

LA VALORACIÓN ADUANERA. SU IMPACTO EN LA TRIBUTACIÓN INTERNA Y EN LOS ASPECTOS CAMBIARIOS (*)

POR JUAN PATRICIO COTTER

SUMARIO

1. Introducción.
2. La planificación fiscal y la economía de opción.
3. La importancia de la valoración aduanera.
4. La valoración aduanera en Argentina.
 - 4.1. La valoración aduanera en las operaciones de importación.
 - 4.2. La valoración aduanera en las operaciones de exportación.
 - 4.3. El valor en aduana. La vinculación y las ventas sucesivas.
5. El precio de la transacción, la declaración aduanera y la infracción de declaración inexacta.
6. El precio de transacción, la declaración aduanera y la cuestión cambiaria.
7. El precio de transacción y los impuestos interiores.
8. Consideraciones finales.

1. Introducción

El Derecho Aduanero debe estudiarse complementariamente con la apreciación de dos fenómenos instalados en el mundo: la integración económica y la globalización. Desde finales del siglo pasado, seguramente al amparo de los Tratados del GATT-OMC, hemos visto que el tráfico internacional se multiplica de manera inexorable. La economía de escala y el movimiento internacional de capitales han provocado grandes cambios en el contexto mundial,

con indudable impacto en la materia aduanera y tributaria.

Este tráfico internacional de mercaderías en pleno crecimiento debe guiarse por el pleno respeto de las disposiciones y principios contenidos en los Tratados Internacionales que han delineado políticas bases como el arancel consolidado; el principio de no discriminación entre naciones; el trato igualitario de las mercaderías extranjeras con las mercaderías nacionales; la cláusula de la nación más favorecida; la eliminación de las restricciones para

(*) Actualización del trabajo publicado por el autor en la obra colectiva “*Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la mercadería importada*”, Director Germán Pardo Carrero, editada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

la protección de las industrias nacionales, salvo las expresamente autorizadas; la consideración del arancel aduanero como el único instrumento de regulación y la determinación del aforo de las mercaderías a partir de su valor real; entre otras.

La simplificación y facilitación del comercio internacional tienden a acelerar los procesos de intercambio, a la vez que permiten un ahorro de costos que mejoran la competitividad de los actores. Esto obliga a las naciones a la búsqueda de consensos en varios de los institutos aduaneros que tienen impacto directo en las cuestiones operativas y de procedimiento. Por otro lado, este tráfico internacional, intensificado e instalado como un fenómeno comercial generalizado, obliga a las naciones a definir y consensuar reglas claras sobre la valuación de las mercaderías.

Ciertamente, las mercaderías objeto de tráfico internacional que se importan en un territorio aduanero distinto del territorio de producción, luego se incorporan a la circulación económica interna del país de importación. Estas mercancías podrán ser utilizadas como insumos por el propio importador o, ser vendidas por este en el mismo estado o luego de ser sometidas a un proceso de perfeccionamiento industrial. Cualquiera fuere el caso, es indudable que estas mercaderías tienen un impacto directo en la actividad económica y, por lo tanto, su valuación, además de la relevancia que tiene para los tributos aduaneros, tiene una importancia evidente para los impuestos interiores como el Impuesto a las ganancias o a la renta.

De manera que el precio de la transacción internacional, a cuyo amparo una mercadería es objeto de tráfico internacional, no solo debe ser evaluado a efectos de su aplicación como valor aduanero de imposición sino, también, para considerar su utilización en el marco de la tributación interior. Y cabe apuntar que en materia aduanera, la Aduana deberá constatar que la valuación resulte neutra para que por su intermedio no se estimulen o restrinjan ciertas operaciones. Por su parte, en materia fiscal, la agencia recaudadora deberá tutelar la renta fiscal es decir, deberá verificar que el precio no haya sido manipulado para *alocar* ganancia en el territorio de menor presión tributaria.

El tema resulta sumamente complejo, sobre todo en aquellos supuestos en los cuales las transacciones se realizan entre empresas vinculadas en donde puede existir un mayor grado de alteración de precios. Además, también corresponde destacar que el caso tiene alguna dificultad adicional cuando se producen esquemas de ventas sucesivas, por ejemplo con la aparición de traders cuya planificación fiscal tiene especialmente en cuenta dónde resulta más conveniente *alocar* las ganancias.

Asimismo, es importante tener presente que, en países en donde existe control de cambios como en Argentina, el tema en debate también tiene impacto cambiario visto que la planificación de precios no solo podría tener impacto en la fiscalización de los derechos aduaneros y en la fiscalización de los tributos interiores, sino también en el tema cambiario.

De manera que una sobrefacturación que *a priori* no debería generar controversias en materia de derechos aduaneros pues supondría el pago de mayores derechos, podría tener consecuencias no deseadas en materia de impuestos interiores y en cuestiones cambiarias. En efecto, aunque el mayor valor de un producto importado genera el pago de mayores derechos aduaneros, a la vez puede atacar el resultado de un negocio con la consecuente pérdida de utilidad, lo cual podría justificar el pago de menos tributos a la renta.

Asimismo, es claro que el mayor valor de importación podría justificar el giro de mayores divisas al exterior, con la consecuente vulneración del bien jurídico tutelado por el régimen cambiario, esto es la tutela de la balanza de pagos. Es claro que la sobrefacturación en operaciones de importación puede transformarse en un mecanismo para *alocar* ganancias en otro país y, a la vez, para pagar menos impuestos interiores y eludir el control de cambios que esté vigente.

De este modo, podemos afirmar que el precio de la transacción no solo tiene impacto aduanero, sino también tiene relevancia para los tributos interiores y para la cuestión cambiaria en los países en donde hay control de cambios. Es claro, pues, que el debido control de este precio de transacción tiene diversas

aristas. Claro está que ello no supone que deba buscarse o perseguirse una solución general para todas las cuestiones.

En efecto, la determinación correcta del valor en aduana supone la lisa y llana aplicación del Acuerdo de Valor del GATT, mientras que la determinación de la valuación de una mercadería con miras a definir su posición para el Impuesto a las ganancias, obliga a cada Estado a aplicar su legislación tributaria interior. Sin embargo, no puede negarse su íntima vinculación y la búsqueda necesaria o, mejor dicho, conveniente de puntos de entendimiento común.

Por otra parte, tampoco podemos obviar que al aumento del tráfico internacional de mercaderías y capitales le ha seguido un indudable aumento de fraudes y delitos transnacionales, generados a partir de maniobras perpetradas en distintas jurisdicciones. Por lo tanto, es evidente que el estudio de la valuación de las mercaderías no solo resulta relevante a los efectos arancelarios y tributarios, sino también en algunos casos corresponderá el análisis global de la condiciones de la transacción a la luz de la realidad económica para así justipreciar las conductas desplegadas por los actores intervinientes, con miras a determinar si, además de alguna cuestión arancelaria o tributaria, existe una posible vulneración del régimen legal vigente que deba ser reprimida.

2. La planificación fiscal y la economía de opción

Es indudable que una parte importante del comercio internacional de mercaderías se realiza entre empresas vinculadas. La concentración económica y la economía de escalas han transformado el escenario mundial. También constituye una realidad económica ineludible la presencia de traders que comercializan mercaderías dentro y fuera de los grupos económicos. Estos grupos se caracterizan por estar integrados por distintas sociedades, muchas veces actuantes en diversos países, bajo una única dirección centralizada. Una nota saliente de es-

tos esquemas de asociación empresarial es que el todo prevalece por sobre las partes indivisas, es decir, el éxito económico se mide desde el grupo y no desde las sociedades consideradas individualmente.

De más está decir que se trata de esquemas perfectamente lícitos a cuyo amparo se instrumentan operaciones de comercio internacional genuinas y legítimas en las que intervienen dos o más empresas vinculadas, cada una de ellas cumpliendo un rol determinado que aporta al mejor resultado general.

Desde el punto de vista de la tributación estos fenómenos deben analizarse en el marco de la denominada planificación fiscal. No hace falta aclarar que, en algunas ocasiones, existe una línea demarcatoria muy frágil entre la planificación fiscal adecuada y las conductas nocivas que pueden incluso generar un fraude fiscal, una controversia aduanera o cambiaria. Pero ello no supone que la planificación *per se* resulte un instrumento nocivo o incluso contrario a la ley. Por el contrario, la planificación fiscal resulta un instrumento lícito y habitual, instalado hace muchos años en el mundo.

La planificación fiscal, en sentido amplio, supone la elección del tipo de productos que serán objeto del tráfico internacional de mercaderías así como la cadena de valor, la estructura societaria adecuada, la financiación a través de aportes de capital o préstamos, la consideración de las regulaciones cambiarias, el correcto aprovechamiento de los regímenes promocionales vigentes y sus consecuentes desgravaciones, el impacto de los tratados de doble imposición, el régimen de precios de transferencia y el impacto de los derechos aduaneros, entre otras cuestiones.

Si hablamos de la cadena de valor, debemos considerar que cada una de las etapas de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios tiene sus activos, funciones y riesgos asociados. En el mundo actual, las compañías pueden decidir distribuir tales funciones y riesgos de la cadena comercial entre distintos países, según la conveniencia en materia de fabricación, comercialización y logística¹.

1. Jáuregui, María de los Ángeles, *Planificación fiscal internacional no nociva*, Revista Impuestos N° 08, Agosto de 2014, p. 49.

En materia de valor en operaciones objeto de una compraventa internacional, el precio de una transacción, para resultar apto como base de tributación, debe responder a los parámetros legales de aceptación establecidos por la legislación que regule el tributo de que se trate. En materia aduanera, para que un precio de transacción resulte apto para ser utilizado como valor aduanero debe respetar las pautas establecidas por el Acuerdo de Valor de la OMC². Asimismo, para resultar aplicable a los fines del tributo a la renta, debe adecuarse a las pautas legales establecidas por el país de imposición en la respectiva legislación interna.

En ambos casos, las legislaciones aplicables buscan la aplicación del principio de plena competencia o *arm's length*. Es decir, esta adecuación necesaria y exigible del precio a las pautas legales que definen tanto el Código de Valor del GATT-OMC como las legislaciones de impuestos interiores aplicables³, no suponen la forzada aplicación de los mayores valores de mercado a los fines de su aceptabilidad como base de tributación. Dicho de otra manera, la vinculación no obliga a un mayor valor, sino que obliga a justipreciar el valor de la transacción analizando las condiciones de mercado a efectos de determinar si aquella influye en el precio.

De alguna manera, ello nos obliga a considerar el concepto de *economía de opción*, concepto acuñado por el Tribunal Administrativo de Prusia cuando declaró que nadie está obligado a administrar su fortuna y sus rentas de manera que proporcione al Estado el máximo de recaudación tributaria⁴.

En igual sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos en el caso *Gregory vs. Helving*⁵. En este precedente, la Corte Suprema americana ha señalado

que siempre que la ley lo permita, un contribuyente tiene derecho a disminuir la cantidad de lo que de otro modo serían sus impuestos o bien en conjunto para evitarlos. En su voto, el juez Hand señaló que cualquier persona puede arreglar sus asuntos de modo que sus impuestos sean tan bajos como sea posible. El magistrado destacó que no hay nota de un *deber patriótico* para aumentar sus propios impuestos.

En Argentina, en la causa *Cafés, Chocolates Águila y Productos Saint. Hnos.*, la Corte Suprema⁶ también ha señalado que no resulta reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal. En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de la Nación. En el caso *Eurnekian, Eduardo vs. DGI*⁷ el tribunal destacó que la cuestión pasa por lo que se ha dado en llamar elusión o economía de opción o ahorro fiscal, que viene a ser el método legal de obrar de tal modo de evitar el hecho imponible o bien resulte una imposición menor.

La doctrina es clara: el contribuyente actúa en la legalidad siempre que realice aquello que la ley no prohíbe, inspirado por los motivos que encuentre más beneficiosos para su conducta en consonancia con la realidad económica. Para estos casos se destaca la economía de opción que genera un ahorro fiscal al administrado que no resulta contrario a la ley⁸.

En definitiva, volviendo al tema analizado, se puede señalar que las empresas lícitamente pueden realizar una planificación fiscal internacional con el objetivo de disminuir su carga impositiva global, dado que no se encuentran obligadas al pago de la mayor carga tributaria posible. De este modo, el precio de una transacción debe ser de plena competencia, pero no necesariamente debe ser el mayor precio del mercado de que se trate para ser aceptable a los

2. En Argentina, en las operaciones de importación rigen las disposiciones de valor del Acuerdo de Valor del GATT-OMC, mientras que en las operaciones de exportación se aplican las disposiciones de valor contenidas en el Código Aduanero argentino.

3. En materia de valuación para el Impuesto a la renta rigen las disposiciones establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Si bien Argentina no es miembro de esta organización, lo cierto es que la Ley de Impuesto a las ganancias ha receptado las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

4. Tribunal administrativo de Prusia, 25/0171906, cit. García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, t. III, Abeledo Perrot, Bs. As., 2010, p. 522.

5. Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, *Gregory vs. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

6. CSJN Argentina, "*Cafés, Chocolates Águila y Productos Saint Hnos.*", 04/03/1986, Fallos 308:215.

7. TFN, Sala A, "*Eurnekian, Eduardo vs. DGI*", 27/09/2010.

8. Rosembuj, T., *El fraude a la ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 77.

finés aduaneros. El precio de transacción, aunque no resulte el mayor precio, debe ser aceptado como base de valuación aduanera siempre que responda al patrón de valoración establecido en el Acuerdo de Valor.

Ciertamente, el caso de las transacciones entre empresas vinculadas resulta complejo, máxime en los casos de ventas sucesivas. No obstante, cabe señalar que ni la vinculación ni el hecho de que el precio resulte inferior a otros comparables resultan per se suficientes para la desestimación de este precio de transacción como valor aduanero. Del mismo modo, tampoco resulta posible su desestimación sin más, a los efectos de la determinación del Impuesto a la renta.

En ambos casos, es decir tanto para definir el valor aduanero para determinar los derechos de aduana como para definir la valuación de la mercadería para determinar el Impuesto a la renta, es necesario analizar la adecuación del precio de transacción al Acuerdo de Valor del GATT y a la legislación interna respectiva.

Sin lugar a dudas, las fiscalizaciones del precio de la transacción deben realizarse considerando la licitud de la adecuada planificación fiscal y el postulado que asegura que nadie tiene el deber patriótico de aumentar sus impuestos. Las ventas entre vinculadas y los esquemas de ventas sucesivas no son objetables en sí mismas, sino por el contrario forman parte del escenario mundial de comercialización internacional. Por lo tanto, las transacciones deben ser analizadas en el marco de las normas legales aplicables, sin prejuicios ni condicionantes.

3. La importancia de la valoración aduanera

En materia aduanera rige fundamentalmente el sistema de tributación *ad valorem*. Es decir, el establecimiento de una alícuota del gravamen que se aplica sobre el valor de la mercadería. Este mecanismo arancelario requiere de reglas claras de valoración. La liquidación y percepción de los tributos aduaneros sería en extremo difícil si la imposición de un determinado nivel de tributación, mediante el establecimiento de una alícuota, pudiera resultar obviada a partir del manejo incorrecto del valor

de la mercadería sobre el cual se liquidan y abonan los aranceles.

Los primeros pasos brindados en torno a la valoración se encuentran íntimamente vinculados al nacimiento de la Unión Europea. En 1947 se creó el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea. Al año siguiente se creó un Comité Aduanero que tuvo por misión la elaboración de un nomenclador arancelario y el establecimiento de las bases para la valoración aduanera. Asimismo, en la Conferencia sobre Comercio y Empleo convocada por el Consejo Económico y Social de la Organización de Naciones Unidas, celebrada en Ginebra en 1947, se llegó por primera vez a un acuerdo sobre algunos aspectos fundamentales sobre valoración aduanera.

Estas conclusiones, revisadas y perfeccionadas, están contenidas en los resultados de la Carta de La Habana de 1947-1948, documento que no llegó a entrar en vigor por falta de ratificación por un número mínimo de países. Sin embargo, el 30/10/1947 se firmó el GATT, cuyo art. VII contiene disposiciones idénticas a las previstas en la Carta de La Habana. Este art. VII del GATT si bien consagra definiciones fundacionales, no reglamenta en detalle ni da una definición del valor en aduana dado que no existió consenso sobre el particular.

Posteriormente, el Comité Aduanero creado por el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera de Europa elaboró un Código de valoración que fue aprobado el 15/12/1950 con el nombre de “Convención sobre el Valor en Aduana de las Mercaderías”, comúnmente denominada “Convención de Bruselas”. La Convención definió el valor en aduana como el *precio normal*, esto es, “*el precio que se estima pudiera fijarse para estas mercaderías en el momento en que los derechos de aduana son exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro*”.

El valor así determinado consideraba una venta CIF en la cual el comprador soportaba los gastos necesarios hasta el puerto de entrada del país de importación. El precio también incluía los gastos de patente y los gastos de una marca.

A la vez se consideraba que formaba parte de ese precio el descuento que pudiera aplicarse a un representante exclusivo o concesionario. Se admitían, pues, los ajustes.

La definición de *valor* de Bruselas se expandió notablemente. La noción teórica de valor se aplicó en más de cien naciones. Se trataba de un concepto de valoración teórico que supone un valor normal en aduana y que resulta ser el precio que pagaría por la mercadería cualquier comprador a un vendedor no vinculado, en condiciones de libre competencia.

En este esquema de valoración, en las operaciones en las cuales la Aduana consideraba que el precio de compra declarado no respondía al concepto de *valor normal*, estaba en condiciones de ajustar el precio declarado al *valor normal* y exigir el pago de la diferencia de derechos de importación que pudieran corresponder por este mayor costo. Esta definición de valor en aduana rigió fundamentalmente en el mundo desde comienzo de la década de 1950 y hasta finales de la década de 1970. En 1977 se comenzó a trabajar en el concepto de *valor de transacción*.

Mediante el Acuerdo para la Aplicación del art. VII del GATT (Código de Valor de la Ronda Tokio, luego reformado por el Acuerdo de Valor de la Ronda Uruguay), el patrón de valoración que rige en el mundo ha dejado de ser teórico. La noción de valor es positiva y el valor en aduana es el *valor de transacción*, en lugar del *valor normal*. El *valor de transacción* es el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación.

Es evidente que el cambio del concepto de valor de Bruselas, sustentado en un patrón de valoración teórico, *valor normal*, al concepto de valor del GATT, sustentado en un patrón de valoración positivo, *valor de transacción*, resultó significativo.

En el marco del Acuerdo de Valor, la Aduana debe entonces cumplir con la función de valoración partiendo del nuevo patrón positivo. El control gira en torno al *valor de transacción*. Si este se adecua a los parámetros definidos en el Acuerdo, debe ser aceptado como base de tributación con independencia del *valor normal*

que pudiera corresponder a la mercadería.

Este patrón de valoración se ha expandido notablemente en los últimos treinta años y en la actualidad rige en la mayoría de las naciones del mundo.

4. La valoración aduanera en Argentina

En Argentina, las normas de valoración aplicables a las mercaderías de importación son las normas del Código de Valor del GATT, mientras que las mercaderías de exportación deben ser valoradas conforme las disposiciones de valor establecidas en el Código Aduanero.

4.1. La valoración aduanera en las operaciones de importación

La valoración de las mercaderías en las operaciones de importación se determina a partir de las normas contenidas en el Acuerdo de Valor del GATT. Se aplica, entonces, *el valor de transacción* que puede ser definido como el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación. El control gira en torno al valor de transacción. Si este se adecúa a los parámetros definidos en el Acuerdo, debe ser aceptado como base de tributación, con independencia del *valor normal* que pudiera corresponder a la mercadería.

El Acuerdo persigue como objetivo la fijación de un sistema más equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que, en la mayor medida posible, sea el *valor de transacción*, apoyado en criterios sencillos que sean conformes con los usos comerciales.

Si la mercadería no pudiera valorarse conforme al *valor de transacción*, el Acuerdo establece un orden de prelación de aplicación de métodos secundarios de valoración. En la Nota General titulada "Aplicación sucesiva de los métodos de valoración" se explica la regla básica del sistema "cascada": el primer método de valoración en aduana es el valor de transacción y cuando el valor en aduana no pueda determinarse por este método, se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los métodos subsiguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo.

En la introducción se insiste en el particular, al señalar que el primer método de valoración es el *valor de transacción* y aclara que los métodos secundarios solamente se aplican siempre y cuando no pueda valorarse la mercadería conforme al método del valor de transacción. Además, se destaca que el orden de la aplicación subsidiaria ya está establecido: si hay mercadería idéntica, corresponderá aplicar este valor, si no hubiera y existiera mercadería similar, el valor de ésta última será el aplicable, y así sucesivamente. Luego, vista la dificultad de la valoración conforme al método deductivo (se parte del precio de venta en el país de importación y se deducen las ganancias del vendedor, los gastos ocasionados en el país de importación y los tributos internos abonados) y al método del valor reconstruido (se parte del costo de producción y se adicionan los gastos y ganancias hasta llegar a un valor CIF), el Acuerdo prevé la posibilidad de alterar el orden de aplicación, a pedido del administrado.

Otro de los puntos relevantes del Acuerdo está relacionado con el régimen de consultas. La Introducción General establece que cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud del *valor de transacción*, deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador, con el objeto de establecer una base de valoración con arreglo a los métodos subsidiarios. Este principio, definido en el Acuerdo, resulta primordial. El servicio aduanero no puede rechazar el valor de transacción y valorar la mercadería conforme a un método de valor subsidiario, sin iniciar consultas con el administrado. Intercambio de información que permitirá arrojar luz sobre la correcta valoración. Si el importador tiene información que la aduana no tiene, claramente se permitirá valorar conforme a esta información, si la aduana considera que resulta pertinente.

En su estudio sobre la valoración de importaciones, Ibáñez Marsilla⁹ destaca como las mayores virtudes del Código de Valoración el nivel de detalle y plenitud de preceptos. Éste estipula las necesidades de concretar el conte-

nido de sus mandatos o de llenar vacíos, del establecimiento de un organismo internacional encargado de resolver cuestiones técnicas e interpretar el sentido de sus preceptos y de un mecanismo internacional de solución de conflictos. De estas virtudes exalta como la mayor la referente al nivel de detalle, en la medida en que esta es la mejor garantía con que cuenta el Código para protegerse frente a los abusos en su interpretación por parte de los Estados que se comprometen a aplicarlo.

En el Acuerdo se establece que en la elaboración de su legislación interna, cada nación miembro dispondrá que se incluya o excluya del valor en aduana de la mercadería, la totalidad o parte de los siguientes elementos:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
- b) Los gastos de carga, descarga y manipulación originados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
- c) El costo del seguro.

En el caso de Argentina estos elementos se incluyen en el valor en aduana sobre el cual se determinan los derechos de importación. Por lo tanto, a los efectos de la determinación de la base imponible, corresponderá tener en cuenta los gastos de carga, el flete y el seguro hasta el puerto o lugar de importación. Ello es así con independencia de la condición de venta pactada en la transacción comercial. Consecuentemente, puede ocurrir que al precio pactado corresponda adicionar algún costo (v.gr., se pactó una venta FOB y corresponda entonces adicionar a este precio los costos del flete y del seguro) o descontar algún elemento (v.gr., se pactó una venta DDP y corresponde deducir los gastos aduaneros).

El *valor de transacción* resulta la primera base para la determinación del valor en aduana. Este se define como el precio realmente pagado o por pagar, cuando la mercadería se venda para su exportación al país de importación. De allí podemos concluir que debe existir una venta y que esta debe ser para la exportación al país de im-

9. Ibáñez Marsilla, Santiago, *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*, Mc Graw-Hill, Madrid, (2002), p. 39.

portación. Además, el valor debe incluir el precio pagado y también el precio acordado, pero aún no abonado, que se encuentre por pagar por la mercadería de que se trate. A este valor de transacción únicamente se podrán agregar los ajustes expresamente determinados por el Acuerdo de Valor¹⁰. La enumeración de estos supuestos es taxativa, no se admiten otros ajustes más que los expresamente previstos en el Acuerdo.

Es evidente que la Aduana tiene el derecho y, obviamente, la obligación de controlar los valores declarados por los administrados, para así determinar si estos resultan aceptables como valor en aduana de las mercaderías de importación y, de este modo, puedan ser utilizados como base imponible sobre la cual corresponde aplicar los derechos aduaneros. El propio Acuerdo de Valor ha establecido que ninguna de sus disposiciones puede ser interpretada en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Aduanas a comprobar la veracidad y exactitud de toda la información, documentación o declaración vinculada al valor¹¹.

En este sistema, para determinar el valor en aduana de las mercaderías, se toma en cuenta el precio real de la transacción, es decir el precio realmente pagado o a pagar por las mercaderías, cuando estas se vendan para su exportación al país de importación, venta que responde a condiciones bien precisas.

Es importante tener presente que el Acuerdo no hace referencia alguna a un elemento "tiempo", externo a la transacción efectiva, que deba tomarse en consideración para determinar si el precio realmente pagado o por pagar constituye una base válida para determinar el valor en aduana. Por tal motivo, es necesario concluir que para la aplicación del primer método de valoración no deben tomarse en cuenta las fluctuaciones de los precios de mercado posteriores a la conclusión del contrato que motiva la importación. Así lo estimó el Comité Técnico de

Valoración, que funciona para este Acuerdo en el ámbito de la OMA¹².

En la definición del *valor de transacción*, el Acuerdo de Valor hace expresa referencia al *precio realmente pagado o por pagar*. Esto se debe a que el pago no tiene que tomar necesariamente la forma de una transferencia de dinero. El pago puede efectuarse por medio de cartas de crédito o instrumentos negociables y puede hacerse de manera directa o indirecta¹³. El precio pagado o por pagar comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse como condición de venta de las mercaderías importadas por el comprador al vendedor o por el comprador a un tercero, para satisfacer una obligación del vendedor¹⁴.

Podemos, entonces, concluir que el precio realmente pagado o por pagar corresponde a los pagos realizados y por realizarse por las mercaderías importadas y como condición de venta de estas.

El Acuerdo exige que para la aplicación del *valor de transacción*, este valor no se encuentre condicionado, conforme el siguiente detalle:

- a) No deben existir restricciones al uso o disposición de las mercaderías.
- b) No deben existir condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor.
- c) No deben revertir ningún producto de la reventa, cesión o utilización posterior a la importación.
- d) No debe existir vinculación que influya en el precio.

Uno de los requisitos que impone el Acuerdo para la utilización del *valor de transacción* como método de valoración, es la inexistencia de restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías por parte del comprador. Conforme con este recaudo, si el comprador se ve imposibilitado o tiene alguna restricción respecto a la utilización o reventa de la mercadería comprada, no es apropiado utilizar como método de valoración el *valor de tal transacción*.

10. Art. 8 del Acuerdo de Valor.

11. Art. 17 del Acuerdo de Valor del GATT. El tema también fue tratado en la "Decisión relativa a los casos en los cuales las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado".

12. Ver al respecto la Lista de Notas Explicativas, trabajo I.1. del Comité Técnico de Valoración, titulado "El elemento tiempo en relación con los arts. 1, 2 y 3 del Acuerdo". Sobre otras actividades del mismo comité, ver Daniel E. Zolezzi. Algunas interpretaciones del nuevo Acuerdo de Valor y Comité Técnico del Valor: textos aprobados con referencia al nuevo tratado que rige la materia. Rev. Guía Práctica del Exp. e Importador. Bs. As., N° 324 p. L y ss., y N° 336, p. XL y ss., (1983/84).

13. Nota Interpretativa 1 al art. 1 del Acuerdo de Valor.

14. Párrafo 7 del Anexo III del Acuerdo.

La disposición establece excepciones a esta regla. En los tres casos, las restricciones no influyen en la valoración aduanera:

- a) Restricciones impuestas por las autoridades del país de importación.
- b) Restricciones geográficas; y, en general,
- c) Restricciones que no afecten sensiblemente la valoración de la mercadería.

En los dos primeros, la norma no ofrece mayores dificultades. En cambio, el tercer supuesto puede ofrecer alguna duda acerca de la correcta interpretación del término “sensiblemente”. Sobre el particular, resulta interesante destacar los ejemplos formulados en el Comentario 12.1. Una restricción que no influye en la valoración aduanera es el caso de un fabricante de cosméticos que, por contrato, impone a los importadores vender su producto a los consumidores únicamente a través de representantes comerciales que hacen la venta de casa en casa, dado que en el rubro es usual este sistema de distribución. En cambio, señala como una restricción que podría afectar sensiblemente el valor, cualquier imposición que no fuera usual en la rama de la industria de que se tratare.

Otro de los requisitos que impone el Acuerdo es que la venta no dependa de ninguna contraprestación o condición, cuyo valor no pueda determinarse.

El Acuerdo también impone como condición para la aceptación del *valor de transacción*, que parte del producido de la reventa no revierta, directa o indirectamente, en el vendedor. Luego el Acuerdo establece que corresponde añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas, el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor¹⁵.

En relación con las operaciones entre empresas vinculadas, se aplica un tratamiento diferente. Debe considerarse si la vinculación influye en el precio, porque si no es así debe aceptárselo como base de valoración. Si, por el contrario, la vinculación ha influido en el pre-

cio, el importador deberá demostrar al servicio aduanero que, a pesar de ello, la variación de precio no resulta significativa, para lo cual debe compararlo con los precios o valores de mercaderías idénticas o similares¹⁶.

Si el importador puede cumplir con esta demostración, el precio real de la transacción debe ser admitido como base de valoración. A ese efecto debe demostrar que los precios o *valores de transacción* de mercadería idéntica o similar –efectuados entre compradores no vinculados– o el valor en aduana de mercaderías similares –vigentes en el mismo momento o en uno aproximado– no difieren en forma sustancial del valor de transacción.

Si el *valor de transacción* se ajusta a los parámetros definidos en el art. 1° del Acuerdo de Valor, debe ser admitido como base de tributación aduanera. Y ello es así, aún en el supuesto de que este precio acordado entre las partes sea inferior a los precios corrientes de mercado para mercaderías idénticas.

Así lo ha reconocido el Comité Técnico de Valoración en Aduana en la Opinión Consultiva 2.1.: “Aceptabilidad de un precio inferior a los precios corrientes de mercado para mercancías idénticas”. Allí se sostuvo que el mero hecho de que un precio fuera inferior a los precios corrientes de mercado de mercancías idénticas, no podría ser motivo de su rechazo, sin perjuicio del derecho de las administraciones a realizar las investigaciones de valor pertinentes.

4.2. La valoración aduanera en las operaciones de exportación

Como anticipamos, Argentina no ha adoptado el Código de Valor del GATT para la valoración de las operaciones de exportación. A ese respecto, se aplican las disposiciones de valoración contenidas en el Código Aduanero nacional.

El Código Aduanero encaró una profunda reforma del régimen de valoración aduanera de exportación que tuvo como principio rector la neutralidad en las reglas que gobiernan la valoración. Las normas de valoración establecidas

15. Art. 8, ap. 1, inc. d), del Acuerdo de Valor.

16. Art. 1, párr. 2, b), del Acuerdo de Valor.

en el Código para las exportaciones también giran en torno al valor real de la mercadería por la cual se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro.

Por lo tanto, en materia de valoración de exportación, si el exportador ha convenido su operación en esas condiciones de independencia comercial, su transacción se adecuará con la norma del valor imponible¹⁷. Es decir, para las exportaciones, si bien no se aplica el Código de Valor del GATT, el Código ha mostrado “una clara preferencia por la utilización del precio de transacción”¹⁸, es decir “el criterio del precio contractual es fundamental en la valoración de las mercaderías que se exportan”¹⁹.

El objeto de la definición de valor imponible determinada en el Código, es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exporte, en el lugar en el cual es cargada con destino al exterior, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro²⁰.

El valor de exportación debe ser el precio que razonablemente cualquier vendedor pudiera obtener por enajenar idéntica mercadería, como consecuencia de una venta internacional, efectuada entre un comprador y vendedor independientes, en igualdad de condiciones de entrega; es decir, para ser utilizado con el mismo fin, en las mismas condiciones de volumen, calidad, periodicidad y plazo del contrato, entre otras condiciones.

El valor imponible es el valor FOB (*free on board*), FOT (*free on truck*) o FOR (*free on railroad*), según el medio de transporte utilizado.

El precio configura un elemento fundamental del patrón de valoración. Debe ser al contado y al momento de la valoración. No cabe, pues, considerar un precio anticipado o diferido. El precio de transacción solo puede

ser objetado como base de valoración y como expresión de valor imponible, cuando existen diferencias notorias y significativas con los precios corrientes en el momento de la valoración²¹. En última instancia, el exportador puede contar con su aceptación como base de valoración solo si puede probar que su precio es justificado.

Es decir, la existencia de una venta entre partes independientes supone que la misma se ha concretado en condiciones de mercado, lo que justifica la consideración del precio pactado como base de tributación aduanera. Sin embargo, ese puede ser motivo de investigación y, especialmente, debe serlo cuando el mismo difiere notoriamente con los precios corrientes de mercado.

Cabe señalar también aquí que así como la no existencia de vinculación no supone la aceptación automática del precio como valor imponible –sino que este puede ser descartado si difiere notoriamente de otros valores de mercado–, tampoco la mera existencia de vinculación entre el vendedor y el comprador inhabilita, por sí sola, el precio de la transacción como base de valoración aduanera. Este precio puede ser rechazado solamente cuando se constate que la vinculación afecta o influye en el precio.

En el Código²² se establece que una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro, es una venta en la que especialmente se cumplen las siguientes condiciones:

a) El pago del precio de la mercadería constituye la única prestación efectiva del comprador.

b) El precio convenido no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase que pudieran existir, sean o no contractuales, aparte de las creadas por la propia venta entre el vendedor o cualquier persona de existencia visible o ideal asociada con él en negocios, por una parte, y el comprador o cualquier persona de existencia visible o ideal con él asociada en negocios, por la otra.

17. Conf. Exposición de Motivos del Código Aduanero.

18. Mario A. Alsina, Ricardo X. Basaldúa & Juan P. Cotter Moine. *Código Aduanero, Comentarios. Antecedentes. Concordancias* (art. 673 a 760), t.V., 1ª ed., Abeledo-Perrot, Bs. As., 1987, p. 310.

19. Pedro Fernández Lalanne. *Código Aduanero. Comentado y anotado*, T. II, 2ª ed., Depalma. Bs. As., 1997, p. 1296.

20. C. Ad., art. 745.

21. C. Ad., art. 747.

22. C. Ad., art. 742.

c) Ninguna parte del producto que proceda de las reventas o de otros actos de disposición o, incluso, de la utilización de que fuere objeto posteriormente la mercadería, revierte directa o indirectamente al vendedor o a cualquier persona de existencia visible o ideal asociada en negocios con el vendedor.

Esta enumeración es enunciativa, lo que implica que si bien son condiciones necesarias, no son las únicas que deben existir para que la venta sea acordada entre partes independientes.

En definitiva, como hemos visto, el hecho de que exista vinculación entre el vendedor y el comprador no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el precio pagado, o por pagar, como base de tributación. Para que ello proceda, esta vinculación debe influir en el precio. Si ello ocurriera, el servicio aduanero debe valorar por uno de los métodos alternativos establecidos en el Código. En el caso de vinculación, se aceptará el precio pautado si el exportador demuestra que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de considerar el valor de mercadería idéntica, el valor obtenido a partir de cotizaciones internacionales o el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos, según su caso.

Esta disposición legal²³ utiliza expresamente la idea de que "...si el precio no difiere sustancialmente...". Esto implica que se podría incluso aprobar el precio de venta entre empresas vinculadas, aun en los casos en que los precios comparables resulten superiores. Basta que los precios de exportación "no difieran sustancialmente" o, lo que es lo mismo, los precios de la compraventa entre vinculadas no deben ser sustancialmente inferiores a los de mercado. De allí que, en la medida que el exportador pueda justificar su precio de venta, la Aduana no puede apartarse de este precio como base de valoración, aun contando con antecedentes de valores inferiores. Para ello deben ser sustancialmente inferiores.

El valor de exportación debe ser el precio por el que razonablemente cualquier exporta-

dor pueda vender idéntica mercadería, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y vendedor independientes, en igualdad de condiciones de entrega; es decir, para ser utilizado con el mismo fin, en las mismas condiciones de volumen, calidad, periodicidad y plazo del contrato, entre otras.

En la medida en que este valor cumpla con estos parámetros, la Aduana debe aceptarlo como base imponible. Solamente corresponde valorar la mercadería conforme uno de los métodos alternativos de valoración si existen causas justificadas que permitan obviar la aplicación del valor declarado por el exportador. Los métodos alternativos de valoración solo resultan aplicables cuando el precio pagado o por pagar por el comprador de la mercadería no resulta una base idónea de tasación.

Conforme fuera señalado, en el Código se han establecido normas claras de valoración cuya idea central gira en torno al valor real de la mercadería por la cual se liquida el derecho de exportación, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro. Si el exportador ha convenido su operación en esas condiciones de independencia comercial, se adecuará con la norma del valor imponible y no corresponde la desestimación del precio como base de valoración.

En relación con el particular, la doctrina destaca que en la Exposición de Motivos se ha puesto en evidencia que en el Código se procuró circunscribir el marco de discrecionalidad de las Aduanas a través de disposiciones que delimitan los derechos y las obligaciones de los administrados y del servicio aduanero. No se buscó, entonces, derivar hacia las Aduanas la función de sobreproteger los intereses nacionales involucrados en las exportaciones²⁴.

El Código solamente faculta la desestimación del valor declarado en determinadas situaciones puntuales que expresamente define, esto es cuando el valor de venta declarado no configura un precio por el que cualquier exportador pueda vender la mercadería en similares condiciones.

23. C. Ad., art. 747

24. Mario A. Alsina, Ricardo X. Basaldúa y Juan P. Cotter Moine. *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias* (arts. 761 a 859), t. V, 1ª ed., Abeledo-Perrot. Bs. As., 1987, p. 272.

En el caso de considerar que el precio de venta concertado no constituye un valor aceptable y se considere la aplicación de alguno de los métodos alternativos de valoración aduanera previstos en el Código²⁵, su uso no es discrecional. Corresponde el empleo de alguno de los métodos previstos en la citada disposición, más no cualquiera sino el que mejor se adecue a la situación concreta. El hecho de que existan en el Código varias bases de valoración alternativa, no significa que pueda utilizarse cualquiera de ellas indiscriminadamente y en cualquier ocasión²⁶.

La norma, entonces, no otorga facultades discrecionales y absolutas a la Administración. Primeramente exige la aplicación del valor de transacción y solo en el supuesto de resultar no aplicable este –por su no adecuación a los parámetros de aceptabilidad establecidos en el Código– se impone la obligación de valorar conforme el método que más se adecue a la mercadería y a las circunstancias de la operación de los taxativamente enumerados. Está claro que la desestimación del precio de transacción como método de valor a utilizar, no faculta a la Aduana a cotizar la mercadería conforme propios y particulares criterios que no se encuentren previstos en las normas de valoración, por más razonables que estos pudiesen resultar.

4.3. El valor en aduana. La vinculación y las ventas sucesivas

La existencia de vinculación comercial entre el comprador y el vendedor de la mercadería no obsta a la aceptación del valor de la transacción como valor aduanero, conforme expresamente lo disponen tanto el Código de Valor del GATT como el Código Aduanero argentino.

En el Acuerdo de Valor del GATT –que, como anticipamos, en Argentina rige para la valoración de importación–, para que el valor de transacción sea desestimado como valor aduanero, la vinculación debe influir en el precio. Y aun así, si el importador demuestra que la variación de precio no resulta significativa, el precio debe ser aceptado²⁷.

Es decir, si el importador puede demostrar que los precios o *valores de transacción* de mercadería idéntica o similar –efectuados entre compradores no vinculados– o el valor en aduana de mercaderías similares –vigentes en el mismo momento o en uno aproximado– no difieren en forma sustancial del *valor de transacción*, a pesar de que la vinculación pudiese haber influido en el precio, este debe ser aceptado.

Por su parte, en el Código Aduanero –que, como anticipamos, en Argentina rige para la valoración de exportación–, en caso de vinculación, se acepta el precio pautado si el exportador demuestra que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de considerar el valor de mercadería idéntica, el valor obtenido a partir de cotizaciones internacionales o el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos, según su caso. La norma expresa “...si el precio no difiere sustancialmente...”, lo que implica que se podría incluso aprobar el precio de venta entre empresas vinculadas, aun en los casos en que los precios comparables resulten superiores.

Basta con que los precios de exportación “no difieran sustancialmente” o, lo que es lo mismo, que los precios de la compraventa entre vinculadas no sean sustancialmente inferiores a los de mercado. De allí que, en la medida que el exportador pueda justificar su precio de venta, la Aduana no puede apartarse de este precio como base de valoración, aun contando con antecedentes de valores inferiores. Para ello deben ser sustancialmente inferiores. En definitiva, para que el valor de exportación resulte aceptable como valor en aduana, debe ser el precio por el que razonablemente cualquier exportador pueda vender idéntica mercadería, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y vendedor independientes en igualdad de condiciones de entrega; es decir, para ser utilizado con el mismo fin, en las mismas condiciones de volumen, calidad, periodicidad y plazo del contrato, entre otras.

25. C. Ad., art. 748.

26. Mario A. Alsina, Ricardo X. Basaldúa y Juan P. Cotter Moine. *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias* (arts. 761 a 859), t. V, 1ª ed., Abeledo-Perrot, Bs. As., 1987, p. 279.

27. Art. 1, párr. 2, b), del Acuerdo de Valor.

5. El precio de la transacción, la declaración aduanera y la infracción de declaración inexacta

La planificación fiscal, y en cuanto aquí interesa la conformación de la cadena de valor, permite que los grupos empresariales paute esquemas de ventas sucesivas y, por tanto, construyan operaciones comerciales en las cuales existan diversos precios de transacción. Es claro que tanto la planificación fiscal como la conformación de un esquema de ventas sucesivas resultan plenamente lícitas. Ello no quiere decir que la oficina aduanera o la oficina tributaria que fiscaliza los impuestos interiores deban aceptar sin más estos precios como valores imponibles. Por el contrario, ambas oficinas de control –tanto la aduanera como la fiscal– tienen el derecho y el deber de investigar la validación del precio de la transacción, como base de tributación, a la luz de las normas legales aplicables. Esto es, deben constatar si el precio de transacción cumple con las condiciones de admisibilidad contenidas en el Código de Valor del GATT-OMC y el Código Aduanero (según se trate de operaciones de importación o exportación) para los aranceles aduaneros y, con las normas legales que rigen los impuestos interiores para los tributos interiores.

Puede suceder que estas oficinas estatales consideren que estos precios no reúnen las condiciones de plena competencia –*arm's length*– y, en su caso, los desestimen como valor aduanero y valoren la mercadería por alguno de los métodos alternativos de valor que establecen el Código de Valor o el Código Aduanero; o, que en materia de impuestos interiores, realicen los ajustes establecidos por las directrices de la OCDE –comúnmente receptados por las legislaciones interiores–.

En este caso, es decir en los supuestos de no aceptación del precio de transacción como valor aduanero, correspondería estudiar si la operación merece ser analizada desde la óptica represiva. Por lo tanto, sería pertinente constatar si la planificación fiscal y la conformación de la cadena de valor, al alejarse de la realidad económica, constituye, además, un ilícito. A ese efecto, se impone el análisis de la conducta del administrado y, concretamente, de las de-

claraciones presentadas tanto ante la autoridad fiscal como ante la autoridad aduanera.

En Argentina, y mayormente en el mundo, el control aduanero se ha estructurado a partir de dos premisas fundamentales: la declaración previa del administrado y el control selectivo de las mercaderías. De esta manera, el importador o exportador, antes de dar comienzo a las operaciones respectivas, debe presentarse ante la Aduana para formular una declaración comprometida. Allí mismo, debe declarar las particularidades de la mercadería que será objeto de una operación aduanera, así como también debe optar por una destinación aduanera –es decir, debe escoger el régimen aduanero al que se someterá la mercadería (ej., definitivo o suspensivo)–.

En la declaración comprometida que se formula ante la Aduana, tanto en operaciones de importación como en operaciones de exportación, los administrados deben indicar toda información relevante para que la Aduana pueda valorar y clasificar las mercaderías, a modo de fiscalizar de manera adecuada estos ingresos y egresos. Ello así, a fin de controlar adecuadamente el régimen arancelario y de prohibiciones.

Lo anterior quiere decir que, y volviendo al tema analizado, el declarante debe declarar el precio de la transacción. Además, al tratarse de una operación amparada por una compraventa internacional de mercaderías realizada entre empresas vinculadas, en la declaración aduanera el declarante también debe indicar que existe vinculación; y, en el caso de que considere que esta vinculación no ha influido en el precio, así lo debe indicar en la declaración.

La Aduana debe controlar esta declaración comprometida y, en cuanto interesa, debe determinar si el precio declarado resulta aceptable a los fines aduaneros. Si el precio de la transacción no es aceptable a los fines aduaneros por no adecuarse a las normas legales aplicables, la mercadería debe ser valorada por algunos de los métodos alternativos de valor previstos tanto en el Acuerdo de Valor como en el Código Aduanero, respectivamente. Si este fuera el caso, corresponde, además, analizar la conducta del declarante. Es decir, es necesario verificar si este alejamiento de la realidad eco-

nómica supone, además, una vulneración que merece reproche infraccional y/o penal.

En Argentina, la declaración inexacta puede merecer reproche infraccional. En efecto, teniendo en cuenta que no se controlan todas las operaciones aduaneras sino solamente parte de ellas, la declaración comprometida formulada por el administrado en una destinación aduanera es determinante y su inexactitud es penada severamente por la legislación aduanera argentina. Sobre el particular, la Corte Suprema ha destacado que el bien jurídico tutelado en la declaración aduanera es la veracidad y exactitud de la misma, visto que a partir de ella se construye el sistema de despacho en confianza de las mercaderías, en función del cual se controla solamente una parte de ellas.

La figura infraccional aduanera de declaración inexacta sanciona a quien formule una declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación, en la medida que esta inexactitud produzca, o sea susceptible de producir, alguna de las consecuencias previstas en la norma²⁸. Para la configuración del tipo aquí analizado corresponde que:

- a) El servicio aduanero constatare una declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental.
- b) La diferencia constatada tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana
- c) Esta inexactitud tuviera entidad para generar alguna de las consecuencias previstas en la norma (en el caso de que la inexactitud produzca o tenga entidad para producir perjuicio fiscal, la transgresión a una prohibición de importación o exportación, o una diferencia de ingreso o egreso de divisas).

La desestimación del precio de la transacción podría, además del impacto arancelario, podría configurar una irregularidad sancionable a la luz del tipo infraccional referido. En muchas ocasiones, en Argentina, solo el cues-

tionamiento del precio de la transacción como valor aduanero ha dado lugar a la formulación de un reproche infraccional.

Consideramos que eso es incorrecto visto que para que resulte procedente la imputación infraccional, el precio de transacción declarado debería ser *inexacto* y no simplemente no apto como base de valoración. En efecto, declarar correctamente el precio de la transacción y señalar que existe vinculación en la operación, resulta adecuado y suficiente para que la Aduana realice su función de control. La desestimación de este precio como valor aduanero no lo transforma en un precio inexacto; entendemos que en estos casos solamente estamos en presencia de un precio que no reúne los requisitos para ser considerado a los efectos de la valoración aduanera.

Llegado a este punto, es necesario diferenciar los conceptos de precio de transacción y valor aduanero. Esto se debe a que, aunque resulte que el precio de la transacción pueda no ser una base idónea de valoración, esto no lo transforma en inexacto. Si el precio no reúne los requisitos que impone el GATT para ser base de tributación aduanera, será igualmente exacto aunque tal vez no apto como base de valoración aduanera. Es importante tener presente que, en materia aduanera, la obligación del administrado es declarar el precio de venta que sustenta la operación aduanera, con independencia de su aptitud como valor aduanero, siendo la valoración de la mercadería una potestad exclusiva de la Aduana²⁹.

En su caso, si a juicio de la administración aduanera existiera una diferencia entre el precio real y genuino declarado por el administrado en la destinación aduanera y el valor determinado por la Aduana a partir de un proceso de fiscalización, correspondería liquidar la diferencia arancelaria resultante del mayor valor. Sin embargo, ello no puede suponer per

28. C. Ad., art. 954: 1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación será sancionada con una multa de uno a cinco veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de la diferencia. 2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor.

29. Camauër, Fernando, *La declaración aduanera*, *Revista de Estudios Aduaneros*, N° 3, 1991, p. 15.

se que la declaración del precio formulada por el administrado resulte *inexacta*. Solamente podría cuestionarse la declaración formulada si el precio declarado en el despacho aduanero no se hubiera ajustado al que fuera acordado con el comprador o el vendedor de la mercadería, según el caso.

La doctrina ha efectuado una clara distinción entre el *precio* y el *valor imponible*, y describe con claridad meridiana la distinción entre el precio de venta que el administrado está obligado a declarar en la destinación aduanera y el valor imponible que debe ser determinado por la Aduana, si estima que el precio de venta no reúne los requisitos que la ley impone para ser considerado como base imponible.³⁰ El Tribunal Fiscal de la Nación, por su parte, también ha señalado en relación al particular que:

Cabe destacar que la Aduana no ha impugnado la autenticidad de la factura comercial, sino que ha aplicado el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) (...) Que esto quiere decir que la administración fiscal puede determinar el valor en aduana de la mercadería, apartándose del valor documentado por la normativa del GATT, sin que por ello necesariamente se tipifique la infracción prevista y reprimida por el art. 954 del CA, que requiere que en el caso específico se demuestre fehacientemente que la declaración difiera del resultado de la comprobación³¹.

En definitiva, la Aduana puede considerar objetables los valores documentados, mas ello no implica que tenga derecho a descartar el valor de transacción como método de valoración y menos, a que formule denuncias infraccionales y/o penales, sin más. Sus objeciones justifican el inicio de una investigación de valor, que podría concluir con la desestimación del valor de transacción como método de valoración aduanera, a la vez que luego resolver si, además, la empresa ha cometido alguna irregularidad, pero no antes. Y, finalmente, el hecho de que este valor pueda resultar descartado como valor

aduanero por su falta de adecuación a los patrones establecidos en el Acuerdo de Valor, ello no supone que se trate de un precio inexacto y por tanto punible.

En definitiva, consideramos que no es la modalidad de triangulación en sí misma lo que tipifica la conducta del administrado sino que el ilícito tendrá lugar cuando exista una manipulación artificiosa de los precios para obtener una ventaja indebida. Es la distorsión de los precios irreal y artificial que no se condice con la realidad del mercado, acompañada de conductas de entidad suficiente para, al menos, entorpecer el debido control aduanero lo que puede resultar sancionable. El límite puede estar dado por el despliegue de medios engañoso. Si sólo se tratara de diferencias de criterio respecto de la aplicación de la ley a los hechos, se tratará solamente de una cuestión técnica arancelaria o tributaria, siempre que sea razonable la interpretación realizada por el administrado³²

6. El precio de transacción, la declaración aduanera y la cuestión cambiaria

Hemos visto que en Argentina, la infracción aduanera de declaración inexacta pretende tutelar la veracidad de la declaración aduanera. Se sanciona, entonces, a quien formula una declaración que difiere con lo que resulte de la comprobación en la medida que, en caso de pasar inadvertida, produzca o pudiera producir –en cuanto aquí interesa– el ingreso o el egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar, distinto del que efectivamente corresponde. La sanción prevista por la norma es una multa de una a cinco veces el importe de la diferencia.

Mediante la Instrucción General Dirección General de Aduanas (DGA) N° 2/2012 se ha establecido que corresponde “Imputar y condenar por el art. 954, inciso c) del Código Aduanero, al exportador que no acredite el ingreso de divisas”.

30. Sarli, Jorge C., *Inadmisibilidad del valor de exportación y su relación con la declaración inexacta de valor*, publicado en el libro “Estudios de Derecho Aduanero-Homenaje al doctor Juan Patricio Cotter Moine”, Ed. Lexis Nexis, Bs. As., 2007, p. 371/386.

31. TFN, Sala E, 25/09/07, “*Tanus Jalil e Hijos SRL*”. En igual sentido, Sala E, 12.02.08, “*Holgado, Alejandra Marcela*”.

32. El tema ha sido tratado en profundidad por Facundo Sarabayrouse, “*Análisis Jurídico Penal de las Triangulaciones en el Comercio Internacional*”, ponencia presentada en la VII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales durante los días 5 a 7 de agosto de 2014, aún no publicada.

Como consecuencia de esta Instrucción General, en los casos de falta de ingreso de divisas, el exportador además de los inconvenientes que deberá afrontar ante la autoridad cambiaria, deberá brindar explicaciones suficientes ante la autoridad aduanera. Adicionalmente, atento lo instruido por el director general de la Aduana, el exportador podrá ser pasible de un sumario aduanero por la presunta comisión de la infracción de declaración inexacta.

Encontramos ciertamente controversial esta situación. La falta de ingreso de divisas puede tener entidad legal para configurar una infracción al régimen penal cambiario –visto que el régimen protege la balanza de pagos y sanciona a quien no ingresa el contravalor en divisas de las exportaciones onerosas–, pero definitivamente no tiene entidad para configurar la infracción de declaración inexacta.

Consideramos que no existe vinculación alguna entre la falta de ingreso de divisas –que puede estar motivada, por ejemplo, por la falta de cobro cualquiera fuere el motivo– con la exactitud o inexactitud del valor consignado en la declaración comprometida.

En efecto, la infracción de declaración inexacta es una infracción de comisión instantánea y, por lo tanto, requiere para su configuración que al momento de la declaración comprometida se configure la acción típicamente antijurídica y culpable definida en el art. 954 del C.A. Es decir, la declaración formulada debe ser inexacta en el momento de su formulación. En el caso analizado, lo que corresponderá analizar es si el precio declarado se ajusta al precio de la transacción comercial involucrada. Este precio declarado debe ser conteste con el precio de la transacción. Resulta ajena a esta figura infraccional la factibilidad de su cobro, hecho que determina el ingreso posterior de las divisas. Es decir, hechos posteriores –como son el cobro e ingreso de las divisas– no tienen entidad para definir la exactitud o inexactitud de una declaración aduanera.

La falta de ingreso de las divisas, cualquiera fuere el motivo, no tiene relación alguna con el tipo infracción aduanero analizado. Existen diversas situaciones comerciales u operativas que pueden explicar esta falta de ingreso, incluso muchas de ellas resultan aceptables para la autoridad bancaria y, definitivamente, no pueden per se hacer presumir una declaración inexacta del precio declarado. Pueden existir diversas situaciones, suscitadas con posterioridad a la exportación, que pueden tener entidad para generar una controversia comercial en relación al cobro del precio, mas ninguna de ellas desvirtúa la exactitud del mismo.

Por lo tanto, en la medida que la declaración formulada resulte veraz y contenga un detalle exacto de los elementos exigibles de la declaración comprometida y estos se adecúen con la operación comercial instrumentada, esta será veraz y exacta. Cualquier hecho posterior que tuviere impacto en el cobro de este embarque y consecuentemente tuviere su incidencia cambiaria, no obsta a la validez y exactitud de la declaración³³.

La Corte Suprema de Justicia ha destacado que el art. 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior de declarante, salvo los supuestos previstos por la propia ley o del control que puede efectuar el servicio aduanero³⁴. Por su parte, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo también ha sostenido que el hecho ilícito queda configurado con la presentación de la referida declaración, si se encontrasen reunidos en ese momento, todos los elementos que el art. 954 establece; y carece de relieve cualquier conducta posterior del declarante³⁵.

Este tema ha sido tratado en profundidad por el Tribunal Fiscal en el fallo “Atanor”³⁶. Allí se ha criticado severamente la posición asumida por el servicio aduanero. Allí se indicó que la conducta denunciada no se refiere a una diferencia entre el precio de las merca-

33. Camauër, Fernando, *Ingreso y egreso de importes. La instrucción general 2/2012*, publicado en la Revista de Comercio Exterior, N° 871. (Mayo/junio 2012).

34. Corte Sup., “Subpga SACIE”, 12/05/92, Fallos 315:914.

35. C. Nac. Cont. Adm., Sala 3ª, “Lotapa”, 24/03/92; “Intercitrus SA”, 25/04/96.

36. TFN, Sala F, “Atanor”, 07/04/15.

derías que se exportan y el declarado ante el servicio aduanero en la declaración comprometida en el permiso de embarque, sino a la falta de ingreso de divisas de una operación de exportación.

En síntesis, una declaración exacta no puede luego ser considerada inexacta, por hechos acaecidos con posterioridad a la exportación (como puede ser la imposibilidad de cobro). Para analizar la conducta del declarante y su responsabilidad por la declaración aduanera formulada, carece de relieve cualquier hecho posterior. Sin embargo, y más allá de la claridad meridiana de la doctrina de la Corte, lo cierto es que la Instrucción aduanera evidencia una íntima vinculación entre el precio de transacción, el valor en aduana y el tema cambiario.

7. El precio de transacción y los impuestos interiores

A su turno, la agencia tributaria deberá evaluar el valor de la transacción internacional para definir si este resulta aceptable a los efectos de los impuestos interiores (principalmente el Impuesto a la renta que en Argentina se denomina Impuesto a las ganancias). A ese efecto deberá analizar este precio y su aceptabilidad conforme a los parámetros definidos en las legislaciones internas que, de manera directa o indirecta, aplican las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

En efecto, los lineamientos de la OCDE para Precios de Transferencia y Empresas multinacionales han determinado pautas generales para regular los precios entre empresas vinculadas que pudieran afectar la materia imponible en distintas jurisdicciones fiscales de los países integrantes del grupo económico. Estos lineamientos o directrices pretenden combatir la localización artificial de las ganancias en el país de menor carga tributaria.

Por otra parte, las directrices pretenden definir pautas generales aceptables por la comunidad de las naciones, para evitar así controversias entre diversas jurisdicciones fiscales visto que probablemente todas ellas pretendan apropiarse de la materia imponible.

Como anticipamos, las directrices de la OCDE también responden al principio de ple-

na competencia *–arms's length–*, por lo tanto se aceptan operaciones en las cuales las condiciones resulten creadas artificialmente y difieren de aquellas que hubieran sucedido entre empresas independientes. De manera que aquellas utilidades que debieron haberse producido y no se generaron a partir de un artificio podrían ser consideradas a los efectos tributarios. En definitiva, las directrices pretenden llegar a que el resultado sea aceptable para un mercado libre. Así se ha considerado que el precio de reventa debe permitir al vendedor cubrir sus gastos de venta y operación, y obtener una utilidad apropiada.

Si bien no resulta objeto de este trabajo su tratamiento específico, podemos señalar que en los lineamientos de la OCDE existen básicamente dos grupos de métodos de determinación de precios de mercado en operaciones realizadas entre empresas vinculadas. Estos son: los métodos basados en el precio y los fundados en el criterio de utilidad.

Estos métodos tienen mucha similitud con los métodos de valoración definidos en el Código de Valor del GATT-OMC. No obstante, este último establece que si no pudiere valorarse la mercadería conforme el valor de transacción, corresponderá valorarla conforme los métodos alternativos de valoración, los cuales se aplicarán en orden sucesivo. Sin embargo, las reglas de la OCDE no determinan un orden jerárquico de aplicación, sino que determinan que corresponderá aplicar aquel que resulte más apropiado para el tipo de operación de que se trate. Cabe apuntar aquí que el Código Aduanero argentino –como vimos aplicable para la valoración de exportación– ha seguido un camino similar que las reglas de la OCDE.

Los métodos tradicionales sustentados en el precio guardan gran similitud con los primeros cuatro métodos establecidos en el Código de Valor del GATT-OMC. Se trata de los métodos: a) precio comparable no controlado, b) precio de reventa y c) costo más utilidad.

El precio comparable no controlado considera el precio pagado o por pagar en operaciones comerciales realizadas por mercaderías idénticas o similares en iguales condiciones de mercado. Aquí cabe especialmente tener pre-

sente, la calidad y cantidad de la mercadería, así como el factor tiempo³⁷. El método de precio de la reventa, parte del precio final de la venta en plaza realizada entre partes independientes para luego restar la utilidad razonable para la industria de que se trate³⁸. Por último, el método de costo más margen, parte del costo de la mercadería para luego sumar la utilidad bruta usual entre partes no vinculadas³⁹.

Los métodos basados en la utilidad, por su parte, resultan usualmente aplicables cuando no es posible acudir a comparar las operaciones fiscalizadas con operaciones idénticas o similares. En estos supuestos, en los cuales no se puede acudir a los métodos tradicionales, se debe realizar el estudio del precio a partir de la utilidad de la operación. Como métodos de determinación de la utilidad, se han establecido el método de: a) partición de utilidades, b) participación de utilidades residual y c) margen neto.

El método de partición de utilidades⁴⁰ analiza la operación global realizada entre las empresas vinculadas, es decir, analiza todas las transacciones. Este método considera la cadena de valor y parte de la base de entender que el esquema del negocio es global. Además, define la utilidad general de la operación para luego determinar la utilidad parcial de cada empresa, a cuyo efecto tiene en cuenta la participación de cada empresa, la función realizada y el riesgo asumido. El método de participación de utilidades residual⁴¹, por su parte, resulta similar al anterior pero con la utilización de bienes intangibles. De existir intangibles que contribuyan en la generación de la utilidad, puede adoptarse un enfoque residual, al dividir la utilidad global para atribuir en primer término la parte funcional y el remanente en función de lo que cada empresa contribuyó para la generación del intangible. Finalmente, el método de margen neto de beneficios⁴² determina el precio

de adquisición del bien entre partes vinculadas, partiendo del precio al que se vende otro bien a un tercero independiente, restándole un margen de utilidad de mercado.

Los lineamientos de la OCDE no establecen un régimen de jerarquías para la aplicación de los métodos, sino que establecen que resulta aplicable aquel que resulte más apropiado para el tipo de operación de que se trate a fin de encontrar el valor de mercado de esta transacción. De modo que las administraciones tributarias deberán fiscalizar las operaciones a fin de constatar si el precio de la transacción responde al valor de mercado o si es un instrumento para localizar artificialmente ganancias en el lugar de menor tributación.

Se debe tener presente que las agencias tributarias tienen un interés eminentemente fiscal, dado que la autoridad aduanera no tiene por misión prioritaria la protección de la renta fiscal aduanera. Por el contrario, la valuación aduanera tiene que velar por un sistema neutro de fijación de valores en aduana para rechazar cualquier intento de favorecer o impedir el flujo comercial a través del arancel.

Asimismo, y en relación con la cuestión fiscal propiamente dicha –sea relativa a los impuestos interiores o a los aranceles aduaneros–, es oportuno señalar que la agencia tributaria y la agencia aduanera suelen tener un interés que aparece como contrapuesto.

En efecto, a la agencia aduanera le preocupa especialmente la subfacturación en las operaciones de importación. Esto quiere decir que la agencia controla que el precio de la transacción a cuyo amparo ingresa una mercadería en forma definitiva, no resulte inferior al valor de plena competencia –*arms's length*– visto que esta oficina estatal debe controlar la debida percepción de los aranceles aduaneros que pudieran corresponder.

37. El método del precio comparable no controlado se encuentra regulado en los puntos 2.6 a 2.13 de los Lineamientos de la OCDE para Precios de Transferencia. Este método se asemeja a los métodos de valor de transacción de mercadería idéntica y valor de transacción de mercadería similar definidos en los arts. 2° y 3° del Código de Valor del GATT-OMC.

38. El método del precio de reventa entre partes independientes se encuentra regulado en los puntos 2.14 a 2.31 de los Lineamientos. Este método se asemeja al método deductivo previsto en el art. 5° del Acuerdo de Valor del GATT-OMC.

39. El método de costo más utilidad se encuentra tutelado en los puntos 2.32 a 2.48 de los Lineamientos. Este método se asemeja al método reconstruido del art. 6° del Código de Valor del GATT-OMC.

40. El método de partición de utilidades se encuentra previsto en los puntos 3.5 a 3.18 de los lineamientos.

41. El método de partición de utilidades residual se encuentra previsto en los puntos 3.19 a 3.22 de los Lineamientos.

42. El método de margen neto, se encuentra previsto en los puntos 3.26 a 3.48 de los lineamientos.

Por su parte, la administración tributaria suele cuestionar el precio de la transacción y considera que no se ha fijado en condiciones de plena competencia cuando el administrado pretende la aplicación de un precio más alto. Ello así pues el aumento del precio de adquisición no trasladable, supondrá el aumento de los costos –sea insumo o producto final– y así disminuirá la renta imponible por la disminución del resultado del ejercicio. Es decir, en las operaciones de importación mientras que la Aduana usualmente cuestiona el precio cuando resulta inferior al valor de plena competencia, la agencia tributaria suele cuestionar el precio cuando resulta superior al mismo.

En las operaciones de importación, la autoridad cambiaria⁴³, por su parte y en cuanto interesa a estas reflexiones, tutela el mismo interés que la agencia tributaria. Visto que a los efectos de tutelar la posición cambiaria de la nación, a la autoridad le interesa que el precio declarado no resulte superior al valor de plena competencia, de modo de que a través de la denominada cadena de valor no se perpetren medidas que permitan girar divisas al exterior en demasía.

En exportaciones, por su parte, la autoridad aduanera en Argentina tiene un verdadero contrapunto siendo que, en la actualidad, las exportaciones pueden alcanzarse con aranceles a la exportación a la vez que pueden beneficiarse con estímulos a la exportación. De allí que la Aduana deba controlar que no se genere una sobrefacturación que determine el pago de mayores estímulos de los debidos a la vez que debe controlar que la subfacturación no disminuya la renta fiscal. Por su parte, tanto la autoridad cambiaria como la autoridad fiscal estarán encantadas con el mayor valor, de manera que se produzca una mayor base imponible para el impuesto a las ganancias y, a la vez, para que ingresen mayores divisas al sistema cambiario argentino.

El tema resulta indudablemente paradójico, máxime en aquellas naciones –como Argentina– en las cuales la Aduana⁴⁴ y la agencia tributaria⁴⁵ dependen del mismo organismo –agencia única⁴⁶–. Allí el contrapunto en cuanto a sus intereses estratégicos resulta una curiosidad que, en definitiva, debería determinar la búsqueda de la verdad objetiva.

La contradicción o contrapunto que existe entre las agencias aduaneras y fiscales no ha pasado desapercibida para la doctrina e indudablemente el debate está abierto. El punto central de la contienda pasa por delinear claramente los esquemas de valuación que, en definitiva, terminan conformando las bases de tributación. Este debate no puede obviar el análisis de la *estanqueidad* o *unidad* de las valoraciones. Conforme a la tesis de la *estanqueidad*, la valoración practicada en relación con un determinado impuesto no puede constituirse en un parámetro que condicione la valoración que tenga que alcanzarse para la aplicación de otro impuesto distinto, dado que los diferentes impuestos constituyen, al menos a estos efectos, compartimentos estancos. Por su parte, la unidad o si se quiere armonización de las normas, supone que la validación de un precio a los efectos de la aplicación de un tributo, tenga como contrapartida su automática validación a los efectos de otro distinto de aquel.

La cuestión es compleja y no existen coincidencias, visto que resulta evidente que una pretensión de mantenimiento absoluto de la unidad de valoración no exigiría contar únicamente con un valor inicial aceptado como óptimo, sino con una regla (o conjunto de ellas) con validez universal que nos permitiese determinar el valor en cualquier momento y circunstancia⁴⁷. Ciertamente, voces autorizadas⁴⁸ propician la armonización de las normas de precios de transferencia en materia aduanera y en materia tributaria.

43. Banco Central de la República Argentina (BCRA).

44. Dirección General de Aduanas (DGA).

45. Dirección General Impositiva (DGI).

46. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

47. Ibáñez Marsilla, Santiago, *La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al transfer pricing*. Revista española de Derecho Financiero, N° 113, enero/marzo 2002, p. 50.

48. Jovanovich, Juan M., *Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del art. 1.2. del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMC*. Revista de Estudios Aduaneros, N°. 17, Ed. Tarifar, Bs. As., 2005/2006, p. 75.

Sin embargo, y sin perjuicio de la conveniencia de la determinación de puntos de entendimiento, en la actualidad en muchas naciones, el tema no se encuentra resuelto. Consecuentemente, la validación del precio a los efectos de un tributo no supone su validación automática para otro tributo, incluso en países en los cuales existen agencias únicas de recaudación.

En efecto, en Argentina, la validación del precio de la transacción por agencia fiscal – al fiscalizar el impuesto a las ganancias en el marco del estudio de precios de transferencia–, no supone que ese mismo valor resulte aceptado sin más por la autoridad aduanera a la hora de fiscalizar la operación aduanera.

Volvemos a señalar que, si bien ambas cuestiones presentan puntos de coincidencia, las pautas para la determinación de uno y otro valor se rigen por normas diferentes y son utilizados en ámbitos diferenciados. También se han destacado algunos puntos que dificultarían su asimilación sin más: “el método aplicable a los precios de transferencia es claramente teórico (*arm's length*) y se emparenta con la definición de Valor de Bruselas. En cambio la noción de valor a los efectos de determinar el valor en aduana como base de la importación de los tributos al comercio exterior, es claramente positiva...”. Para seguir señalando que “la principal característica que diferencia al sistema de valoración aduanera del sistema de los precios de transferencia, es la búsqueda de un valor objetivo, esto es que no permita a las autoridades estatales el incremento de la tributación a la importación por medio de la base imponible”⁴⁹. En definitiva, si bien la conveniencia del encuentro de coincidencias es evidente “el tema de la convergencia entre los regímenes de precios de transferencia aduanero e impositivo no es pacífico y, actualmente, se encuentra en pleno debate en el más alto nivel internacional”⁵⁰.

Sin embargo, por el momento, la realidad indica que, más allá de las evidentes similitudes, las directrices de la OCDE para precios de transferencia tienen diferencias con las normas de valor del Código de Valor. En consecuencia,

solo el hecho de que el precio de transacción se encuentre respaldado en las directrices de la OCDE, no significa que el mismo automáticamente deba ser aceptado por la Aduana en el marco de una investigación de valor aduanero, aunque claramente debe ser un punto especialmente considerado

Llegado a este punto cabe agregar que, lo que a nuestro juicio aparece como evidente, es que la validación de la valuación (y, por lo tanto, de la determinación de la cadena de valor) a los efectos de un tributo si bien no garantiza sin más su validación para la determinación del valor a los efectos de otro tributo, sí supone un juicio de valor positivo respecto de la conducta del administrado y su planificación fiscal.

En efecto, si bien existen particularidades que impiden la aplicación indistinta y homogénea a priori de las normas de valoración del Código de Valor del GATT y las directrices de valoración de la OCDE, lo cierto es que ambos esquemas parten del concepto de valor de plena competencia. Por lo tanto, la aceptabilidad como valor de plena competencia para una agencia de control debe ser suficiente para validar la conducta del administrado respecto del esquema global de planificación fiscal y determinación de la cadena de valor.

Siendo que mayormente en el mundo el impuesto a la renta es mucho más gravoso que los aranceles aduaneros, quienes tienen a su cargo la planificación fiscal de los grupos económicos y determinan la cadena de valor y, consecuentemente, el precio de la transacción final que será la que se declarará ante la Aduana, es probable que en este estudio de la factibilidad del precio de la transacción se tengan especialmente en cuenta las directrices de la OCDE.

Si así fuera y la autoridad fiscal considerara aceptable el precio, incluso con algún ajuste, por entender que el mismo responde al concepto de plena competencia, si bien ello no debe suponer la automática aceptación del precio por parte de la autoridad aduanera, cuanto menos debe validar la conducta del administrado desde el punto de vista represivo visto que re-

49. González Bianchi, Pablo, *El Valor en Aduana - La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC*, Ed. Universidad de Montevideo. Montevideo, T° I, 2003, ps. 105/115.

50. Jovanovich, Juan M., ob. cit.

sulta absurdo cuestionar una conducta que antes ha sido validada por otra oficina del Estado al aprobar la transacción en la fiscalización del impuesto a la renta.

En síntesis, a pesar de que existe un punto de indudable contacto *—arms's length—* y sin perjuicio de reconocer las bondades que supondría la determinación de puntos de entendimiento común, en Argentina aún no se ha establecido un trabajo conjunto entre las oficinas aduaneras y de recaudación que permita la determinación de un valor común aceptable para los fines aduaneros y fiscales. Sin embargo, consideramos que dado que ambos esquemas de valuación toman como punto de partida el precio de plena competencia, la validación del mismo por parte de una oficina de control, valida la conducta del administrado, aunque ello no suponga el cierre de la cuestión técnica del valor.

8. Consideraciones finales

La planificación fiscal, los esquemas de ventas sucesivas y la conformación de etapas en la cadena de valor, resultan mecanismos mundialmente aceptados tanto por las administraciones aduaneras como por las administraciones tributarias. Obviamente, una cosa es la planificación fiscal realizada al amparo de la ley y otra bien distinta resulta la planificación fiscal nociva. Pero lo cierto es que el esquema de ventas sucesivas entre empresas vinculadas no puede *per se* ser objetable, visto que responde a prácticas comerciales habituales.

El administrado que forma parte de una operación de comercio internacional debe declarar ante la autoridad aduanera el precio de esta transacción y, en los casos de operaciones comerciales entre empresas vinculadas, debe indicar tal circunstancia ante la autoridad aduanera. De este modo, esta podrá ejercer adecuadamente sus tareas de control.

El precio de la transacción internacional a cuyo amparo una mercadería es objeto de tráfico internacional, no solo debe ser evaluado a efectos de su aplicación como valor aduanero de imposición, sino también para considerar su utilización en el marco de la tributación interior. El tema resulta complejo visto que la ca-

dena de valor puede contener algún grado de manipulación de precios con impacto arancelario, tributario, cambiario y también comercial.

Es claro que para que el precio de una transacción sea apto como base de tributación, debe responder a los parámetros legales de aceptación establecidos por la legislación que regule el tributo de que se trate. En materia aduanera, para que un precio de transacción resulte apto para ser utilizado como valor aduanero, debe respetar las pautas establecidas por el Acuerdo de Valor de la OMC. Asimismo, para que resulte aplicable a los fines del tributo a la renta, debe adecuarse a las pautas legales establecidas por el país de imposición en la respectiva legislación interna, que generalmente aplican directa o indirectamente las directrices de la OCDE.

Ahora bien, esta necesaria y exigible adecuación del precio a las pautas legales que definen tanto el Acuerdo de Valor como las legislaciones de impuestos interiores aplicables, no supone la forzada aplicación de los mayores valores de mercado a los fines de su aceptabilidad como base de tributación. Dicho de otra manera, la vinculación y el esquema de triangulación o de ventas sucesivas no obliga a tributar por el mayor valor.

El precio de una transacción no debe ser el mayor precio del mercado de que se trate para que sea aceptable. El precio de transacción, aunque no resulte el mayor precio, debe ser aceptado como base de valuación aduanera en tanto y en cuanto responda al patrón de valoración establecido en el Acuerdo de Valor. Ni la vinculación ni el hecho de que el precio resulte inferior a otros comparables resultan *per se* suficientes para la desestimación de este precio de transacción como valor aduanero. Del mismo modo, tampoco resulta posible su desestimación sin más, a los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

En uno u otro caso, es decir, tanto en la valuación aduanera como en la valoración fiscal, corresponderá a las oficinas de fiscalización tanto aduanera como fiscal, justipreciar el precio de la transacción en el marco de las normas legales aplicables. Es importante señalar que si bien consideramos que deben existir puntos de

entendimiento, lo cierto es que la aceptabilidad del precio de la transacción a los fines aduaneros estará subordinado a la verificación de los extremos que exige el Acuerdo de Valor, siendo que para la validación del precio a los fines de los impuestos interiores, corresponderá constatar el cumplimiento de las pautas establecidas en las leyes interiores que regulan el tributo respectivo (que suelen receptor las normas de la OCDE).

Por otra parte, la no aceptación del precio como valor imponible no lo transforma en un precio inexacto a los fines aduaneros y por tanto susceptibles de ser cuestionado represivamente, así como tampoco habilita sin más la represión tributaria. Siempre que la interpretación técnica del administrado sea jurídicamente razonable, el cuestionamiento de la operación debe limitarse a los aspectos tributarios. Para la procedencia de un cuestionamiento de índole –infraccional

o penal– se debe analizar con mayor detalle las particularidades de la causa y fundamentalmente, la conducta del administrado.

Asimismo, a pesar de que existe un punto indudable de contacto –*arms's length*–, sin perjuicio de reconocer las bondades que supondría la determinación de puntos de entendimiento común, en Argentina aún no existe un trabajo integral de las oficinas aduaneras y de recaudación que les permita trabajar conjuntamente en la determinación de un valor común aceptable para los fines aduaneros y fiscales. Sin embargo, dado que ambos esquemas de valuación toman como punto de partida el precio de plena competencia, consideramos que la validación del mismo por parte de una oficina de control, valida la conducta del administrado y por lo tanto la deja a salvo de cuestionamientos de índole represivos, aunque ello no suponga el cierre de la cuestión técnica del valor.