, London, 2002, y del mismo autor, “*Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del art. 1.2.a) del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMC*”, publicado en la Revista de Estudios Aduaneros, N° 17, año 2006, p. 75. Al respecto, quien esto escribe trató ese tema en la revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales de julio de 2001, “*El valor en aduana y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno*”, también publicado en la “Revista de Estudios Aduaneros”, órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N° 15 año 2002, p. 113; González Bianchi, Pablo, “*El Valor en Aduana*”, Editorial Universidad de Montevideo, 2003, T° I, Cap. VI, Secc. III, p. 105 y siguientes.

la empresa vinculada adquirente. Dichos métodos son aplicables tanto a las importaciones como a las exportaciones y pueden ser divididos en dos grandes grupos sin requerirse que se apliquen en un orden correlativo como sucede en el AVA. El primero es el de los “métodos tradicionales basados en las operaciones” que van directamente a la fijación de un precio pactado para el caso. El segundo es el de los “métodos basados en el resultado de las operaciones” que tienen en cuenta las utilidades o resultados de las operaciones llevadas a cabo entre las diferentes ramas del conjunto económico. Asimismo, las directrices no descartan que con el fin de que se adecuen más a la determinación de un precio de libre competencia, las empresas puedan aplicar otros métodos (párrafo 2.9 de las Directrices) o incluso la combinación de más de uno de los métodos contemplados (párrafo 2.11 de las Directrices).

32) Los métodos tradicionales, son principalmente utilizados para la importación y la exportación de mercaderías, ya que no resulta tan efectivo cuando se trata de transacciones de servicios o de derechos de propiedad intelectual. Ellos son: (a) el “método de precios comparables” que es similar a los métodos contemplados en el régimen de valoración en aduana en los arts. 2 y 3 del AVA³⁴; (b) el “método del precio de reventa” que compara el precio con el que se adquiere el bien a una empresa vinculada con el precio obtenido por la reventa de la mercadería a un adquirente independiente, en el mercado del lugar de importación, restándole sus gastos de venta y la utilidad bruta (tomando en consideración los activos

y riesgos asumidos), que es usual entre partes independientes. Es similar al denominado “método sustractivo” o “deductivo”, que contempla el art. 5 del AVA³⁵; y (c) el “método del coste incrementado”, que parte del costo de la mercadería y se le adiciona la utilidad bruta usualmente utilizada entre partes independientes. Este método es similar al denominado “método reconstructivo” que contempla el art. 6 del AVA³⁶.

33) Los métodos basados en el resultado de las operaciones procuran determinar el margen de utilidad que corresponde a cada unidad de negocios interviniente en la cadena de comercialización. Si bien procuran que sea determinada a las mercaderías sujetas a transacción, los cálculos se nutren de fuentes ajenas al valor del objeto vendido, pasando por la situación económica individual de cada unidad de negocios involucrada, asignando los beneficios en función de datos ajenos a las referidas mercaderías. Ello significa que el valor no se determina en relación con la mercadería importada o exportada “en sí misma” como se exige en materia aduanera (ver párrafo 20 y razones expuestas en el párrafo 21), sino sobre la base de elementos ajenos a aquella. No tienen equivalentes en el régimen del valor en aduana. Ellos son: (a) el “método del margen neto operacional”³⁷; y (b) el “método de distribución del resultado”³⁸.

34) Las Directrices expresan que los métodos tradicionales deben preferirse a los métodos de utilidades, pero existen casos en que los métodos tradicionales no pueden ser aplicados como, por ejemplo, cuando no hubiera informa-

34. El precio comparable entre empresas no relacionadas compara los precios por bienes o servicios entre las partes vinculadas con los precios existentes en transacciones entre partes independientes. Se parte de la base del precio pagado o por pagar (incluyendo el importe de las contraprestaciones no expresadas en dinero) en transacciones comerciales respecto de mercaderías idénticas o similares y en circunstancias comerciales comparables (en las mismas fechas o las más cercanas posibles, por cantidades similares y en el mismo nivel comercial) celebradas entre partes independientes.

35. Al igual que sucede en materia aduanera, este método es más fácil de aplicar cuando la reventa se realiza respecto de mercadería que se encuentra en el mismo estado en el que fue adquirida en el exterior, pero resulta de difícil aplicación si la mercadería importada es utilizada como insumo, parte o pieza de la que va a ser objeto de la primera venta.

36. Al igual que en materia aduanera, en operaciones de importación es un método que requiere de la colaboración de la empresa localizada en el exterior, la que debe proporcionar los datos contables necesarios para poder reconstruir el precio a partir del costo. Por ello es más apropiado en operaciones de exportación.

37. El “método del margen neto operacional” analiza el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ej. costes, ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada o una serie de operaciones que resultare adecuado acumular. Las Directrices aclaran que este método toma como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre (“comparables internos”) y cuando no fuera posible proceder de ese modo podrá utilizarse el margen neto de otra empresa similar en operaciones con no vinculadas (“comparables externos”). Ver párrafo 2.58 de las Directrices.

38. El “método de distribución del resultado” identifica el beneficio que en conjunto les resulta a las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan. Éstos se deben distribuir de conformidad a lo que hubiera sucedido entre empresas independientes, tarea en la cual los criterios sugeridos hace perder rigor al sistema. Ver párrafos 2.108 y siguientes de las Directrices.

ción sobre transacciones entre no vinculados; cuando ella no fuera fiable; o cuando el método escogido no pudiera ser aplicado en forma exclusiva. A diferencia del AVA, las Directrices no prevén una jerarquía de métodos para su aplicación. Las administraciones tributarias optan por exigir el que fuere “*más apropiado para el tipo de operaciones de que se trate*” a los fines de determinar el valor “normal” en ese tipo de transacción, lo que genera dudas sobre si el método que al contribuyente le parece “más apropiado” será admitido como tal por el Fisco. Esta incertidumbre procura mitigarse con reglas que proporcionen al administrado la seguridad de que la autoridad impositiva aceptará sus precios de transferencia mediante lo que metafóricamente se denomina un “puerto seguro” (“*safe harbour*”)³⁹.

35) Teniendo en cuenta que, como hemos visto antes (ver párrafos 20 y 21), estamos ante tributos con finalidades, hechos gravados, urgencias, procedimientos y otras características muy diferentes, es natural que los métodos de valoración reconozcan diferencias que arrojen resultados que pueden ser opuestos.

V-3.- La valoración y el régimen de control cambiario.

36) Otro de los organismos del Estado cuya actividad está involucrada con las importaciones y exportaciones es la “autoridad cambiaria” (usualmente llevada cabo por los bancos centrales o autoridades de control bancario), encargada de establecer las regulaciones monetarias y controlar el valor de la moneda y los cambios de ésta. La tarea es mayor aun si debe operar bajo un “régimen de control cambiario” o “control de cambios”, es decir, con un sistema que regula las transacciones de cambio de

la moneda local en divisas o de éstas en moneda local⁴⁰ para las cuales revisten especial relevancia los tipos de condiciones y restricciones impuestas para acceder a esos cambios⁴¹.

37) Cuando se establece el control sobre el giro de divisas o control de cambios, la autoridad cambiaria suele instaurar una diferencia entre el tipo de cambio al cual la autoridad cambiaria compra las divisas y el que aplica para venderlas en la moneda local, generando una “brecha cambiaria” que teóricamente pretende justificarse como una comisión por la intermediación en esa tarea de cambio, pero que en realidad constituye un tributo encubierto tanto para el comprador (importador) como para el vendedor (exportador) de la divisa. Ello genera la tentación: (a) de algunos exportadores de “sub-facturar” los valores de sus operaciones para obtener en el exterior, con la complicidad del vendedor y destinatario de la mercadería, un reembolso del “plus” de valor que giró a ese destino, que en el país de exportación no podría obtener; y (b) de algunos importadores de “sobre-facturar” los valores para adquirir a la autoridad cambiaria las divisas para el pago al exterior a un precio inferior al real. Ese interés desaparece cuando el tipo de cambio aplicable está sujeto a la libre oferta y demanda de la divisa.

38) Los países miembros del FMI se han comprometido a evitar la manipulación del tipo de cambio o el sistema monetario internacional para impedir el ajuste de balanza de pagos u obtener ventajas competitivas desleales frente a otros países miembros (Art. IV, Sección 1, punto iii, de su Convenio Constitutivo), porque el control de cambios, caracterizado por su intervencionismo estatal y un mercado de cambios restrictivo, se considera poco compatible con

39. Uno de esos sistemas es el de los “Acuerdos Previos de Precios” o “Acuerdos de Precios Anticipados” (“APA’s”) mediante los cuales el contribuyente y la autoridad impositiva determinan anticipadamente las operaciones entre las unidades de negocios vinculadas y los criterios apropiados para su análisis; esto es, métodos, comparables y ajustes adecuados para determinar el precio de transferencia en periodos determinados o un rango de valores dentro de los cuales el Fisco se inhibiría de realizar ajustes.

40. Entendemos por “divisas” al conjunto de medios de pago extranjeros: Schoo, Alberto D., “*Régimen jurídico de las obligaciones monetarias internacionales*”, Ed. Guillermo Kraft, Bs. As., 1940, Cap. 7, parágrafo I, p. 825, nota 2264, con cita de Nusbaum, en “*Money in the Law*”; este último sostenía que “*Devisen*” (en alemán) o “*devises*” (en francés) originariamente significaba letras de cambio, y más tarde moneda extranjera, en el más amplio sentido de la palabra.

41. Schoo, Alberto D., obra, página y nota antes citada. Allí, el autor expresa que el “control de cambios” (“*exchange control*” en Inglaterra, “*Devisenbewirtschaftung*” en Alemania o “*régime de devises*” en Francia), no se limita a la regulación de las transacciones de cambios extranjeros, pues incluye también las restricciones a los cambios internacionales en moneda nacional; añadiendo que la expresión “restricciones de transferencias al exterior” es bien gráfica en este sentido.

esos fines. Para contar con pautas uniformes en la confección de las estadísticas que permiten la supervisión de las políticas económicas de los países miembros, el FMI desarrolló a partir de 1948 un Manual de Balanza de Pagos, que hoy se encuentra en su sexta versión (MBP6). Contempla métodos de valoración utilizados por las autoridades cambiarias nacionales para, entre otras cosas, determinar la consistencia de los ingresos y egresos de fondos por importaciones y exportaciones. El párrafo 3.68 del MBP6 contempla el “*precio de mercado*”, que es la suma de dinero que un comprador paga por un bien a un vendedor en una transacción consensual y con fines puramente comerciales, siendo ambas partes independientes entre sí. Ese precio debe diferenciarse de cualquier otro que exprese la generalidad de los precios de una clase de intercambios supuestamente iguales, pues pretende que quede reflejado el precio realmente aplicado a esa determinada transacción. Aclara que el mercado, entonces, puede definirse en un sentido estricto, limitado a una transacción única en su clase efectuada entre partes independientes. Como se advierte es un concepto muy semejante al criterio del VT en el sistema del AVA.

39) Los párrafos 3.71 a 3.77 del MBP6 contemplan casos en los cuales los precios de mercado antes referidos sean observables fuese porque se tratara de precios de transferencia entre empresas vinculadas, convenios con terceros que distorsionan el valor, ausencia de pagos por ser entregas gratuitas o casos en que se presentare un precio distinto del real mediante subfacturaciones o sobrefacturaciones. En estos se deberán hacer ajustes. El MBP6 no es explícito sobre los métodos utilizables a ese fin. Menciona la comparabilidad con bienes iguales o similares (párrafo 3.71), pero reconoce la dificultad de los ajustes descansando en una valoración basada en costos de producción explícitos u otros valores asignados por la empresa (párrafo 3.78).

40) En cuanto a las normas sancionatorias,

éstas suelen padecer de una técnica penal precaria, porque:

a) suelen utilizar normas cuyos tipos infraccionales contienen conceptos jurídicos indeterminados que deben ser completados con reglamentaciones o directamente utilizan leyes penales “en blanco” (“*Blankettstrafgesetze*”) o “abiertas” (“*offene Strafgesetze*”) que determinan la sanción pero no el precepto, el que es completado por la reglamentación o por una simple circular a título de instrucción administrativa⁴², desafiando de tal manera el principio de reserva legal en materia penal (“*nullum crimen sine lege*”);

b) suelen consistir en infracciones “formales”, también denominadas “de simple actividad” o “de mera acción”, sin que sea necesario que se produzca el resultado externo descrito en la norma (que genere una lesión concreta al bien que se pretende tutelar) para hacer aplicable la sanción⁴³; o

c) suelen utilizar normas en las que, ya no el precepto, sino las sanciones se encuentran indeterminadas, atribuyendo un alto nivel de discrecionalidad al funcionario encargado de aplicarlas, contradiciendo el principio de reserva de ley para la aplicación de penas. El incumplimiento de determinadas regulaciones de cambio pueden ser objeto de sanciones que se mueven en un rango amplio entre mínimos y máximos: pueden ser leves (simples multas razonables) o severas (multas gravosas o, incluso penas de prisión y de inhabilitación para operar en cambios) al arbitrio del juzgador, lo cual afecta la seguridad jurídica y el Estado de derecho.

41) En lo que se refiere a este trabajo, nos interesan las operaciones de cambio para adquirir divisas de la autoridad cambiaria con el fin de girarlas al exterior en pago de importaciones, o para vender a la autoridad cambiaria las divisas obtenidas en el exterior por exportaciones al comprador extranjero que deban ser liquidadas en moneda local, especialmente, cuando las investigaciones de dicha autoridad

42. Jiménez de Asúa, Luis, “*La Ley y el Delito*”, Editorial Hermes, México-Buenos Aires, 4ª edición, 1963, §64, p. 95.

43. Es preferible hablar de infracciones o delitos “de peligro” por oposición de los “de lesión”, exigiéndose para los primeros solamente que la acción hubiera puesto en peligro el bien jurídico tutelado aun cuando no lo hubiera efectivamente lesionado pues la acción produjo un curso causal que permitía esperar la lesión del bien tutelado aun cuando ésta no hubiera llegado a concretarse (Jiménez de Asúa, Luis, obra citada, § 147, p. 215).

se refieren a transacciones celebradas entre empresas “vinculadas”, respecto de las cuales se presume que no están realizadas en condiciones propias de un mercado de libre oferta y demanda. Aquí se plantea nuevamente la necesidad de valorar la mercadería con el fin de determinar si el precio pagado o por pagar es admisible o si, por el contrario, se están girando divisas por importes mayores o menores de los que corresponderían. En los casos en que la ley cambiaria data de tiempos en que aun no había una regla de valoración aduanera, es posible que contemple un régimen de valoración propio. No obstante, fuere por la rusticidad de esos métodos, por la inexistencia de tal previsión legal, o por el simple hecho de que quien informa es la aduana sobre la base de su propio sistema de valoración, en muchos casos la autoridad cambiaria tiene en cuenta los valores que le proporciona la aduana o, en algunos casos, la autoridad impositiva.

V-4.- La valoración y las transferencias financieras sospechosas de lavado de activos.

42) Desde otro punto de vista, los giros de fondos por importaciones o exportaciones pueden ser simulados o estar disfrazando transferencias de activos que se encuentran fuera del circuito económico legalizado, obtenidos por ganancias ilícitas provenientes del fraude fiscal, tráfico de drogas prohibidas u otros delitos, o bien destinadas a organizaciones terroristas delictivas. Los tenedores de esos fondos procuran eludir su exposición ante las autoridades impositivas y reinyectarlos en la economía legal enmascarándolos para evitar que se pueda determinar su origen. El organismo encargado de luchar contra el “blanqueo de dinero” o “lavado de activos”, que denominaremos “**órgano de investigación financiera**” se rige por las leyes preventivas y penales que rigen en el orden nacional. A nivel internacional la coordinación de la lucha que llevan a cabo los países contra el lavado de activos y financiación del terrorismo, es llevado a cabo por el “Grupo de Acción Financiera Internacional” (**GAFI**), que es un organismo intergubernamental, creado en

Paris en 1989 por el denominado **Grupo de los siete** (G-7) integrado por Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido. Establece criterios para evitar y combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo y ha urgido a los países miembros a dictar normas penales que persigan este tipo de maniobras. El origen de las sospechas sobre transferencias de dinero basadas en operaciones de comercio exterior sobre-valoradas o sub-valoradas, suelen surgir de datos procedentes de pesquisas de inteligencia relativas a determinados operadores que encuadran dentro de ciertos patrones de riesgo. No obstante, el fundamento de importes girados por exceso o por defecto sobre la base de operaciones reales de comercio exterior, dependen de una investigación de valor, para la cual los datos aportados por la valoración aduanera son tenidos en cuenta.

43) La persecución penal del lavado de dinero, suele realizarse mediante leyes que pueden contemplar como delito el encubrimiento del hecho delictivo ejecutado por otro, colocando en situación comprometida a quienes sabiendo o pudiendo saber el origen de los fondos que se transfieren, ayudan a eludir las investigaciones o a asegurar las utilidades obtenidas con la comisión de esa actividad ilícita, pero también puede ser legislado como delito autónomo. En cualquiera de ambas situaciones, las recomendaciones de la GAFI ponen de resalto la necesidad de controlar a determinadas personas que con su actividad o profesión presten servicios a posibles sospechosos de lavado de los fondos⁴⁴, estableciendo sobre ellos la obligación de informar cualquier operación sospechosa y de recabar información que les permita “conocer a sus clientes” y hallarse en condiciones de denunciar cualquier hecho o situación que salga de lo normal o que pudiera ser un indicio de una maniobra reprochable. La ausencia de denuncia ante hechos que pueden considerarse indicios de posible lavado de dinero puede ser también punible por lo que, en caso de duda, la persona colocada en esas circunstancias preferirá informar una eventual sospecha a no ha-

44. Entre ellos, los bancos y demás entidades financieras, compañías de seguro, agentes de bolsa, explotadores de juegos de azar, comerciantes de antigüedades, filatelia, numismática u obras de arte; empresas aseguradoras, notarios, contadores, abogados y, en lo que al tema que nos ocupa incumbe, los despachantes de aduana y otros operadores tales como los agentes de transporte.

cerlo, incrementándose la posibilidad de iniciar investigaciones sobre bases inconsistentes⁴⁵.

VI.- Las competencias de los organismos encargados de controlar los precios de importación y exportación.

44) Una compraventa internacional genera diversas relaciones jurídicas de derecho privado que se producen en el marco de la transacción comercial⁴⁶, a las cuales se añaden interferencias con organismos de los Estados intervinientes. En este trabajo destacamos la relación que se entabla naturalmente con la aduana y con la autoridad cambiaria en cuanto al valor de la mercadería importada o exportada. Pero hemos visto que tanto la autoridad impositiva como el órgano de investigación financiera también ponen su atención en la valoración. Si bien la mercadería es la misma, el fenómeno de valoración es visto desde puntos de vista diferentes, atribuyéndole diferentes alcances y consecuencias jurídicas, según la interpretación que se hace de normas pertenecientes a distintos cuerpos legales, pudiendo dar lugar a vías de acción dispares entre sí. Cada uno de ellos se rige por leyes que establecen funciones, competencias, facultades, procedimientos de investigación y de prevención diferentes y las controversias que surgen de sus actos se dirimen ante jurisdicciones también diferentes. Algunas de esas actividades desembocan en consecuencias tributarias y en todos los casos puede haber eventuales consecuencias punitivas de diferente orden y magnitud, con procedimientos, tribunales y sistemas recursivos diferentes unos de otros.

45) Frente al mismo hecho el administrado puede encontrarse con apreciaciones que motiven restricciones por consideraciones jurídicas dispares según la función asignada a cada organismo interviniente. Así, ante un mismo precio pagado al exterior por importaciones, un organismo puede sospechar que el precio es artificialmente bajo mientras que otro or-

ganismo del mismo gobierno sospeche que es artificialmente alto, pues los criterios utilizados por uno y otro para determinarlo pueden no ser coincidentes. Puede ser que los mismos protagonistas de un contrato de suministro sobre el mismo tipo de mercadería cambien su precio, por ejemplo incrementándolo y, en la investigación aduanera el importador justifique la procedencia de ese incremento. Ha sucedido que, en esos casos, a continuación, la aduana abra otra investigación por sospechar entonces que el precio anterior era demasiado bajo, reclamando la diferencia de tributos supuestamente dejados de pagar durante el periodo anterior sujeto a revisión y no alcanzado aun por la extinción de la prescripción liberatoria. Esto genera inseguridad jurídica.

VII.- Casos hipotéticos que reflejan diferentes posibles reacciones de distintos organismos de control frente a un mismo hecho.

VII-1.- Introducción al caso

46) Imaginemos un caso hipotético de transacción internacional en el que existieran “ventas sucesivas” en las cuales puede haber o no vinculaciones entre sus agentes. El caso típico es el de la llamadas “triangulaciones”, así llamadas porque tres o más personas residentes en diferentes países, intervienen en ventas sucesivas que se van realizando entre ellas con el consiguiente cambio del valor de transacción entre cada una de ellas a medida que se produce el traspaso de las fronteras, aunque las conclusiones a las que arribaremos no se limitan exclusivamente a los casos de triangulación.

47) Supongamos que hay un vendedor-exportador en un país de procedencia; “P”, que vende la mercadería a un comprador residente en un país intermedio “I” quien, a su vez, la revende a un comprador-importador residente en el país de destino “D”. Para simplificar el ejemplo, individualizamos con las letras “P”, “I” y “D” tanto a

45. Vidal Albarracín, Héctor Guillermo, “*Delitos Aduaneros*”, Mario Viera Editor, 4º ed., 2015.

46. Tales como los contratos referidos a la compraventa internacional, a la actividad bancaria para posibilitar el giro de las divisas (mandato, orden de pago, carta de crédito documentario, letra de cambio, etcétera), al transporte internacional de la mercadería involucrada (conocimiento, carta de porte aéreo o terrestre), etcétera.

la persona que opera como comprador o vendedor como al país en que éste reside. Así:

a) El vendedor “P” vende al comprador “I”, debiendo remitir la mercadería a quien “I” le indique.

b) El comprador “I” compra al vendedor “P” y revende la mercadería a “D”. Como vemos, “I” no es importador ni, por ende, tampoco es exportador de la mercadería.

c) “D” compra de “I”, pero importa la mercadería directamente de “P”.

48) El caso del comprador “I” escapa claramente al punto de vista ortodoxo en el que la figura del comprador se confunde con la del importador, y la figura vendedor se confunde con la del exportador. Aquí “I” no tiene relación alguna ante la aduana de su país, pues no actúa ni como importador ni como exportador de la mercadería. Sin embargo, es un protagonista esencial en las compraventas sucesivas. Es como si endosara la operación de compra a “D” con una diferencia de precio que representa su ganancia. Así, en el circuito del dinero, la venta sucesiva involucra a los tres protagonistas; pero en el circuito de la mercadería, la entrega se produce solamente entre dos de ellos, que son los que se encuentran en los extremos “P” y “D”.

49) Algunas aduanas ubicadas en “P” o en “D” pueden experimentar cierta susceptibilidad frente a ventas sucesivas en la cual hay un país “I” que intermedia entre “P” y “D”, lo que puede convertirse en crítico si el país “I” es un paraíso fiscal, lo que hace presumir que el exportador “P” se auto-compra la mercadería con el ropaje de “I”, para revenderla a “D” a un precio mayor o menor. Las manifestaciones de riqueza, que aparecen ante los ojos de las autoridades del país “P” y del país de “D”, serían diferentes, sin que las autoridades de esos países tengan jurisdicción para investigar lo que sucede en el país “I”. En este último la mercadería nunca aparece y la aduana está ausente; sólo intervendrían las autoridades impositivas y cambiarias supervisando el pago por la compraventa, pero la primera no existirá y la segunda, si existe, puede ser muy poco activa si se tratara de un paraíso fiscal.

50) Tratándose del comercio de mercaderías, suele ser la Aduana la que provee a las demás agencias del gobierno los datos esenciales para las investigaciones relativas a las diferencias de precio en las ventas sucesivas. Ello se debe a que los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que es importada o exportada dependen del régimen aduanero, empezando por los conceptos de importación y exportación. Es el organismo nacional que mayor idoneidad tiene para determinar la naturaleza, especie, calidad, cantidad, estado, origen, procedencia y valor de la mercadería que se entrega o se recibe. Por ende, es quien posee la mayor cantidad de datos para determinar el precio razonable en una compraventa de esa mercadería entre personas independientes. No sólo es quien cuenta con los mayores datos sobre lo que es objeto de la transacción sino que, además, posee información respecto de la transacción en sí misma, pues ante la aduana se debe declarar la existencia de eventual vinculación entre comprador y vendedor, si ella influye en el precio y si hay elementos que pudieran indicar que el precio de factura no es la única contraprestación que el comprador hace en beneficio del vendedor.

51) Por esas razones, para determinar la posible existencia de desajustes en los importes declarados, los demás organismos intervinientes suelen apoyarse en los informes que les brinda el servicio aduanero. Ello no quiere decir que el valor en aduana sea vinculante para dichos organismos. Pero, sin embargo, son datos que no se pueden ignorar y que pueden influir en que éstos decidan iniciar investigaciones en los ámbitos que les incumben. Recordemos que el régimen del valor en aduana (art. VII GATT) tiene como objeto el cálculo de la base imponible de los derechos de aduana “ad valorem”, tanto en importación como también en exportación.

52) Si la autoridad cambiaria hace depender la autorización del giro de fondos de la admisibilidad de los valores declarados, es razonable que descansa en el criterio de la aduana⁴⁷. Lo mismo sucede con la autoridad impositiva sobre posibles maniobras que afecten la recaudación sobre la renta o con la autoridad de investiga-

47. En el caso de Argentina, el servicio aduanero y la autoridad cambiaria (Banco Central de la República Argentina) mantienen una conexión electrónica “on-line”, mediante la cual el primero informa al segundo acerca de los datos que surgen de las declaraciones aduaneras relevantes.

ción financiera sobre una posible circulación transfronteriza encubierta de fondos, pues sería dificultoso tomarle el pulso a la operación si la aduana no interviniera. De lo contrario los demás organismos deberían superponer sus funciones con las de la aduana, lo que afectaría la eficiencia administrativa.

53) Esta finalidad no debería en principio indicar que el valor en aduana determinado por el servicio aduanero al analizar las importaciones o exportaciones deba tener inmediatas consecuencias en las áreas de los otros organismos de control, porque en materia de competencia de los órganos administrativos, las facultades deben ser expresas, so riesgo de alterar no sólo la organización que la Constitución política del país quiso dar al Estado, sino también los derechos y garantías que esa misma Constitución reconoció a los administrados frente al eventual exceso de poder en que pudieran incurrir sus gobernantes, y si el valor en aduana tiene asignada una función precisa, no debería producir otros efectos no contemplados en la ley, salvo que se lo utilice como un simple indicio.

54) La aduana tiene por finalidad primordial ejecutar la política de comercio internacional de su país y para ello utiliza el arancel aduanero, principalmente como herramienta extrafiscal (ver párrafo 21-b); es decir, que tiene por finalidad principal ejecutar la política del país en materia de regulación de su comercio exterior. Así, la aduana supervisa el cumplimiento de los objetivos que las leyes nacionales hubieran establecido en el ámbito de la importación y exportación sobre aspectos que pueden ser múltiples y muy disímiles, tales como defensa nacional, lucha antiterrorista y seguridad interior, lucha contra el tráfico de narcóticos, preservación del medio ambiente, defensa de la propiedad intelectual, etcétera.

55) La función primordial de la aduana no es la de ser órgano recaudador del Estado. Ha-

brá veces que su buen desempeño consistirá en controlar que haya importaciones a un menor precio para asegurar las necesidades del consumo ante el abuso del proveedor local y también la de devolver los tributos que recayeron sobre la mercadería que se exporta. El desarrollo de eficientes sistemas de tributos interiores durante el siglo pasado hace que el peso específico de los derechos aduaneros en el Presupuesto del Estado se haya reducido⁴⁸.

56) Imaginemos diferentes operaciones de importación y exportación que se puedan desarrollar en el curso de ventas sucesivas, como las descritas en el párrafo 47, que son sin duda las que más atraen nuestra atención, pero sin descartar que las sospechas de venta puede también ser directa o que, aun siendo la operación con ventas sucesivas, "I" no se encuentre vinculado con su comprador o su vendedor ni tampoco se halle en un paraíso fiscal. Sobre la base de esas hipótesis apuntamos las siguientes alternativas.

VII-2.- Egreso de fondos por importaciones

VII-2-1.- Egreso en importaciones por un importe mayor del que la autoridad estima que correspondería.

57) Las autoridades del país de importación (país "D" en el caso de ventas sucesivas) advierten que el precio de la mercadería sería excesivo y que el egreso de divisas por importaciones se haría por un importe mayor del que se estima que correspondería. De esa situación podrían surgir las siguientes situaciones:

a) La aduana observará que un precio "*ad valorem*" superior le permitiría cobrar un importe mayor en concepto de derechos de importación, considerándose satisfecha por el cobro de esos tributos.

b) La autoridad cambiaria puede abrigar sospechas relativas a que egresaron fondos hacia el exterior, que no debieran haber egresado

48. Consideramos un error la tendencia manifestada en la década de los noventa de unificar las administraciones tributarias con las administraciones aduaneras pues ello llevó a la utilización de la aduana primordialmente como órgano recaudador, haciendo olvidar no sólo sus funciones específicas sino, lo que es peor, llegándose incluso, en algunos caos, a retener la mercadería como elemento de presión para coleccionar tributos interiores que nada tenían que ver con la mercadería detenida.

y estará tentada de iniciar una investigación para determinar si no nos hallamos ante un caso de “sobrefacturación” que habría permitido al vendedor recibir en el exterior mayor cantidad de divisas que las que correspondería girar, abriéndose entonces una investigación (paralela a la de la aduana) por eventual infracción al régimen penal cambiario.

c) La autoridad impositiva también puede tener sospechas de “sobrefacturación” del vendedor al extranjero con un importador vinculado al vendedor que disminuiría el margen de ganancia interna del importador a los fines del cálculo del impuesto a la renta.

d) El órgano de investigación financiera puede sospechar que hay giros indebidos de fondos a los fines de lavar activos ilícitamente obtenidos, haciendo aparecer los fondos en el exterior como un mero disfraz de legítimo pago por exportaciones efectuadas al país comprador.

VII-2-2.- Egreso en importaciones por un importe menor del que la autoridad estima que correspondería.

58) Las autoridades del país de importación (país “D” en el caso de ventas sucesivas) advierten que el precio de la mercadería sería por un importe menor del que la autoridad estima que correspondería. De esa situación podrían surgir las siguientes situaciones:

a) La aduana contará con un precio “*ad valorem*” menor y si la aduana tuviera elementos para sospechar que hay una declaración menor de la que correspondería, es probable que abra una investigación para determinar si el valor declarado es admisible a los fines del cobro de los tributos.

b) La autoridad cambiaria contará con un ingreso menor del esperado y, por lo tanto, se considerará satisfecha por tener que egresar menor cantidad de divisas de la esperada.

c) La autoridad impositiva se considerará satisfecha porque, al ser menor el pago al exterior, quedará mayor margen de beneficio en las ventas del importador y la restante cadena comercial interna, sujeta a su fiscalización, cobrando mayor cantidad en calidad de impuesto a la renta.

d) El órgano de investigación financiera del país de importación no tendría razones para

sospechar una maniobra de lavado de activos (al menos en su jurisdicción).

e) Los productores de mercadería competitiva de la importada podrán estar tentados de pedir una investigación por la eventual práctica de “dumping” o “subvenciones”.

VII-3.- Ingreso de fondos por exportaciones

VII-3-1.- Ingreso en exportaciones por un importe menor del que la autoridad estima que correspondería.

59) Las autoridades del país de exportación (país “P” en el caso de ventas sucesivas) advierten que el precio de la mercadería en las exportaciones sería por un importe menor del que la autoridad estima que correspondería. De esa situación podrían surgir las siguientes situaciones:

a) La aduana, si hubiera derechos de exportación aplicables y la base de cálculo fuera “*ad valorem*”, podría sospechar que pudo haber existido una “sub-facturación” y abrir una investigación para determinar si el valor declarado es admisible, ajustándolo para más a los fines de un mayor cobro de tributos.

b) La autoridad cambiaria contará con un ingreso menor del esperado y, por lo tanto, podría sospechar que ha habido una “sub-facturación”, abriendo entonces una investigación (paralela a la de la Aduana) por eventual infracción al régimen penal cambiario.

c) La autoridad impositiva puede tener sospechas de “subfacturación” de un exportador vinculado con el destinatario y encontrará que, al ser menor el ingreso desde el exterior, quedaría un menor margen de beneficio del exportador a los fines del impuesto a la renta y estará tentada de abrir una investigación para ajustar el precio de transferencia mediante un incremento de la base del impuesto a la renta.

d) El órgano de investigación financiera del país de exportación no tendría razones para considerar que pudo haber una maniobra de lavado de activos.

VII-3-2.- Ingreso en exportaciones por un importe mayor del que la autoridad estima que correspondería.

60) Las autoridades del país de exportación (país “P” en el caso de ventas sucesivas) advierten que el precio de la mercadería en las

exportaciones sería por un importe mayor del que la autoridad estima que correspondería. De esta situación podrían surgir las siguientes consecuencias:

a) La aduana, si hubiera derechos de exportación aplicables y la base de cálculo fuera “*ad valorem*”, se dará por satisfecha de tener una base imponible mayor a los fines del cobro de los derechos de exportación aplicables⁴⁹, aunque aquellos países en los cuales, con motivo de la exportación se devuelven tributos interiores que gravaron la mercadería en las etapas comerciales previas, y ese cálculo se efectúa por una alícuota “*ad valorem*”, la aduana también podría cuestionar un aparente incremento de la base de cálculo que incidiera en una mayor devolución.

b) La autoridad cambiaría contará con un ingreso mayor del esperado y, por lo tanto, podrá darse por satisfecha.

c) La autoridad impositiva encontrará que, al ser mayor el ingreso desde el exterior, será mayor el posible margen de beneficio del exportador a los fines del impuesto a la renta.

d) El órgano de investigación financiera del país de exportación podría sospechar que de no poder justificarse ese mayor precio, pudo haber existido una maniobra de lavado de activos en el país de destino con complicidad del exportador local.

61) Como dijimos, la alerta temprana en todos estos casos suele originarse en el control que realiza la aduana y suele ser ésta quien en primer término estima que el precio declarado por el importador o exportador es alto o bajo.

Para realizar esa estimación tiene ciertas reglas que son las contempladas en el régimen de valoración aduanera que, si bien tendrá consecuencias en otras áreas, debe estar pensado para facilitar un comercio internacional sobre bases de una valoración equitativa y neutral para brindar un marco de uniformidad y certidumbre al importador o exportador, con criterios sencillos de aplicar, como lo expresa el Preámbulo del AVA. Sin embargo, esas pautas no siempre son compartidas por las diferentes autoridades intervinientes porque, además de tener objetivos e intereses diferentes, utilizan métodos de valoración distintos. Ante esta situación cabe preguntarnos si no debería haber un sólo y único concepto del valor y un sólo método para determinarlo, a fin de que el importador o el exportador pueda realizar sus operaciones sin la amenaza de cuestionamientos futuros.

VIII.- Qué es el “valor”, que es la “valoración” y que es el “precio”.

62) Mario Alsina⁵⁰ sostenía que el verdadero valor de una mercadería sólo lo podían saber Dios, el comprador y el vendedor. Ponía de resalto así la casi imposibilidad para la aduana de penetrar en los entresijos de la negociación de un contrato de compraventa que desembocaba en su resultante económica directa, que era el precio. Este razonamiento es aplicable a cualquier tipo de valoración, fuera aduanera de importación o de exportación, como de cualquiera de los demás organismos antes mencionados o

49. No obstante, algunas aduanas tienen delegada por la ley funciones de control del valor para evitar que a través de las declaraciones aduaneras se pudiera dar la posibilidad de que, de pasar inadvertida la inexactitud, se pudieran ingresar o egresar fondos por importes distintos de los que hubieran correspondido. En ese caso la aduana nunca estará conforme con el valor declarado en importación, porque si es poco se quejará de que tiene una menor base imponible y si es alto estaría egresando mayor cantidad de fondos de los que pudiera haber correspondido. Tampoco estará conforme con la exportación porque si es poco se quejará de que tiene una menor base imponible y si es alto estaría ingresando menor importe del que pudiera haber correspondido. Estará “*dando palos porque bogas y palos porque no bogas*”.

50. Mario A. Alsina (1942-2012) fue asesor legal de la Aduana argentina, funcionario del Ministerio de Hacienda, experto en valoración aduanera, miembro de la Comisión Redactora del Código Aduanero Argentino hoy vigente, delegado argentino ante el Comité Técnico del Valor de Bruselas, intervino en las discusiones relativas a la redacción del Acuerdo del Valor en Aduana aprobado en la Ronda Tokio del GATT en 1979 y fue Presidente del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.

aun para un juez que debe dirimir una controversia entre partes. Permítasenos algunas reflexiones sobre este tema de la valoración de un objeto⁵¹.

63) La valoración que hacemos de un objeto parte de las impresiones subjetivas que éste nos produce. Esas impresiones surgen de nuestro yo y las proyectamos en el objeto observado, objetivando nuestra estimación en él. El valor no pertenece al objeto, sino que es una cualidad que nosotros atribuimos a ese objeto. El concepto de “valor” que solemos utilizar para referirnos a la base imponible de un tributo, se basa en criterios de utilidad. Es la medida, ponderada en dinero o en otro objeto mensurable económicamente, del grado de utilidad que una persona considera que le puede representar dicha mercancía en ciertas circunstancias⁵². Esto nos conduce a una primera conclusión: **“la valoración que hacemos de un objeto es subjetiva (en cuanto juicio de valor), no emana del objeto valorado sino del sujeto que la valora”**.

64) En un clásico contrato bilateral de cambio, una de las partes puede estimar o valorar una mercadería de modo distinto al que lo hace la otra. Ello depende de la utilidad que el objeto le presta al vendedor y la que estima el comprador que le prestará a él; de la conveniencia para el primero de mantenerla en su poder o de la urgencia en tenerla para el segundo; de la facilidad o dificultad que pudiera tener para el comprador el adquirir una idéntica o similar de otro vendedor y del menor o mayor costo que ello implicaría; de la finalidad que esa mercadería desempeñará en el plan de actividades de la empresa adquirente en un momento específico y de la función que está destinada a cumplir en el plan del enajenante para ese mismo momento; de la oportunidad que puede perder cualquiera de ellos por no poseerla en cierto tiempo (de acuerdo a la visión de escasez o

abundancia del producto en el futuro) y de su consecuente variación de precio a futuro; de la disponibilidad financiera del comprador en ese momento; de los costos del acondicionamiento, transporte y almacenamiento que la venta implica y, en fin, de la existencia o inexistencia de urgencia financiera en el vendedor y del deseo de tenerla o, incluso, de las fantasías que en la mente del comprador se generan con la idea de su futura posesión o las del vendedor imaginando el destino que dará al dinero que obtendrá con su venta. La lista de posibles motivaciones la podemos extender al infinito imaginando razones que pudieron haber tenido uno u otro de los operadores, haciendo de cada una de ellas una situación única e incomparable. Esto nos conduce a una segunda conclusión, que es corolario de la primera: **“puede haber una valoración del objeto por el adquirente que sea diferente de la que hace el enajenante, pese a tratarse de la misma mercadería en un mismo momento”**.

65) Como vimos, las motivaciones psicológicas que actúan en cada operador se activan por la utilidad que cada uno de ellos encuentra en el objeto. Dicha utilidad, unida a la abundancia o escasez del objeto, juegan su papel en las llamadas fuerzas de la oferta y de la demanda. En el escenario de la negociación se produce el choque de estas expectativas, que culmina con un acuerdo reflejado en un “precio” pactado en determinadas condiciones de pago y entrega de la cosa. Las subjetividades de cada valoración individual desembocan en la intersubjetividad de una tercera. A través del acuerdo y dentro del marco de la negociación, hay una suerte de “objetividad relativa” de la valoración, pues alcanza sólo a quienes efectuaron la transacción⁵³, y que pasa a exteriorizarse sobre bases estrictamente económicas, traduciéndose en un “precio” válido para esa transacción singular. El “precio” es, así, la valoración que se hace de un objeto, medida en di-

51. En los párrafos que siguen nos guiamos por razonamientos que hemos adelantado ya en nuestro trabajo: “Las reglas de valoración aduanera de las mercaderías y las facultades del servicio aduanero para su determinación”, publicado en la Revista Jurisprudencia Argentina, Bs. As., fascículo N° 11- 2014-I, 12/03/14, p. 21, especialmente en los párrafos 17 a 25 y que se publica como nota a fallo en esta misma revista.

52. Etienne Bonnot de Condillac (1715-1780) en su libro “Le commerce et le Gouvernement considérés relativement l’un a l’autre”, afirmó el carácter subjetivo del valor de las mercancías expresando que si bien la utilidad es su fundamento, ésta es una concepción del espíritu y no una cualidad intrínseca de la cosa (Gonnard, René, “Histoire des doctrines économiques”, Librairie Valois, Paris, 1930, Cap. V, p. 254).

53. Esta “intersubjetividad” no llega a ser “objetividad” en sentido pleno.

nero, constituyendo uno de los elementos esenciales del contrato⁵⁴. La distinción entre “precio” y “valor en aduana” tiene especial relevancia a los fines de la infracción de “declaración aduanera inexacta”⁵⁵. De esto surge una tercera conclusión: **“la valoración inter-subjetiva, traducida en el ‘precio’ pactado en la transacción, resulta de los condicionamientos de las partes en ese caso concreto, constituyendo una valoración real para ellas”**. Este es el principio en que se basa la denominada “*noción positiva*” del valor en aduana que el AVA recoge en su art. 1, como VT “valor de transacción”.

66) No obstante, las circunstancias vitales que actuaron para determinar el precio en esa negociación pueden no ser las mismas en una negociación sobre el mismo tipo de mercadería y en un tiempo cercano pero entre operadores distintos o, incluso, entre los mismos operadores en otras condiciones. Recordemos el caso del sediento en su travesía por el desierto. Estará dispuesto a dar su fortuna por el primer vaso de agua, pero los siguientes valdrán menos, hasta que el quinto carecerá de valor. En una relación de compraventa entre las mismas personas, y en cuestión de segundos, un mismo objeto puede tener variaciones impresionantes de precio en razón de los súbitos cambios subjetivos de situación en que se encuentre cada una de las personas involucradas. Se desvanece así, la idea de que la inter-subjetividad de la valoración de un bien (resultante de la negociación que los operadores protagonizaron en un caso individual), se convierta en un precio objetivo. De esto obtenemos una cuarta conclusión: **“una mercadería similar puede ser objeto, en la misma época y lugar, de precios diferentes entre distintos contratantes, o**

aun entre los mismos compradores y vendedores, siendo todos ellos igualmente válidos como base de valoración en las correspondientes operaciones en que se manifiestan”.

67) Pero si bien hay elementos más o menos comunes que inciden en la creación de una valoración inter-subjetiva entre quienes puján por un interés propio, también hay sujetos ajenos a esa negociación que, de manera refleja, padecen ciertas consecuencias derivadas de la referida relación jurídica; entre ellas, las que derivan de la asignación de un precio que puede no coincidir con el juicio de valor que a ellos les merece ese mismo objeto. Estos sujetos, que son terceros en la relación jurídica generada en la transacción, considerarán el precio basándose en intereses distintos a los de quienes protagonizaron su fijación en la relación jurídica de cambio. Son sujetos que no se encuentran condicionados por las circunstancias que influyeron en forma determinante en la voluntad de quienes dieron vida a la transacción. Son “terceros” en la bilateralidad de la transacción; tanto en la negociación como en la celebración del contrato que da sustento a la exportación o importación. No son protagonistas del proceso de formación del precio; son meros espectadores del resultado. Entre ellos se cuentan los analistas económicos, que procurarán determinar la evolución de los valores de la mercaderías en razón de las circunstancias cambiantes en el juego de la oferta y demanda general de un tipo de producto, con independencia de los casos particulares que hayan sido tenidos en cuenta para marcar la tendencia⁵⁶; los acreedores, que

54. Bacigalupo, María Laura, “Noción teórica y noción positiva para la valoración aduanera. Particularidades de la noción prevista por el Código Aduanero argentino en relación con el valor de exportación”, en la obra colectiva “Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los 30 años del Código Aduanero”, Ed. Lexis Nexis, 2011, p. 310, nota 11, con cita de John Stuart Mill. Sobre la teoría económica del valor y su relación con la teoría del derecho aduanero, ver Rhode Ponce, Andrés, “Derecho Aduanero Mexicano”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, T° II, Cap. IV, p. 281.

55. Sarli, Jorge C., “Inadmisibilidad del valor de exportación y su relación con la declaración inexacta de valor”, en la obra colectiva “Estudios de Derecho en homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”, Editorial Lexis Nexis, 2007, ps. 376 a 378. Al efectuar un análisis de la llamada declaración inexacta de valor, este autor expresa que cuando el importador o exportador solicita una destinación aduanera, no declara el valor de la mercadería, sino el “precio” de la operación y los demás elementos necesarios para que la aduana pueda valorarla. El “valor” recién se obtendrá a partir del “precio”, pues de lo contrario “sería como entender que la norma exigiera declarar ‘esos valores’ para permitir la correcta determinación ‘de esos valores’ (declarar la valoración para permitir la correcta valoración)” concluyendo que, mientras el precio “es declarado” por el importador o exportador, la base imponible “es determinada” por el servicio aduanero.

56. Ver el párrafo 23 y su nota 11. Mill, John Stuart, “Principios de Economía Política. Con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social”, traducción española de Teodoro Ortiz, “Fondo de Cultura Económica, México, Cap. XV, p. 566). Refiriéndose a los economistas de la época, este autor expresaba “Pero lo que los economistas políticos buscan no es una medida del valor de las cosas al mismo tiempo y en el mismo lugar, sino una medida del valor de la misma cosa en diferentes épocas y en diferentes lugares: algo por comparación con lo cual pueda saberse si una cosa determinada vale más o menos ahora que hace un siglo o en este país que en América o China”.

buscarán determinar que el precio obtenido en la transacción no disminuya la solvencia del adquirente o del enajenante que es su deudor; o el Estado, que procurará determinar un valor de la mercadería que es objeto de la transacción que le sirva de base para el cobro de los tributos o de la cantidad de divisas que deben ingresar o egresar.

68) Aun cuando estos terceros no son “parte” en el contrato, se hallan facultados por la ley para articular pretensiones que derivan del mismo. Ello puede surgir por considerar que los precios exteriorizados en los contratos celebrados estén sospechados de simulación que pueden dar lugar a cuestionamientos por parte de los acreedores. Tratándose de órganos públicos con funciones recaudatorias, su interés se centrará en la incidencia que la ecuación económica del contrato tendrá en los tributos. Si se tratara de derechos específicos, el precio arribado en la transacción carecerá de relevancia en el importe del derecho aduanero, pero si se tratara de derechos de aduana “ad valorem”, el tributo (sobre todo si éste es elevado) puede llegar a tener una importante influencia en la negociación del precio. De esto se desprende una quinta conclusión: ***“hay terceros, ajenos a las consideraciones tenidas en cuenta en la negociación, que ante indicios o sospechas de ausencia de sinceridad en la transacción, pueden estar interesados en desconocer el precio concertado y asignar a la mercadería un valor económico que prescinda de las particularidades y subjetividades del caso”***.

69) Estos terceros, entre los cuales se encuentran los funcionarios del servicio aduanero, la autoridad impositiva, la autoridad cambiaria o el órgano de investigación financiera, tienen posiciones vitales distintas de quienes “formaron” los precios en cada caso individual. Para ellos la valoración, en el sentido de estimación subjetiva de la cosa, es otra. Lo vemos claro en la creación de las curvas de la oferta y la demanda. Éstas no tienen en cuenta las particularidades de “el caso”, sino que buscan la resultante económica del “mercado”, caracterizado por “numerosos casos” de cuyo promedio

obtienen “la tendencia”. Se brinda así un concepto de valor económico distinto del generado en un caso real de carácter singular. Es otro valor. Es un valor “teórico”, creado sobre la base de un promedio de precios reales, que tiene en cuenta una situación ideal, que supone sujetos orientados solamente por razones de utilidad económica y que, si bien puede ser cercano al que resulte en un caso individual, casi nunca será idéntico a él. Es una valoración que padece de una inevitable imprecisión⁵⁷. De esto se desprende una sexta conclusión: ***“el llamado ‘valor de mercado’ de una mercadería, es una idealización del valor económico que no surge de una operación particular, sino de tomar en cuenta precios obtenidos en múltiples operaciones individuales, correspondientes a mercaderías similares y en ciertas condiciones ideales de contratación, lo que lleva a una noción “teórica” del valor, que no suele coincidir con el obtenido en una transacción individual, exteriorizado en el precio pactado”***. Este es el principio en que se basa la noción “teórica” del valor en aduana, al cual apuntan los métodos contemplados en los arts. 2 a 7 del AVA.

70) Entre las causales de falta de sinceridad en la transacción que justifica el desconocimiento del precio como base de valoración de estos terceros, se incluye el caso de las transferencias de mercaderías realizadas entre empresas “vinculadas”; esto es, aquellas que poseen una relación estructural de comunidad de negocios que buscan el máximo beneficio, aun cuando éste se localice en una unidad de negocios ajena a quienes lo producen. Esta transferencia de beneficios se refleja en la distorsión de los precios que debieran surgir normalmente por el mecanismo de formación del precio a través de la oferta y la demanda entre personas independientes. Esta es la razón por la cual desde el punto de vista aduanero, el AVA excluye en principio a las transacciones celebradas entre empresas vinculadas del método de valoración basado en la noción positiva y lleva que se busque una valoración objetiva basada en una “noción teórica” que en materia aduanera surge de

57. Mill, John Stuart, obra citada, Cap. XV, p. 567. Allí el autor expresa que “El primer obstáculo proviene de la inevitable imprecisión de la idea de valor general en cambio: valor en relación no con una mercancía cualquiera, sino con mercancías en general”.

los métodos contemplados en los arts. 2 a 7 del AVA. En materia de tributación interna es diferente. La ganancia obtenida en una operación entre sujetos independientes uno del otro no se discute ni es objeto de ajustes como sucede con el art. 8 del AVA. Sólo será necesario efectuar comparaciones en el caso de que hubiera vinculación y se pensara que ésta distorsiona el precio “*arm’s lenght*”.

71) Pese a que se descarte el precio como base de valoración desconfiando de su sinceridad o genuinidad y con el fin de evitar una exaltada reacción del Estado, la ley establece reglas de valoración que restringen las facultades discriminatorias de la administración en la fijación de la base imponible. Por lo tanto, el desconocimiento del precio obtenido en el marco del contrato y, por ende, el alejamiento del valor “positivo” debe tener ciertos límites de “objetividad” y “neutralidad”. Un valor “objetivo” podría estar basado en una inter-subjetividad compartida por todos⁵⁸. En la medida en que querramos tomar distancia de la subjetividad de los protagonistas de la transacción bajo análisis, deberemos aplicarnos a una tarea intelectual, lejana a la percepción intuitiva de quienes estimaron la cosa; entraremos así en el terreno de una “valoración” pensada, en la que los protagonistas de la transacción serán puestos a un costado para consultar otras personas y datos que, en condiciones ideales, tomen distancia de las posibles motivaciones que tuvieron aquellos.

72) La tarea de valorar se desentiende así, de las verdaderas causas que originaron el precio, sustentándose en un arquetipo de persona; un sujeto ideal o idealizado, que se mueve por motivaciones de exclusiva utilidad económica, solamente condicionada por la oferta y

la demanda, que es modulada según el grado de escasez o abundancia de la mercadería en el mercado y con independencia de las demás circunstancias particulares; entre ellas, las de su verdadera y concreta situación económico-financiera⁵⁹. De ellos surge una séptima conclusión: “*la idea de una valoración objetiva, basada en un patrón ideal de transacción, tiene una entidad diferente a la realizada por los protagonistas de la transacción real que dio origen al ‘precio’ que se investiga. Al no tomar en cuenta los condicionamientos de quienes protagonizaron el negocio, el valor será distinto y por lo tanto en materia aduanera no habrá, en realidad ajustes o recomposiciones de valor; simplemente habrá ‘otro’ valor*”.

73) A través de la lectura de los párrafos precedentes hemos visto que la palabra “valor”, es empleada aquí como estimación económica de un objeto en el marco de una transacción internacional y que la valoración será distinta según la posición asumida por cada uno de los sujetos que toman contacto con dicha situación jurídica. Podemos resumir lo expuesto diciendo que podemos determinar tres diferentes niveles de concepción del “valor”:

a) en un primer nivel nos encontramos con una valoración “*subjetiva*” que la mercadería posee para quien la valora individualmente (ver el precedente párrafo 63).

b) en un segundo nivel nos encontramos con una valoración “*intersubjetiva*” limitada a las partes de una transacción que determina el “precio” de la mercadería en ella involucrada (ver el precedente párrafo 65).

c) en un tercer nivel nos encontramos con una valoración pretendidamente “*objetiva*”, establecida sobre la base de un patrón ideal de transacción (ver el precedente párrafo 69).

58. Carlos Cossio, siguiendo el pensamiento de Husserl, sostiene que lo objetivo “*es lo intersubjetivo trascendental*”, entendiendo por “trascendental” lo que existe en sí y por sí, independientemente de mí, para lo que es necesario que el sujeto se coloque a sí mismo y a su pensamiento como objeto. Expresa que “*lo objetivo se funda en el hecho gnoseológico de que, el punto de vista desde el cual se contempla algo, está constituido por la posibilidad de que eso, que es así para mí, sea también así para todos los demás; es el punto de vista lo que tiene que estar constituido con la posibilidad de que no sólo yo, sino el prójimo y todos los prójimos puedan ver eso mismo que veo yo*” (Cossio, Carlos, “El derecho en el derecho judicial”, Editorial Kraft, Bs. As., 1945, Cap. IV, § 1, p. 155).

59. Los protagonistas de la transacción pueden verse expuestos a rendir cuenta a las autoridades de las razones por las cuales sus precios se han separado del valor “objetivo” al que arriban estas últimas. En tal caso vale recordar la frase de Bertrand Russell, quien sostenía que “*lo que debemos desear es meramente lo que otra persona quiere que deseemos*” (“*what we ought to desire is merely what someone else wishes us to desire*”), citado por Frondizi, Risieri, “¿*Qué son los valores?*”, Breviarios del Fondo de Cultura Económica, México-Bs. As., 1958, Cap. V, p. 112).

74) El supuesto de una valoración subjetiva (primer nivel) no es el caso de valoraciones en transacciones en las que intervienen dos o más sujetos, por lo que no es un dato útil a los fines de lo que se analiza en este trabajo. El supuesto de una valoración inter-subjetiva (segundo nivel) es asumido como posible por la valoración aduanera, pues, salvo que el precio estuviera influido por la vinculación o hubiera otras razones para considerarlo inadmisibles, tal como lo indica el AVA, el VT (que parte de una decisión inter-subjetiva adecuada a las circunstancias que rodean al comprador y al vendedor) es el que debe ser mayormente aplicado. En los métodos previstos en las Directrices de la OCDE para los “precios de transferencia”, se parte de una vinculación que puede influir en los precios por lo que en principio desplaza al VT y se adoptan los métodos que el AVA considera alternativos buscando una valoración “objetiva” o “teórica”, para la cual el precio “*arm's length*” se convierte en un patrón ideal de transacción que debe ser descubierto a partir de la noción de lo que sería un precio en condiciones que no existen en la realidad. El valor del tercer nivel no es entonces más acertado que el del segundo nivel, es distinto y por lo tanto, salvo que el precio pagado o por pagar fuera escandaloso, no podría castigarse a alguien por declarar lo que, en buena fe, él considerara adecuado a las circunstancias de la compraventa.

IX.- La fragmentación de las fuentes jurídicas del derecho internacional.

75) Como hemos visto en los ejemplos que hemos descrito en los precedentes párrafos 57 a 60, organismos especializados de un mismo Gobierno con competencias y por ende, intereses y objetivos diferentes, confluyen para analizar la declaración efectuada por un particular tendiente a obtener de las autoridades pertinentes las autorizaciones necesarias para concretar un negocio internacional. A algunas les pueden parecer aceptables y a otras no según las circunstancias y, en otros casos, lo que parecía bien a unas les parecerán sospechosas o directamente incorrectas y viceversa. Como hemos

visto en esos ejemplos, dependiendo de la suspicacia y susceptibilidad del funcionario que le toque intervenir en el caso, así como también de las circunstancias y eventual gravedad de la conducta detectada, el particular puede hallarse expuesto a investigaciones, con consiguientes costos por demoras, trámites, eventuales multas contractuales con su comprador o vendedor del exterior (según el caso) y otros inconvenientes, entre los cuales no cabe descartar la inevitable mortificación que, en caso de tratarse de una sospecha infundada, provoca incertidumbre e inseguridad jurídica. Estos son efectos que no parecen ser compatibles con la simplicidad, sencillez, equidad, neutralidad y facilitación que los organismos internacionales pretenden imponer en las operaciones de comercio internacional.

76) Nadie niega que los controles pueden ser justificados, pero tampoco se puede negar que sostener que lo que vale 10 para una parte del Estado, valga 8 para otra, o 12 para una tercera, sea deseable dentro de un mismo ordenamiento jurídico. Se puede sostener que se trata de bienes jurídicos diferentes pero sin duda hay incoherencia en el ordenamiento que permite que esto suceda. Pero esta desconexión de objetivos entre los organismos nacionales no es ajena a la ejecución que les piden los organismos internacionales, a los cuales los países miembros están obligados por tratados internacionales. En el año 2002 durante su 54° período de sesiones, la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas (“CDI”) decidió conformar un grupo de estudio para analizar el tema de la “fragmentación del derecho internacional”, con especial referencia a las dificultades derivadas de su diversificación y expansión. En el año 2006 la Asamblea General de la ONU presentó el informe final del Grupo de Estudios de la CDI en el cual, en lo que a este trabajo concierne, se expresó que uno de los aspectos de la globalización había sido el surgimiento de reglas de cooperación sobre especialidades que las leyes nacionales eran incapaces de resolver por tener efectos a través de las fronteras. Los trabajos de los diferentes organismos de cooperación intergubernamental dieron lugar a la aparición de reglas

para sectores específicos que no guardaban una clara relación unos con otros (conf. párrafo 483 del referido informe), dando lugar a la llamada fragmentación del derecho internacional.

77) Desde un punto de vista institucional, la fragmentación se produce cuando se crean organismos que, por su jurisdicción y competencia, pueden disentir al aplicar e interpretar las normas y regímenes que ellos promueven⁶⁰. La ausencia en el derecho internacional (salvo contadas excepciones), de una clara jerarquía de normas, hizo que surgieran marcos (“*frameworks*”) especializados, de normas y regímenes que podían entrar en conflicto entre sí. Siendo el derecho internacional un derecho de “coordinación”, carente de instituciones centralizadas que aseguren la homogeneidad de los distintos subsistemas o regímenes, ello posibilita una suerte de competencia entre regímenes materiales⁶¹.

78) La CDI ha reconocido que la fragmentación implica cierta incoherencia del derecho internacional y que ello atenta contra la previsibilidad del derecho y la seguridad jurídica⁶² y si bien consideró que los principios de la Convención sobre el Derecho de los Tratados de Viena de 1969, podían poner algún orden en relación con la aplicación de ciertos principios y eventual derogación expresa o implícita de algunas cláusulas de un tratado multilateral⁶³, no llegó a solucionar problemas como el que aquí se reflejan, a lo que no es ajeno el hecho de que se sustentó en una concepción del derecho internacional en la que los únicos sujetos involucrados en el derecho internacional son los Estados y no los individuos sometidos a sus normas. No es de extrañar, entonces que

el problema que se refleja en este trabajo, no haya sido tratado, quizás por considerar que puede ser resuelto a través de las leyes nacionales quienes podrían establecer un arbitraje respecto de los bienes jurídicos involucrados. Pero ello no es así.

79) Los organismos internacionales especializados son inspiradores de muchas medidas aplicadas hoy en día en el sistema de comercio internacional que han nacido a raíz de tratados internacionales que procuran proteger valores o bienes jurídicos que determinan sus respectivas esferas de intereses. En cumplimiento de esas misiones procuran la imposición global de reglas de conducta. Careciendo de poder para imponer normas imperativas, establecen pautas, directrices, recomendaciones, opiniones, consejos o avisos que, son el medio moderno de crear el llamado “derecho blando” (ver el párrafo 14 de este trabajo). Son mecanismos que contribuyen a la imposición de nuevos valores en las instituciones existentes de una manera aparentemente inofensiva, pues no se instrumentan a través de normas cuya eficacia reside en la amenaza de sanción en caso de no ser acatadas. Esta nueva fuente de normas debe analizarse, desde el punto de vista de la sociología del derecho, como un cambio de los valores mediante la incentivación de la práctica y aceptación social; así las pautas se convierten en principios y terminan generando “valores jurídicos” o “bienes jurídicos” protegibles, incluso desde un punto de vista sancionatorio, pues lo que cambia es el modo de sancionar el incumplimiento de lo propuesto⁶⁴.

80) Algunos tratados establecen que los organismos por ellos creados tienen facultades

60. Czar de Zalduendo, Susana, “*El sistema jurídico internacional y sus tensiones: fragmentación y vocación universal*”, Revista “Punto@Europa” de la Universidad de Bologna, Representación en Bs. As., Año V, N° 2 (nueva serie) Junio de 2007, p. 9.

61. Remiro Brótons, Antonio, “*Derecho Internacional*”, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007, § 18, p. 81. Ver también la entrevista que se le realizó sobre este tema en ps. 24 a 27 de la revista indicada en la nota anterior.

62. Esta preocupación se advierte también en el Acta Final de la Ronda Uruguay que creó la OMC, oportunidad en la cual se emitió una “Declaración tendiente al logro de una mayor coherencia en la formulación de la política económica a escala mundial”, en la cual se expresó que debía promoverse y desarrollarse la cooperación de la OMC con de los organismos internacionales “... evitando imponer a los gobiernos condiciones cruzadas o adicionales”.

63. Ver entrevista al autor de este trabajo en ps. 19 a 21 de la revista indicada en la nota 60 en relación con el tema referido.

64. Lasserre, Valérie (obra citada, § 109, p.182) expresa que hay una suerte de presión ejercida por la convergencia de las recomendaciones sobre la opinión pública nacional, por la obligación de los Estados de conformarse a ellas en razón de las evaluaciones periódicas a que son sometidos por los organismos internacionales, por el deber de cooperación moral que obligan a poner en práctica las líneas directrices o, incluso por las ayudas financieras procedentes de fondos condicionados al cumplimiento de los objetivos propuestos concluyendo que, en realidad, la sanción está efectivamente presente aunque bien disimulada detrás del “biombo” de la concertación política, preguntándose finalmente si esto no es una sanción jurídica sin decirlo.

para establecer recomendaciones que los países miembros se comprometen a asumir, a cuyo fin se establecen plazos para que informen sobre los avances realizados con ese fin. El incumplimiento de estos deberes formales van seguidos de manifestaciones de desaprobación del organismo internacional, que actúan como incentivo para que sean adoptados en el ordenamiento jurídico nacional a través de normas obligatorias. Estos factores pueden prevalecer incluso sobre las ideas y valores de sectores mayoritarios representados en los parlamentos de los Estados Miembros de esas organizaciones. En la medida en que hay tratados sectoriales que se celebran de una manera paralela tocando diferentes instituciones sociales, se corre el serio riesgo de que la proliferación de directrices, recomendaciones y consejos concluyan siendo receptados en normas no coincidentes en cuanto a los valores sociales que cada uno de los países pretende preservar en su esfera interna. Se corre el riesgo así, de que la aceptación automática de este derecho blando, posibilite inseguridad e imprevisibilidad jurídicas.

X.- Los conceptos jurídicos indeterminados y la discrecionalidad interpretativa

81) Todo organismo tiende a autoafirmarse justificando su existencia con la obtención del mayor poder posible, y no hay manifestación más notoria del poder que la de legislar, es decir, la de dictar reglas que los demás están obligados a acatar. John Stuart Mill nos advertía en 1859 sobre la tendencia del ser humano a obligar a los demás a obrar según el gusto pro-

prio o el del grupo al cual pertenece, sin que él confiese que el regulador de su juicio es su propio gusto o interés, que actúa enmascarado tras la invocación de ciertos principios no sinceros. Señalaba, además, la peligrosa y creciente tendencia a extender los poderes de la sociedad sobre el individuo, ejerciendo presión sobre la opinión pública y coartando la libertad a través de la legislación, profetizando que este mal, lejos de retroceder se hará más y más formidable cada día⁶⁵.

82) Los acuerdos como el AVA, así como las directrices y recomendaciones de los demás organismos internacionales referidos anteriormente, no suelen poseer un lenguaje preciso. Para abarcar en un concepto la mayor cantidad de casos singulares, el presupuesto de hecho de las normas de valoración utiliza vocablos indeterminados, obligando a quien debe aplicarlos a realizar una tarea de interpretación para determinar su significado. En el AVA proliferan los términos jurídicos indeterminados⁶⁶, cuyo exacto sentido dependerá de las motivaciones que inspiren al funcionario encargado de realizar esa interpretación, corriéndose el riesgo de que encuentre elementos que generen sospechas donde no las hay o considerar consumadas infracciones ante declaraciones que no le satisfagan. Muchos de estos términos indeterminados se procuraron precisar a través de la interpretación que al efecto realiza el Comité Técnico de Valoración mediante Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios y Estudio de casos pese a que, a diferencia de lo que ocurre con el AVA, ellos no poseen categoría de norma internacional⁶⁷.

65. Mill, John Stuart, *"Sobre la libertad"*, traducción del inglés (*"On Liberty"*) por Natalia Rodríguez Salmones, Bs. As., Editorial Alianza, 2000, Cap. I, p. 63.

66. Baste mencionar al solo título ilustrativo el concepto que el art. 15 utiliza para definir la vinculación en su párrafo 4, expresando que se consideran vinculadas las personas "asociadas en negocios", cuyo sentido debió ser determinado por el Comité Técnico en la Opinión Consultiva 21.1 que carece de obligatoriedad para los países; otro tanto sucede con la mención a que una de ellas "controle directa o indirectamente a la otra", dejando indeterminado el concepto del verbo "controlar" en este caso. En cuanto a los métodos, se mencionan términos tales como mercaderías "similares" o con características "semejantes" (en el art. 3); comparaciones "en el mismo momento" (arts. 2.1.a y 3.1.a), el uso del vocablo "sustancialmente" para referirse a las mismas cantidades o niveles comerciales; ventas por cantidades "diferentes" o en niveles comerciales "diferentes"; ajustes que deben tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial, etcétera.

67. Sherman, Saul L. y Glashoff, Hinrich, *"Customs Valuation. Commentary on the GATT Customs Valuation Code"*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, Parte III, Cap. I-D, p. 56; González Bianchi, Pablo, obra citada, T° I, § 31, p. 83; Zolezzi, Daniel, *"Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)"*, La Ley, 2ª edición, Bs. As., 2008, § 19, p. 27; Lascano, Julio Carlos, obra citada, n° 7.2.2, p. 49.

83) Estos “términos jurídicos indeterminados”⁶⁸, también denominados “conceptos jurídicos indeterminados”⁶⁹, “fórmulas elásticas de la norma”⁷⁰ o “textura abierta del lenguaje”⁷¹, son vocablos difíciles de evitar porque aunque el legislador se esmerara en encontrar un lenguaje preciso, es imposible que pueda imaginar todos los casos que se podrían presentar sin omitir otros no previstos, lo que empobrecería el sentido valorativo de la norma. Se ha sostenido en gran parte de la doctrina referida en las notas precedentes, que el lenguaje indeterminado no implica discrecionalidad. No obstante, su existencia hace necesaria la interpretación de la norma e implica un relajamiento de la vinculación de los organismos administrativos respecto de la ley, con la consiguiente adquisición de un mayor porcentaje de independencia por quien debe aplicarla, de manera que estos conceptos de libre apreciación tienen, según la materia sobre la que recaen efectos equivalentes a los que surgen del ejercicio de potestades discrecionales⁷². El límite a la discrecionalidad es la finalidad de la norma, pero si ella está caracterizada por la “neutralidad” exigida por el Preámbulo del AVA⁷³, el objetivo no radica en aplicar el mejor medio para arribar al fin querido con el menor sacrificio de las partes involucradas, sino en la aplicación técnicamente

neutra de la norma, lo que obliga a completarla, con el consiguiente riesgo, pues “*cuando las normas de valor no son neutras o precisas, el umbral que separa lo subjetivo de lo arbitrario se hace estrecho*”⁷⁴.

XI.- Conclusiones.

84) En este estudio hemos analizado algunos aspectos relacionados con la valoración de un objeto sometido a una transacción internacional y hemos tomado como ejemplo casos de ventas sucesivas caracterizadas como triangulaciones, por ser las que más suspicacias provocan, aunque muchas de las conclusiones pueden aplicarse también a supuestos de ventas directas. Por otra parte, muchas de las conclusiones a las que arribamos pueden aplicarse a otras instituciones del comercio internacional, pues la fragmentación del derecho internacional, su influencia en los gobiernos nacionales, el eventual choque de puntos de vista entre los diferentes organismos intervinientes y la afectación de los derechos de los operadores del comercio exterior del sector privado, no es privativo de los casos que aquí se reflejan. Baste pensar en las controversias surgidas del choque entre dos o más bienes jurídicos, tales como el cuidado del medio ambiente para proteger la

68. Forsthoﬀ, Ernst, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, traducción del alemán de la 5ª edición de 1955, por Legaz Lacambra, Garrido Falla y Gómez Ortega y Junge, publicada por el Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, § 5, N° 1. p. 125; Maurer, Hartmut, “*Derecho Administrativo*”, traducción coordinada por Gabriel Domenech Pascual, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, Bs. As., 2011, § 7, III, p. 174; García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, “*Curso de Derecho Administrativo*”, Ed. Civitas, Madrid, 1998, 8ª edición, T. I, Cap. VIII, acápite IV, n° 2, p. 448; Garrido Falla, Fernando, Palomar Olmeda, Alberto, y Losada González, Herminio, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Ed. Tecnos, Madrid, 2005, T° I, Cap. 1-2-B), p. 208; Grecco, Carlos M., “*La doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados y la fiscalización judicial de la actividad administrativa*”, Revista La Ley, Bs. As., 1980-D, p. 1306; Cassagne, Juan Carlos, “*Curso de Derecho Administrativo*”, La Ley, Bs. As., 2011, T° I, Tit. V, Cap. II-4, p. 643.

69. Forsthoﬀ, Ernst, obra y lugar citados.

70. Linares, Juan Francisco, “*Fundamentos de Derecho Administrativo*”, Editorial Astrea, 1975, Cap. VI-5-A, p. 134; del mismo autor, “*Poder discrecional administrativo*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 1958, p. 18; donde cita a François Geny, quien hizo célebre la denominación de “fórmulas de goma”.

71. Hart, Herbert L. “*El concepto de derecho*”, traducido del inglés por Genaro Carrió, Abeledo Perrot, Bs. As., 1995, Cap. VII, N° 1, p. 159; Carrió, Genaro, “*Notas sobre derecho y lenguaje*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 1986, p. 53.

72. Hart, H. L., obra citada, Cap. VII, punto 2, p. 169; Grecco, Carlos M., obra citada, L.L. 1980-D, p. 1312.

73. La neutralidad en materia tributaria significa que éste debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de los bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios (Jarach, Dino, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, obra citada, Parte V, Cap. 3, Punto 4, p. 304; en sentido concordante, García Novoa, César, “*El concepto de tributo*”, Marcial Pons, Bs. As., 2012, Cap. X, punto 1, p. 119). La neutralidad del sistema de valoración significa que las reglas de valoración excluyan la posibilidad de aumentar o disminuir en forma arbitraria o ficticia la protección tarifaria a través de la determinación del valor: Alsina, Mario A., “*En torno del valor negociado en Ginebra*”, Suplemento de la revista “Guía Práctica del Exportador e Importador”, dedicado al “Valor en aduana de las mercaderías”, n° VII, Bs. As., 1982, párrafo II in fine, p. 7; González Bianchi, Pablo, obra citada, T° I, Cap. VI, Sección I, p. 89, nota 113; Ibañez Marsilla, Santiago, “*El valor en aduana. Análisis a la luz de su aplicación internacional*”, Ed. Grupo Taric, España, 2010, p. 98).

74. Zolezzi, Daniel, obra citada, § 11-b), p. 17.

salud de la población, por una parte, y el desarrollo industrial tendiente a generar mano de obra y, por ende, medios de subsistencia a esa misma población, por el otro. Es un tema no resuelto. Pero en la búsqueda de una solución no se debe subestimar el respeto por los derechos individuales de los administrados, ni la soberanía de los Estados y las bases democráticas de gobierno de cada país.

85) Hemos visto que determinar el valor del objeto de una transacción, depende de la situación personal y de las circunstancias en que se encuentra quien efectúa la valoración, porque el valor no pertenece al objeto sino a la proyección que sobre él hacen quienes lo valoran⁷⁵. Esto no sólo se aplica a quienes realizan la transacción (y, por lo tanto, generan el “precio” del objeto transado), sino también a los terceros que, ubicados fuera de la atmósfera de las necesidades, condiciones y opciones que se juegan en la negociación que realizan las partes interesadas, tienen intereses propios derivados de esa transacción. Tal es, entre otros, el caso de los funcionarios encargados de tomar en cuenta el valor del objeto para aplicar medidas estatales relacionadas con la transacción⁷⁶. Pero dado que el valor depende de la situación y circunstancias en que se encuentra el sujeto, se da el caso que, habiendo funcionarios con diferentes intereses dentro del mismo Estado, se orientan a estimar el objeto en cuestión de manera distinta, pues por más que un funcionario se esforzara en ser objetivo e imparcial, es inevitable que en su valoración se filtre algún grado de preferencia motivada por el interés (suyo personal o del organismo al cual pertenece) en determinado resultado⁷⁷. Ello explica que se prevean razones de incompatibilidad para el desempeño de ciertas funciones o de recusación o excusación para quienes deben decidir una causa.

86) Si los métodos que los funcionarios del Estado tienen para considerar sospechoso el precio asignado por las partes al objeto transado, o bien para valorarlo a través de alguno de los métodos que descartan el valor atribuido por las partes, admiten cierto grado de flexibilidad, fuere por las facultades de discrecionalidad que las normas otorgan al funcionario encargado de su aplicación, o por el amplio ámbito de interpretación que le brinda la textura abierta del lenguaje utilizado por la norma sujeta a interpretación. El valor que surja de esa determinación oficial puede entonces, estar lejos de ser previsible para quienes protagonizan la transacción.

87) No debe extrañar, pues, que si los intereses de los funcionarios actuantes son divergentes, no solamente con el asignado por los operadores sino incluso con los determinados por otros organismos oficiales intervinientes, el resultado de sus tareas de valoración pueda terminar en apreciaciones disímiles y con consecuencias opuestas a los fines buscados por otros organismos de un mismo Estado. Ello pondría de manifiesto que en un mismo ordenamiento jurídico y respecto de una misma situación podría haber bienes jurídicos dispares, lo que afecta el concepto mismo del Estado como un sistema jurídico coherente.

88) Esta situación de divergencia acerca de los bienes jurídicos en juego dentro del mismo Estado se potencia si organismos internacionales, nacidos al amparo de tratados internacionales de carácter multilateral, tienen objetivos segmentados y actúan de manera autónoma y en forma paralela a través de opiniones, prácticas recomendadas, directrices u otro tipos de patrones (“*standards*”) de conducta⁷⁸.

89) La existencia de estos intereses paralelos y no siempre concordantes, es una de las manifestaciones de la fragmentación del dere-

75. Ver párrafos 60 y 61 de este trabajo.

76. Ver párrafo 65 de este trabajo.

77. Ver párrafos 55 a 58 de este trabajo.

78. Ver párrafos 14 y 77 de este trabajo.

cho internacional⁷⁹ que, a través de tratados que pueden no ser concordantes entre sí, influyen o determinan el contenido de las legislaciones nacionales adoptando los referidos patrones de conducta, con consecuencias jurídicas para quienes no se ajustan a ellos⁸⁰.

90) Si, en estas condiciones, el contenido del deber del administrado sujeto a eventual castigo fuera el de declarar un “valor” determinado, la imprevisibilidad del valor que arroje el método empleado en razón de la discrecionalidad en el manejo de los métodos a emplear conspira contra la aplicación de la pena, porque ninguna sanción es justa si no es evitable por la realización de una conducta contraria y, en este caso, la conducta exigida consistente en determinar cierto valor o precio para una transacción requeriría que dicho valor o precio fuera claramente determinable y no dependiera de estimaciones subjetivas o imposibles o, al menos, difíciles de prever. Por dicha razón la sanción sólo corresponderá ante la declaración inexacta de los datos reales de la operación; es decir, el “precio” pactado y las condiciones que pueden influir en él⁸¹; en otras palabras lo exigible es la veracidad y genuinidad del “precio” declarado, a partir del cual se determinará el “valor”.

91) Las consecuencias pueden ser negativas para los derechos del administrado por la confusión que genera esta situación con amenazas no sólo de penas, sino de tributos, cargas u otras exacciones que afecten el derecho de propiedad, o bien por exigencias y apremios que coloquen al administrado en una situación de angustia. La confusión genera tensión y estrés y, desde el punto de vista fisiológico, esa tensión alcanza su punto más álgido cuando el

sujeto queda inmovilizado por ser presa de una gran incertidumbre, generando situaciones de angustia⁸².

92) Cabe preguntarse si la proliferación de este tipo de regulaciones afectan la seguridad jurídica. Se podrá sostener que no es así, porque el administrado sabe lo que le puede suceder, ya que, ante la realización de un hecho (la transacción internacional), sabrá que puede estar amenazado con múltiples posibles sospechas, probables investigaciones, eventuales imputaciones que tramitarán ante diferentes autoridades, por diferentes procedimientos, con diferentes sistemas recursivos y que pueden desembocar en diferentes posibles consecuencias restrictivas de sus derechos y eventualmente acosado por la sospecha de las autoridades y consecuente temor a ser perseguido por realizar operaciones y declaraciones que, según la especial interpretación de cada organismo, puede ser reprochable. Nadie desconoce que en un escenario como el que describimos la única certeza es que se vive en incertidumbre. No hay, en esa situación, seguridad jurídica pues la “seguridad” es un estado en el que la persona se halla libre y segura de todo peligro, daño o riesgo.

93) El derecho es una herramienta social para el bienestar de las personas y éste depende de la paz y tranquilidad que el Estado debe garantizarles. Ello significa que el Estado es responsable de que a través de la legislación que dicte y la aplicación que de ella haga, se respeten esos valores (como bienes axiológicos de la sociedad), de manera que la persona no sólo esté en condiciones de saber cuál es la conducta que la sociedad espera de él⁸³, sino de cómo debe actuar para verse librada de peligros y acechanzas.

79. Ver párrafos 74 a 76 de este trabajo.

80. Ver párrafo 78 de este trabajo.

81. Ver párrafo 63 y su nota 53.

82. Hirigoyen, Marie France, *“Le harcèlement moral”*, Editions Le Découverte y Syros, Paris, 1988, Cap. 8; hay versión en español: *«El acoso moral»*, traducción de Enrique Folch González, Editorial Paidós, Bs. As., 2005, Cap. 8, p. 134.

83. Recasens Siches, Luis, *“Filosofía del derecho”*, Editorial Porrúa, México, 2003, Cap. XX-7, p. 570. Bingham, Tom, *“The Rule of Law”*, Penguin Books, London, 2010, p. 39; este autor menciona una cita Lord Diplock en la Cámara de los Lores (*“Black-Clawson International Ltd. v. Papierwerke Waldhof-Aschaffenburg AG”* (1975) AC 591,638 D), según la cual, desde un punto de vista constitucional, un ciudadano antes de comprometerse en un curso de acción debe hallarse en condiciones de saber por anticipado cuales son los principios legales que surjan de él (*“The acceptance of the rule of law as constitutional principle requires that a citizen, before committing himself to any course of action, should be able to know in advance what are the legal principles which flow from it”*).

94) El derecho a la libertad es un derecho fundamental del hombre y dentro de éste se considera a la tutela de la vida privada (“right of privacy”), para lo cual se establece un deber para los terceros de abstenerse de realizar actos que perturben la intimidad del administrado (publicación imágenes, violación del domicilio, de la correspondencia o de secretos, así como interferencia en la religión). Consideramos que siendo la intimidad una zona espiritual reservada al ciudadano, la paz interior y tranquilidad de espíritu deben ser también respetados por el Estado, siendo por lo tanto un deber de éste y de las autoridades que lo encarnan evitar o, al menos, procurar disminuir al mínimo posible, las perturbaciones en el ánimo de los ciudadanos, especialmente si ello se debe a la proliferación de regulaciones administrativas con exigencias basadas en objetivos discordantes entre sí.

95) No se niega que los derechos del individuo pueden ser restringidos para beneficio del resto de la sociedad, pero siempre que dicha restricción esté inspirada en el interés general,

que la medida sea apropiada y proporcionada al fin buscado y que además de estar prevista en la ley, sea coherente con el resto de los valores jurídicos del ordenamiento.

96) Ante la imprevisibilidad de lo que puede arrojar una determinación de valor cuya certeza es exigida al administrado, se debería aceptar (como lo prevé el AVA) en la mayor medida de lo posible el valor que las partes de buena fe hubieran determinado de conformidad con sus patrimonios, necesidades y en las circunstancias en que la operación se celebró⁸⁴. Fuere que se admitiera éste o que se aplicaran los métodos alternativos, se deben respetar los principios fundamentales que exige el tratado que estableció el sistema vigente en el tráfico internacional de mercaderías; esto es, celeridad, sencillez, uniformidad, tal como lo estableció el GATT y lo ha receptado el Acuerdo de la OMC de 1994 a través del AVA, aplicando un procedimiento neutro, con la rapidez exigida por la dinámica exigida por el comercio y que arroje seguridad jurídica en el contexto de un comercio internacional con justicia.

84. Ver párrafo 65, última parte de este trabajo.