

# LAS REGLAS DE VALORACIÓN ADUANERA DE LAS MERCADERÍAS Y LAS FACULTADES DEL SERVICIO ADUANERO PARA SU DETERMINACIÓN (\*)

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 01 de Octubre de 2013, en autos “*YPF S.A. (TF 27.508A) c/DGA*”<sup>1</sup>

POR ENRIQUE C. BARREIRA

En homenaje al Dr. Mario A. Alsina (*in memoriam*)

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El caso y las posiciones de las partes en controversia.
- III. Las posiciones del Tribunal Fiscal y la Cámara Federal.
- IV. La sentencia de la Corte Suprema de la Nación.
- V. Las dificultades para determinar el valor de la mercadería en el tráfico internacional.
- VI. La necesaria diferenciación entre “los valores”, “la valoración”, “el precio” y “el precio realmente pagado o por pagar”.
- VII. La cuestión de la “noción positiva” o la “noción teórica” del valor de la mercadería a los fines de la liquidación de los derechos de exportación.
- VIII. Las facultades para determinar el valor de la mercadería a los fines tributarios y su supuesta discrecionalidad.
- IX. Las facultades de la aduana para dudar de la veracidad del precio declarado y la distribución de la carga de la prueba.
- X. La invocación de una inexistente “cotización internacional”.
- XI. La “recomposición” del valor por la Aduana mediante la reformulación de las cláusulas económicas del contrato celebrado por exportador con su adquirente extranjero.
- XII. Conclusiones.

---

(\*) Esta nota al Fallo “YPF S.A. (TF 27.508A) c/DGA”, del 01/10/13, fue publicada en la Revista Jurisprudencia Argentina de Bs. As., Fascículo N° 11 del 12032014, p. 14 y ss. (T. 2014 –I).

1. El sumario del fallo en comentado se puede consultar en la Sección Jurisprudencia de esta Revista.

## I. Introducción

1) La Corte Suprema en el caso “YPF c/Dirección General de Aduanas”, del 01/10/2013, abordó, por primera vez en profundidad, el régimen de valoración aduanera de la mercadería en materia de exportación. Sentó criterio en un tema que era objeto de soluciones dispares en la jurisprudencia afirmando la importancia del valor de transacción concertado entre vendedor y comprador como inevitable punto de partida para la tarea de valoración aduanera. Se basó, para ello, en el propio sistema del Código Aduanero y rechazó el “modus operandi” de la Aduana de interferir en los contratos de los particulares a fin de “recomponer” los valores sobre la base de supuestas facultades discrecionales que le permitieran una mayor recaudación a costa de los derechos del administrado.

2) El tema aquí tratado es rico en consecuencias, las que exceden el estrecho marco de la exportación para abarcar el de la valoración en general. Para su abordaje comenzaremos con un breve resumen del conflicto, las posiciones de las partes contendientes y las decisiones de los tribunales intervinientes para, luego, afrontar los fundamentos en que se sustenta la valoración de los bienes en general; su aplicación en materia aduanera; la aparente contradicción entre la “noción teórica” y la “noción positiva” de la valoración aduanera; la influencia que las reglas de valoración de importación han tenido en las que el Código adoptó para la exportación; el papel de las facultades discrecionales en el campo de la determinación tributaria aduanera; las facultades de la aduana para dudar de la sinceridad del valor declarado; el procedimiento que el servicio aduanero debe seguir a fin de respetar la real base económica del contrato de intercambio comercial internacional; el abuso de la injerencia fiscal al pretender reformular las cláusulas contractuales y, por lo tanto, las referidas a la ecuación económica acordada entre los particulares y, finalmente, la necesidad de que las actitudes asumidas por el Estado en sus diferentes manifestaciones que generan una legítima confianza del administrado en su posición jurídica buena fe, sean mantenidas por los diferentes organismos que lo componen.

## II. El caso y las posiciones de las partes en controversia

3) La actora celebró con una empresa adquirente en Chile un contrato de suministro de largo plazo de gas natural que debía transportarse a través del gasoducto que une Argentina con ese país. En razón de los altos costos que implican las instalaciones necesarias para el transporte por gasoducto se explica la larga duración de este tipo de contrato, tendiente a posibilitar su amortización, que suele superar los diez años y que en algunos casos supera las dos décadas. El que dio lugar a este litigio no fue la excepción a esa regla y contempló ajustes de precio a fin de que las variables económicas que se pudieran ir produciendo durante su vigencia, no alteraran la ecuación económica que decidió a cada una de las partes a celebrarlo, ni la equivalencia de las prestaciones establecidas en la relación bilateral.

4) Dichos ajustes se realizaban según las variaciones operadas en diversos índices formados por una “canasta de precios”. Éstos estaban relacionados con la energía: petróleo, fuel oil, combustible para calefacción e índice de precios para *commodities*. A cada uno de éstos se les asignó una incidencia porcentual, teniendo en cuenta los cambios por estacionalidad (verano-invierno).

5) El Administrador de la Aduana de Río Gallegos formuló cargos por determinación tributaria suplementaria a YPF por diferencias de derechos de exportación, ajustando el valor declarado de la mercadería (gas natural) en las exportaciones efectuadas a Chile por una importante suma. La exportadora impugnó los cargos y el Administrador de la Aduana rechazó la impugnación. La actora apeló al Tribunal Fiscal quien resolvió revocando los cargos aduaneros.

6) La posición de la aduana para ajustar el valor del bien exportado se basó en que:

a) el valor sobre el cual deben aplicarse a los derechos de exportación se inspira en las normas de valoración establecidas por el Comité de Valor de Bruselas de 1950, esto es la “noción teórica” del valor, que fue receptada en el Código Aduanero;

b) si bien el valor sobre el que deben aplicarse los derechos de exportación es el valor FOB/FOR/FOT concertado entre un compra-

dor y un vendedor independientes uno de otro, en un tiempo determinado y en condiciones de libre competencia, la aduana puede y debe apartarse del valor documentado si el mismo no resultare conveniente o idóneo y, a los fines de ese apartamiento, cobran relevancia las diferencias producidas entre el momento en que se concretó la venta y el momento referido en la normativa de valoración (fecha de registro de la destinación de exportación para consumo);

c) al existir discrepancias entre el precio declarado para la exportación y el valor imponible, debe acudir a una base supletoria para determinar el valor imponible y, por lo tanto, utilizar como bases de valoración aquellas previstas por el art. 748 del C.A.;

d) la autorización del contrato y del precio de la exportación por la Secretaría de Energía no limitan las atribuciones de control del servicio aduanero, pues la aduana tiene facultades para intervenir y realizar los ajustes de valor de los cuales derivaron los cargos confirmados en la resolución del administrador aduanero; y

e) la exportadora no ha producido pruebas que demuestre que los precios de venta declarados reúnen los requisitos previstos en el Código Aduanero para ser considerados como valor imponible de la mercadería;

7) Los argumentos expuestos por la exportadora afectada fueron que:

a) si bien la aduana cuestiona los precios de exportación aduciendo que no se corresponden con la cotización internacional que atribuye al producto, no existen cotizaciones internacionales que reflejen el valor del gas natural y es ilegal sustentar el valor en un precio internacional inexistente;

b) los precios declarados por la exportadora no difieren sustancialmente de los pactados por otros exportadores independientes que, en la misma época, vendían gas natural al mismo mercado de destino, por el mismo medio de transporte (gasoducto) y a precios similares a los declarados por la actora;

c) antes que se comenzara con las exportaciones, los precios fueron analizados y apro-

bados por las dependencias competentes de la Secretaría de Energía, de conformidad con las normas que regulan la actividad, por lo que el cuestionamiento de los precios por la aduana es incongruente con la autorización de la Secretaría de Energía quien consideró que dichos precios eran comercialmente razonables;

d) la aduana no puede apartarse del valor de venta declarado por el exportador si éste se ajusta a las pautas establecidas en el art. 735 y ccs. del C.A.;

e) si bien la aduana está facultada para determinar la base de la imposición a través de algunos de los métodos previstos en el art. 748 del C.A., dicha aplicación no es discrecional; no puede tomar o crear cualquier método o aquél que le proporcione el mayor rédito fiscal;

f) no corresponde aplicar el método de valoración previsto en el art. 748, inciso b), del C.A. cuando no existen cotizaciones internacionales que reflejen el valor internacional del gas natural de exportación desde Argentina;

g) el valor determinado por la aduana para la mercadería exportada constituye un precio ficto, que estaría prohibido por el Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT); y

h) el gas natural comercializado a través de gasoducto no es una “*commodity*” a los fines de la comparabilidad de los precios.

### III. Las posiciones del Tribunal Fiscal y la Cámara Federal

8) El Tribunal Fiscal revocó la decisión aduanera<sup>2</sup>. Tras hacer un minucioso análisis del contrato y de la legislación de hidrocarburos (especialmente las leyes 17.319 y 24.076 y sus normas reglamentarias) y considerar, entre otras cosas, que se había acreditado que otras exportadoras habían exportado al mismo destino por precios similares; que según surgía de varios informes el gas natural no era mercadería que revistiera características de “*commodity*” y que el Estado es uno solo, no siendo admisible que mientras un órgano del Poder Ejecutivo aprueba los precios de exportación

2. El fallo del Tribunal Fiscal recayó en el Expte. N° 27.508A y fue dictado el 09/11/2011 por la Sala “E”, con voto de la Dra. Catalina García Vizcaino, al cual adhirió la Dra. Cora Musso.

pactados, otro de sus órganos los desconozca. Concluyó que la Aduana no demostró que los precios documentados difirieran notoriamente de los precios pagados o por pagar por lo que revocó la resolución aduanera y los cargos por ésta confirmados.

9) Apelada la sentencia a la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>3</sup>, ésta revocó la sentencia del Tribunal Fiscal, confirmando los cargos aduaneros cuestionados expresando, entre otras razones, que las autorizaciones de los órganos del Estado para exportar tenían objetivos y fundamentos distintos a los exigidos a la Aduana por lo que no pudieron determinar que el valor fuera el admisible desde el punto de vista aduanero; que debido a la larga duración del contrato, entre la fecha de su celebración y la fecha en que se efectuó el ajuste se produjo una notoria diferencia entre el valor pactado y los precios mundiales de la energía, concluyendo que el servicio aduanero había justificado la desestimación del valor de transacción documentado y aplicado adecuadamente el método establecido en el art. 748, inciso b), del C.A. para fijar el valor teórico de las operaciones involucradas en autos a los fines de determinar los derechos de exportación.

#### IV. La sentencia de la Corte Suprema de la Nación

10) YPF recurrió contra la sentencia de la Cámara Federal, articulando recurso ordinario de apelación ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien, luego de repasar los argumentos vertidos por el Tribunal Fiscal y la Cámara Federal, revocó la sentencia de Cámara y confirmó el fallo del Tribunal Fiscal<sup>4</sup>. Los puntos salientes de la sentencia de la Corte expresan que:

a) En el sistema de valoración de exportación contemplado en la ley aduanera el “precio pagado o por pagar” constituye la base principal de valoración (conforme a los arts. 735 y

746, ap. 1º, del C.A.), lo que está corroborado en su Exposición de Motivos que muestra una clara preferencia del ordenamiento por el empleo del precio de transacción que motiva la exportación como valor imponible, al expresar que *“se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse en la mayor medida de lo posible, utilizando la documentación comercial que se presenta al despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta”*.

b) Los arts. 746, 747 y 748 del citado código regulan la facultad de la Aduana para apartarse del mencionado precio cuando éste no constituyera una base idónea de valoración y a ese respecto, la Exposición de Motivos puntualiza que tales arts. determinan dentro de un razonable equilibrio *“cuando un precio declarado puede ser sometido a justificación o prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio”*.

c) La autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos 286:225), pero ello no la exime de respetar los recaudos que la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (que menciona como decreto-ley 19.549/72) exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos 315:1361).

d) El hecho de que la administración obre en ejercicio de facultades discrecionales, no es justificativo de su conducta arbitraria ni para omitir los recaudos que exige la ley 19.549 para el dictado de todo acto administrativo (Fallos 331:735 (y sus citas) y 332:2741).

e) La resolución del servicio aduanero carece de motivación pues, para que pudiera descartar el precio de transacción como base de valoración, se hacía necesario que determinara previamente, y sobre la base de parámetros

3. La sentencia fue dictada el 23/08/2012 por la Sala II, con voto de los doctores Luis María Márquez, José Luis López Castiñeiras y María Claudia Caputi.

4. La sentencia fue dictada el 1º/10/2013 y firmada por Ricardo L. Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco, Carlos S. Fayt (por su propio voto), Enrique S. Petracchi, Juan C. Maqueda y Carmen M. Argibay.

técnicamente fundados, cuál era el precio de mercado del gas por ductos pero, sin embargo, nada de esto dice la resolución impugnada, asumiendo, sin dar explicaciones al respecto, que existe un precio del gas por ductos en el mercado internacional sin explicitar cuál es, expresando sin embargo, que el precio internacional es sustancialmente superior al precio de transacción fijado por la empresa actora en sus contratos.

f) La mencionada resolución aduanera carece de causa porque sus conclusiones no encuentran sustento fáctico suficiente en los dictámenes técnicos obrantes en el expediente administrativo, los que expresan que no es técnicamente correcto tomar precios internacionales de referencia para determinar el valor de mercado del gas natural por ductos exportado desde la República Argentina.

g) La resolución dictada por el administrador de la Aduana de Río Gallegos carece de causa y motivación suficientes, lo que la torna ilegítima y nula, sin que quepa dispensar dichas falencias por haberse dictado en ejercicio de facultades discrecionales (Fallos: 324:1860), por lo que revoca la sentencia.

11) El ministro Fayt coincidió con la parte resolutive del voto de la mayoría pero con fundamentos propios. Destacó que cuando el inciso b) del art. 748 del C.A. autoriza al servicio aduanero a tomar como base supletoria de valoración “*la cotización internacional de la mercadería*”, debe hacerlo respecto de la misma mercadería cuyo valor es objeto de ajuste y no otra distinta y que, en el caso de autos, no correspondía la aplicación de ese método porque el gas natural argentino, al comercializarse en estado gaseoso a través de ductos, no constituye un “commodity” y, por ende, carece de cotización internacional. Concluyó que, dadas las particulares características de producción y comercialización de producto exportado, su valor no pudo determinarse sobre la base de una pretendida cotización internacional, como lo hizo la aduana; que la actora había realizado las exportaciones a precios similares a los que lo hicieron otras empresas del sector sin que la aduana los tuviera en cuenta; que los organismos de control autorizaron esas exportaciones,

lo que implicó la verificación previa de los aspectos de mayor relevancia de las operaciones comerciales y, en lo que interesa al caso, que el precio y su fórmula de ajuste establecidos en el contrato celebrado entre las partes resultaban comercialmente razonables y respetaban el principio de no discriminación, por lo que en tales circunstancias, si el organismo aduanero quería descartar el precio declarado por la actora y acudir a una base alternativa de valoración, debió haber extremado la prudencia y procedido de ese modo sólo si hubiese contado con elementos irrefutables e inequívocos que ostentasen su criterio.

## **V. Las dificultades para determinar el valor de la mercadería en el tráfico internacional**

12) La asignación del valor asignado a los bienes objeto de transacción resulta esencial cuando deben liquidarse derechos de aduana “*ad valorem*” con motivo de su importación o exportación. El Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947 diseñó las primeras reglas de valoración modernas que luego fueron objeto de acuerdos complementarios. Si bien nuestro Código Aduanero contemplaba un régimen de valor para la importación que se basaba en la Definición del Valor en Aduana de Bruselas de 1950 (incorporado por Argentina a través de la ley 17.352), hubo de desarrollar un régimen para la valoración de exportación, que no existía. En el momento en que el código se redactaba, estaba en pleno desarrollo la Ronda Tokio del GATT, que culminaría en 1979 con un acuerdo complementario de valor de importación: el Acuerdo del Valor del GATT, luego adoptado por nuestro país a través de las leyes 23.311 y 24.425. Éste modificó sustancialmente la noción de valor hasta entonces vigente en materia de importación. En parte, el nuevo sistema sirvió de inspiración para el diseño de algunas de las reglas de valoración de exportación que se estaban redactando y que se encuentran hoy en día en los arts. 735 y ss. del Código Aduanero argentino, por lo que una mirada al Acuerdo del Valor del GATT nos permitirá contar con herramientas

aptas para una mejor comprensión de las de exportación hoy vigentes.

13) El Acuerdo del Valor del GATT, luego de expresar que el valor en aduana de la mercadería será el valor de “transacción”, añade: “... *es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación*”. La asimilación a la “venta” no debe extrañar si tenemos en cuenta que en la mayoría de las operaciones comerciales en las que alguien transfiere la propiedad de la mercadería a través de las fronteras, la contrapartida es el pago de un precio en dinero por parte del destinatario. Convengamos que esto no deja de ser una simplificación. Hay casos en los que la causa radica en contratos en los que la propiedad no se transmite (caso del arrendamiento) o en que la onerosidad no existe (caso de la donación).

14) Por las razones antes apuntadas y, además, porque los diferentes países que adoptan estos criterios pueden tener definiciones legales distintas para un mismo término, en los documentos internacionales del Comité del Valor de la Organización Mundial de Aduanas, se asigna al término “venta” un concepto que desborda el tradicional. Lo hace a través de ejemplos que son comprensivos de actos jurídicos en el que una de las partes entrega la posesión o tenencia de la cosa a la otra, a cambio de una ventaja económica (onerosidad) consistente en un precio o en ventajas traducibles en un precio. En cuanto al uso de la palabra “transacción”, está utilizada como equivalente a la convención; acto mediante el que dos o más partes se ponen de acuerdo en relación con determinados temas<sup>5</sup>. En esos casos el precio establecido en

el contrato será la base de partida para arribar al “valor” de la cosa exportada en un país e importada en el otro a los fines de utilizarlo como base imponible del derecho de aduana. Hablamos del valor de importación pero, por las razones antes expuestas (ver el precedente párrafo 12, última parte), marca el camino en materia de exportación.

15) Si la operación consiste en una compraventa, el punto de partida para determinar esa base imponible será el precio al cual el comprador efectivamente paga o debe pagar al vendedor esa mercadería dentro de ciertas condiciones clásicas. Cuando la transacción no se encausare a través de un contrato de venta, será necesario adecuar los términos de la operación “como si fuera” una compraventa, lo que implica establecer un “precio” que en ese caso puede no existir. La determinación de cuál es el “precio” de la mercadería y, a través de él, de un “valor” para ser utilizado como base imponible a fin de aplicar la alícuota tendiente a liquidar el tributo “*ad valorem*”, es una operación cuyo procedimiento se presta a peligrosos arbitrios, lo que hace aconsejable que se encuentre regulado en la ley.

16) Mario Alsina<sup>6</sup> solía decir que a los fines aduaneros el verdadero valor de una mercadería sólo lo podían saber Dios, el comprador y el vendedor. Así ponía de relieve no sólo quienes son los que lo fijan, sino también la dificultad que presenta para la aduana penetrar en los entresijos del contrato de compraventa que desemboca en su resultante económica directa que es el precio al que, partiendo desde cada una de sus posiciones, las partes arriban para la mercadería que se transfiere.

---

5. Ver art. 1137 del Código Civil de Dalmacio Vélez Sarsfield (ley N° 340), especialmente la nota del codificador al mencionado artículo, último párrafo, con cita de Durantón.

6. Mario Alsina (1942-2012), hallándose a cargo del área aduanera de la Dirección Nacional de Impuestos, integró la Comisión Redactora del Código Aduanero (febrero de 1977 a marzo de 1980). En 1967, cuando se desempeñaba como abogado de la entonces Administración Nacional de Aduanas, fue enviado al Reino de España para que se perfeccionara en la aplicación del régimen del valor en aduana de importación, que ese país había adoptado poco tiempo antes como una de las tareas necesarias para acceder a la Comunidad Europea. De vuelta en el país volcó sus conocimientos en la implementación del régimen de valoración de importación en la aduana de nuestro país de conformidad con los principios establecidos en la Definición de Valor en Aduana de Bruselas que empezaba a regir en el comercio internacional.

## VI. La necesaria diferenciación entre “los valores”, “la valoración”, “el precio” y “el precio realmente pagado o por pagar”.

17) La valoración que hacemos de un objeto, parte de 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, sin embargo, no es algo que pertenezca al objeto en sí, sino una cualidad que nosotros atribuimos al objeto. El concepto de “valor” que se utiliza para referirse a la base imponible del tributo aduanero se basa en criterios de utilidad, que son el fundamento de la economía). Es la medida (ponderada en dinero u otro objeto mensurable económicamente) del grado de utilidad que una persona considera que le puede representar dicha mercancía en ciertas circunstancias<sup>7</sup>. No es necesario avanzar más en este terreno para arribar a una primera conclusión: la valoración (en cuanto juicio de valor) que hacemos de un objeto es subjetiva, pues no emana del objeto valorado sino del sujeto que la valora.

18) La valoración aduanera parte del “precio” obtenido en una operación económica. 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 dependerá principalmente 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. Estas ideas nos conducen 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.

19) 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” y en determinadas condiciones de pago y de entrega de la cosa. Las subjetividades de cada valoración 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 transacción<sup>8</sup>, y que pasa a exteriorizarse sobre bases estrictamente económicas, traducándose en un “precio” válido para esa transacción singular. El “precio” es, así, la valoración que se hace de un obje-

7. 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 Economiques”*, Librairie Valois, Paris, 1930, Cap. V, p.254).

8. Esta “intersubjetividad” no llega a ser “objetividad” en sentido pleno: ver sobre este punto lo que se dice en el párrafo 24 y su nota.

to, medida en dinero, constituyendo uno de los elementos esenciales del contrato<sup>9</sup>. La distinción entre “precio” y “valor en aduana” tiene especial relevancia a los fines de la infracción de “declaración aduanera inexacta”<sup>10</sup>. De esto surge una tercera conclusión: la valoración intersubjetiva, 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, de la cual nos ocupamos más adelante.

20) 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. Se desvanece así, la idea de que la intersubjetividad 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.

21) Pero si bien hay elementos más o menos comunes que inciden en la creación de una valoración intersubjetiva entre quienes pujan 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. Son espectadores, no protagonistas. 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 tendencia<sup>11</sup>; los acreedores, que buscarán determinar que el precio obtenido en la transacción no disminuya la solvencia del adquirente o del

9. 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”, Lexis Nexis, 2011, p. 310 nota 11, con cita de John Stuart Mill. Sobre la teoría económica del valor y su relación con el derecho aduanero, ver Rohde Ponce, Andrés, “Derecho Aduanero Mexicano”, Ed. Fiscales ISEF, México, 1999, Tº II, Cap. IV, p. 281.

10. 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”, 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.

11. Ver el párrafo 23 y su nota 11. Mill, John Stuard (“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, 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”.

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.

22) Aun cuando estos terceros no son “parte” en el contrato, están 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.

23) Estos terceros 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. No tienen en cuenta las particularidades de “el caso”, sino que buscan la resultante económica del “mercado”, caracterizado por “numerosos casos”. Del promedio de éstos se obtiene “la tendencia”<sup>12</sup>. 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. 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.

24) Como vimos antes, cuando los terceros ajenos a las partes de una transacción están interesados en los resultados de ésta, si bien deben respetar la libertad de contratación de quienes la celebran, están inclinados a desconocer sus términos, desconfiando de la sinceridad o genuinidad de la importancia económica que se exterioriza de ella. A fin de evitar conflictos surgidos de una exaltada desconfianza del Estado, la ley establece reglas de valoración que restringen las facultades discriminatorias de la administración en la fijación de la base imponible, de manera que el desconocimiento del precio obtenido en el marco del contrato y, por ende, el alejamiento del valor “positivo” tenga ciertos límites de “objetividad” y “neutralidad”. Se plantea, así, el problema de que la valoración por los protagonistas de la transacción se deje de lado para hacerse por otras personas y en condiciones ideales, esto es, diferentes de las que realmente existieron en relación con “esa” mercadería. Ello implica tomar distancia de las motivaciones que movieron a los protagonistas de la transacción a realizar el negocio jurídico en cuestión y, consecuentemente, desentenderse de las verdaderas causas que originaron el precio. Se construye, así, un sistema de valoración basado en un arquetipo, una persona ideal, que se mueve por motivaciones de exclu-

12. Bacigalupo, (obra citada p. 311) alude a una cita de Paul Samuelson (“Curso de Economía Moderna”, Aguilar, Madrid, 1965, p. 41) donde dicho autor se pregunta cómo opera el inconsciente mecanismo automático de los precios, respondiéndose que ello sucede en razón de una enorme cantidad de factores que influyen en la fijación de éstos, conformando “un vasto sistema de tanteos y de aproximaciones sucesivas que llevan a un sistema equilibrado de precios y de producción”.

siva utilidad económica, sólo condicionada por la oferta y la demanda, 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-financiera. Surge, así, un valor distinto al que las partes tuvieron en cuenta en la transacción. De ello sacamos 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<sup>13</sup>. Al no tomar en cuenta los condicionamientos de quienes protagonizaron el negocio, el valor será distinto. Ésta valoración padece de una inevitable imprecisión<sup>14</sup>, que la ley pretende acotar exigiendo que se procure respetar en la mayor medida de lo posible el valor de transacción<sup>15</sup>.

25) 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. Con el fin de clarificar en el curso de este estudio los conceptos que inciden en las llamadas “noción positiva” y “noción teórica” del valor, que a su vez tienen estrecha relación con el procedimiento tendiente a su determinación y las facultades del servicio aduanero en el marco del mismo, 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 17).

b) en un segundo nivel nos encontramos con una valoración “intersubjetiva” entre partes de una transacción que determina el “precio” de la mercadería en ella (ver el precedente párrafo 19).

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 24).

## VII. La cuestión de la “noción positiva” o la “noción teórica” del valor de la mercadería a los fines de la liquidación de los derechos de exportación

26) Lo que hemos visto en el capítulo precedente nos permitirá acercarnos a los conceptos que, en materia de valoración aduanera a nivel internacional, se denominan nociones “positiva” o “teórica” del valor. La “noción positiva” considera que el valor de la mercadería es el representado por el precio que las partes singulares han pactado en el caso individual. Es el valor que hemos indicado antes como de segundo nivel (párrafos 19 y 25b)<sup>16</sup>. Por su parte, la “noción teórica” determina el valor sobre la base de un patrón ideal, según el cual cualquier comprador podría adquirir ese tipo de mercadería de un vendedor en ciertas condiciones idea-

13. 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*”, Ed. Kraft, Bs. As., 1945, Cap. IV, § 1, p. 155).

14. Mill, John Stuart, obra antes 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*”.

15. La valoración objetiva es más precisa cuanto más homogéneas sean las características de las mercaderías de la misma especie y calidad y cuanto mayor sea la cantidad que se comercializa. Por ello es más eficaz tratándose de las llamadas “*commodities*” (granos, aceites vegetales, café, etcétera) es decir, productos de comercialización masiva y de carácter consumible. En las “*commodities*” la valoración individual es menos relevante que en las mercaderías específicas, únicas o durables.

16. Se suele mencionar como ejemplo de sistema de “noción positiva” del valor al Acuerdo de Valoración del GATT de 1979, adoptado luego de un arduo debate entre los países que habían adoptado el sistema de la Definición del Valor de Bruselas y quienes lo rechazaban. Dicho Acuerdo, recordemos que limitado a las importaciones, fue adoptado por nuestro país a través de la ley 23.311 (derogó por incompatibilidad las normas que se le opusieron en el Código Aduanero), entrando a regir el 1° de enero de 1988. Fue reemplazado por el Acuerdo de Valoración GATT 1994, adoptado al final de la Ronda Uruguay, en Marrakech, siendo casi idéntico al anterior, habiendo sido aprobado por la ley 24.425.

les de mercado. Es el valor que hemos indicado como de tercer nivel (párrafos 24 y 25c)<sup>17</sup>.

27) En materia de importación la noción “teórica”, vigente en la ley 17.352 y luego en el Código Aduanero (ley 22.415), fue cambiada por la noción “positiva” con la adopción de los Acuerdos de Valor del GATT de 1979 y 1994. En materia de exportación, en cambio no existía, ni tampoco existe hoy en día, un acuerdo internacional y, antes de la entrada en vigencia del Código Aduanero que estableció un sistema propio, esta materia carecía de un tratamiento sistemático. Las normas aludían al valor o precio FOB (Decreto 3696/60; leyes 17.198 y 17.255, Decreto 2761/71, leyes 18.714 y 18.718, Decreto 3255/71 y ley 21.453) pero no establecían reglas que delimitaran el concepto de valor, generando confusiones y polémicas. Mientras algunos consideraban que el valor F.O.B. podía ser fijado por la Aduana a tenor del art. 580 de las entonces vigentes Ordenanzas de Aduana<sup>18</sup>, de manera que el precio documentado por el exportador fuera pasible de ajustes para adecuarlo a ciertas normas de valoración, acercándolo a una noción “teórica”<sup>19</sup>, otros consideraban que la adopción del concepto FOB en cuya composición se toman en cuenta los costos reales del vendedor, se correspondía a una noción “positiva” del valor que la separaba del sistema vigente en materia de importación<sup>20</sup>.

28) El Código Aduanero innovó respecto de esa confusa situación, estableciendo por primera vez reglas de valoración en exportación que, como veremos, reconocen pautas similares a las expresadas en la introducción general del Acuerdo del Valor del GATT. La Exposición de Motivos (comentario al Capítulo Sexto del

Título I de la Sección IX, párrafos 7 a 13), expresa que ellas procuran:

a) establecer reglas objetivas, sobre bases claras y sencillas de fácil comprensión tanto para los exportadores como para el servicio aduanero;

b) que dichas reglas tengan en cuenta el “valor real” de la mercadería, por las cuales se liquide el derecho en una compraventa entre partes independientes;

c) que se apliquen, en la mayor medida de lo posible, utilizando la documentación comercial que se presenta al despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta;

d) brindar la seguridad de que si el exportador ha convenido su operación en esas condiciones de independencia comercial, se adecuará a la norma del valor imponible prevista en el art. 735 del ordenamiento;

e) brindar reglas de valoración que respeten el “principio de neutralidad”, caracterizado por no pretender la obtención, por esta vía, de un mayor o menor ingreso fiscal, dejando los objetivos de política económica de mayor o menor recaudación, en la esfera de fijación del arancel; y

f) una sistematización de normas de valoración estables, que permitan su previsibilidad, posibilitando su conocimiento y aplicación a las partes intervinientes en los negocios comerciales y a los funcionarios encargados de su aplicación.

29) Como señala Bacigalupo<sup>21</sup>, en los escritos presentados por el servicio jurídico aduanero en las controversias suscitadas por estas cuestiones, así como también en algunos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación, se venía sosteniendo que el Código Aduanero estableció

17. Este sistema se inspira en el art. VII del GATT, que dio lugar a la Definición del Valor en Aduana de Bruselas de 1950, generalizándose en la década de 1960. Nuestro país lo adoptó por la ley 17.352 y luego por los arts. 642 a 658 del C.A. (ley 22.415). Este sistema no era aceptado por Estados Unidos de América y Japón, que se inclinaban por la llamada noción positiva, que fue finalmente adoptado en la Ronda Tokio que culminara en 1979.

18. Las Ordenanzas de Aduana de 1876, que rigieron en Argentina hasta 1981, disponía en su art. 580, inc. 3°, que la oficina aduanera de Registro, calculará el valor de los frutos embarcados con arreglo al avalúo fijado en la correspondiente Tarifa de Avalúos “o al aforo que determinen los vistas en los frutos no tarifados”.

19. Alsina, Mario A., “La base imponible de las exportaciones”, revista Régimen Aduanero, primera época, Bs. As., abril de 1975, año 2, N° 4, p. 300.

20. Camauër, Fernando, “Valores de exportación”, revista Régimen Aduanero, segunda época, dirigida por José Luis Di Fiori, Bs. As., abril de 1980, Año 1, N° 4, p. 215.

21. Bacigalupo, María L., obra antes citada, p. 307.

la “noción teórica” en materia de valoración de exportación. Esa fue también la posición adoptada por la aduana en la controversia que analizamos. Sin embargo, esta última posición no puede afirmarse en términos absolutos. En primer lugar ninguno de esos conceptos puede aplicarse en forma pura (sobre esto remitimos a lo que se expresa en el párrafo 34 y sus notas) y, en segundo lugar, el orden de prioridades exige que en primer término se tome en cuenta el precio realmente pactado (pagado o por pagar).

30) La idea de que en la exportación rige una noción teórica del valor, se ve alentada por la redacción del art. 745 del C.A. que señala que el objeto del “valor imponible” es permitir el cálculo de los derechos de exportación “sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare” dentro de las condiciones allí indicadas. Esta redacción, tomada de manera aislada, efectivamente, parece prescindir de la estimación del valor creada en la transacción particular (segundo nivel), para apoyarse en un patrón en el que “cualquiera” valoraría dentro de ciertas pautas (tercer nivel). Esto merece ciertas precisiones.

31) El art. 747 del C.A. establece que la aduana debe aceptar como punto de partida el “precio pagado o por pagar”. Por su parte, la Exposición de Motivos corrobora este criterio al expresar que se debe tomar en cuenta el valor “real” entre personas independientes entre sí, de manera que si la operación se adecuó a esas condiciones se la considerará encuadrada en la norma del valor imponible. El concepto de un precio “realmente pagado o por pagar”, que se emplea en los arts. 744, 746, 747 y 748, descarta la existencia de un precio incompleto o simulado. La adopción de esta terminología significa, entonces, admitir el criterio

de la “noción positiva”<sup>22</sup>. Pero, conforme se desprende los arts. 745 y 748 del C.A., “el precio pagado o por pagar” dejará de tener preeminencia y, simultáneamente, la noción teórica comenzará a cobrar relevancia, cuando aquél precio resulte inadmisibile. Pese a ello, aun en estos casos, la ley exige que los patrones de valor (básicamente individualizados en los métodos alternativos existentes en el art. 748) igualmente se adapten, en lo posible, a las modalidades inherentes a la exportación de que se tratare. Ello se pone de manifiesto en la última parte de cada uno de los incisos a), b), c), d), y e) del art. 748.

32) Ratificando esta idea, en el sexto considerando de la sentencia que comentamos la Corte expresa que “... el precio pagado o por pagar constituye la base principal de valoración (conf. arts. 735 y 746, ap. 1° del Código Aduanero). La Exposición de Motivos del mencionado código muestra la clara preferencia de dicho ordenamiento por el empleo del precio de transacción que motiva la exportación como valor imponible, al expresar que ‘se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse en la mayor medida de lo posible, utilizando la documentación comercial que se presenta al despacho y las modalidades más frecuentes y habituales de venta’. Por otra parte, los arts. 746, 747 y 748 del citado Código establecen y regulan la facultad de la aduana para apartarse del mencionado precio cuando éste no constituye una base idónea de valoración. Al respecto, la Exposición de Motivos puntualiza que tales arts. determinan un razonable equilibrio ‘cuando un precio declarado puede ser sometido a justificación o prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio’”.

22. Esta fórmula, es también utilizada para las importaciones en el Acuerdo del Valor en Aduana y alude a la relación singular, al precio concretamente pactado para “esa” mercadería, lo que indica la aceptación de la noción positiva en esta materia. Esto surge claramente de la redacción del Anexo III al referido acuerdo, en cuya redacción formulada en la Ronda Tokio del GATT de 1979 tuvo intervención el Dr. Mario Alsina. Allí se expresa que el precio “realmente pagado o por pagar” comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse como condición de venta de las mercancías, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor. La adopción de esta terminología en el Código Aduanero se explica porque la redacción de éste era contemporánea con las discusiones que se llevaban a cabo para la redacción del Acuerdo del Valor en el seno de la Ronda Tokio que culminó en 1979 y a las cuales Alsina concurría, informando a los demás integrantes de la Comisión sobre las características y avance de esas negociaciones.

33) Que la Corte haya encontrado en la Exposición de Motivos un basamento sólido para hacer una adecuada interpretación del Código Aduanero, cumple uno de los propósitos que dicha Exposición tuvo en mira. Si las sentencias judiciales, los decretos y actos administrativos del Poder Ejecutivo y sus organismos inferiores se sirven de fundamentos y considerandos para justificar las decisiones que adoptan, no resulta comprensible que la ley formal, que es la norma de mayor jerarquía por debajo de la Constitución y que ésta designa en su art. 19 como única fuente de eventuales restricciones a la libertad de los ciudadanos, prescinda de dar razón de los motivos que la inspiran. Este era el criterio de Juan Bautista Alberdi<sup>23</sup> que la Comisión Redactora siguió a fin de rendir cuentas del trabajo realizado y echar luz sobre las nuevas instituciones que (como la que nos ocupa) carecían de precedentes en la legislación anterior.

34) A partir de mediados del siglo XX, la doctrina consideró como arquetipo de aplicación del sistema de valor de la “noción teórica”<sup>24</sup> a la Definición de Valor en Aduana de Bruselas de 1950, de la cual se desprendieron las reglas de valor que rigieron en Europa y gran parte del mundo hasta 1986. Pero, como lo destaca Bacigalupo<sup>25</sup> la Definición de Bruselas puntualizaba que, si las mercaderías eran objeto de una venta “*bona fide*”, el “*precio pagado o por pagar*” sería considerado como una indicación aceptable del valor de la mercadería a los fines

aduaneros, lo que implicaba una concesión a la denominada “noción positiva”. Hay casos en los cuales “el precio realmente pagado o por pagar” pese a ser sincero y genuino, no coincidirá exactamente con la definición del “valor en aduana” o “valor imponible” que constituye la base imponible del tributo aduanero. Si, por ejemplo, la definición legal considera que la venta debe ser tomada en condiciones C.I.F. ó F.O.B. y el precio realmente pactado estuviera celebrado en otras condiciones, o que la venta debiera ser considerada en condiciones de contado y el precio pactado tuviera incluidos intereses por financiación, el declarante adecuará el precio a esas condiciones, sumando o restando los montos que faltaren o sobraren, para ajustarlo a las condiciones exigidas. Sin embargo, no será necesario recurrir a ninguno de los métodos alternativos de valoración, de manera que el “precio realmente pagado o por pagar”, con esas mínimas adecuaciones, se mantendrá como base imponible sobre la base de la “noción positiva” aunque con concesiones a pautas de ajuste propias de la “noción teórica”<sup>26</sup>. Esto demuestra que no hay un sistema puramente “positivo” o “teórico”, sino una mayor o menor incidencia de estas tendencias<sup>27</sup>.

35) No cabe duda que la “noción teórica” ha tenido una fuerte influencia en el sistema de valoración de exportación de nuestro Código Aduanero, pero ello no significa descartar que la “noción positiva” está presente en él, como punto de partida de la determinación del va-

23. Colmo, Alfredo, “*Técnica legislativa del Código Civil Argentino*”, Abeledo Perrot, 2ª ed., Bs. As., 1961 p. 238, cita en tal sentido la siguiente frase de Juan B. Alberdi: “... se motivan hoy las menores sentencias, todas las aplicaciones de la ley y se deja sin explicación lo que vale mas que eso, la ley misma”.

24. Berr, Claude y Trémeau, Henri, “*Le Droit Douanier*”, Economica, 7a, edición, Paris, 2006, § 209, p. 131; Rohde Ponce, Andrés, “*Derecho Aduanero Mexicano*”, obra citada, Tº II, p. 283; González Bianchi, Pablo, “*El valor en Aduana*”, Universidad de Montevideo, Montevideo, 2003, Tº I, § 20, ps. 65 y ss.; Zolezzi, Daniel, “*Valor en Aduana. Código universal de la OMC*”, segunda edición, Bs. As., 2008, párrafos 6, 7 y 8, p. 5 y siguientes.

25. Bacigalupo, María L., obra antes citada, p. 313.

26. Rohde Ponce sostiene que “... ambas nociones arriban a un valor hipotético de competencia por cuanto en ambas se introdujeron por la legislación, variables, ajustes o condiciones que no formaron parte de la operación...” (Rohde Ponce, Andrés, obra citada, Tº II, p. 284).

27. Así lo hemos sostenido antes de ahora: “... así como la Definición del Valor en Bruselas terminaba descansando lo más posible en el precio realmente pagado o por pagar en el caso concreto, siempre que se dieran las características de una venta “*bona fide*”, en caso del Acuerdo del Valor del GATT, se parte de una compraventa, muchas veces inexistente, que tras necesarias adecuaciones termina en un valor reconstruido a partir de un modelo que no deja de ser, aunque mas no sea en parte, abstracto” (Barreira, Enrique C., en el Prólogo al libro de González Bianchi, Pablo: “*El Valor en aduana. La valoración de las mercaderías en el sistema GATT/OMC*”, Universidad de Montevideo, 2003, cita mencionada por Bacigalupo en obra citada p. 321, nota 37).

lor imponible. En el sistema de los arts. 735 y concordantes de ese ordenamiento hay una clara apertura hacia la noción positiva. Así, en el texto del art. 747 no se duda en mencionar como presupuesto de valor el “*precio pagado o por pagar*” y en la Exposición de Motivos se destaca que el valor “*gira en torno del valor real de la mercadería*” que debe buscarse, en “*la documentación comercial*” y las “*modalidades habituales de venta*”.

36) El valor “real” no es compatible con un precio simulado o incompleto que, en tal caso, dejaría de ser el “*precio realmente pagado o por pagar*”. Pero, no obstante, el precio declarado deberá ser preferido en la medida de lo posible, lo que no nos debe extrañar, porque cabe presumir su veracidad pues, en dicha presunción (que implica reconocimiento de la buena fe), se apoya justamente el principio de “despacho en confianza” que rige en materia aduanera y, además, porque partiendo de esa base, dicho precio es el que con mayor cercanía refleja la realidad de la valoración negociada en la transacción. Así, a diferencia de lo que ocurre en la búsqueda de pautas macroeconómicas, la regla de valoración procura adecuarse al valor en el caso individual en el que se genera la transacción.

37) Por otra parte, la búsqueda del precio individual de la mercadería objeto de la importación o exportación, es explicable si se piensa que esta estimación monetaria sirve de base a una exacción fiscal que golpea el patrimonio del particular y pone en juego el régimen de la garantía de la propiedad, por lo cual debe mantener proporcionalidad con la significación económica que para las partes tiene la mercadería sobre la cual incide. El abandono del precio pactado sin justificación ni medida pone en riesgo que se trasponga el límite de la “capacidad contributiva” que devendría en confiscato-

riedad. En materia de derechos de aduanas, tratándose de tributos “objetivos” o “reales”, que tienen primordialmente en cuenta la mercadería en sí<sup>28</sup>, dicho límite está referenciado por el valor de la mercadería más que por la magnitud del patrimonio del sujeto pasivo del tributo. La magnitud a tomar en consideración respecto de los efectos confiscatorios es la del objeto que es materia de gravamen<sup>29</sup>. A nuestro juicio este criterio sigue siendo válido aun cuando el tributo tuviera carácter extrafiscal. El cercenamiento de los derechos individuales se producen tanto si el tributo se inspira en finalidades fiscales como si tiene finalidades extrafiscales (también denominadas de ordenamiento o de policía administrativa) porque lo que el ordenamiento constitucional protege es el derecho de propiedad, cualquiera fuere el instrumento que se utilizare para agredirlo. Este es un tema que excede el marco del presente trabajo, por lo que permítasenos dejarlo pendiente para otra oportunidad.

### **VIII. Las facultades para determinar el valor de la mercadería a los fines tributarios y su supuesta discrecionalidad**

38) En el considerando séptimo de la sentencia que comentamos, la Corte Suprema, expresa “*Que si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas (Fallos 286:225), ello no la exime de respetar los recaudos que el decreto ley 19.549/72 exige para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico (Fallos 315:1361)*”.

28. Griziotti, Benvenuto, “*Principios de Ciencia de las Finanzas*”, traducido del italiano por Dino Jarach, Ed. Depalma, Bs. As., 1949, Cap. IX, § 5, p. 231; Jarach, Dino, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 1996, p. 265; García Vizcaino, Catalina, “*Derecho Tributario*”, Ed. 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.

29. Naveira de Casanova, Gustavo, “*El principio de no confiscatoriedad*”, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, Cap. V, § 2.6, p.399.

39) No está demás que la Corte reitere que las facultades discrecionales del poder público no autorizan a la arbitrariedad. Ello cobra especial relevancia en momentos en que asistimos al dictado de resoluciones por órganos del Poder Ejecutivo que en forma reiterada desconocen derechos individuales protegidos por la ley o que llegan a “*vías de hecho*” que anulan la libertad de comercio<sup>30</sup>. Sin embargo, el tribunal formula esta aclaración a fin de relativizar lo afirmado en la primera parte del párrafo antes transcrito, sobre las cuales consideramos prudente realizar unas breves reflexiones.

40) Los derechos de aduana están alcanzados por el principio constitucional de reserva legal (arts. 4 y 75, incs. 1 y 13, de la C.N.) y para que éste sea efectivamente cumplido, debe comprender cada uno de los elementos en los cuales se sustenta la determinación del tributo. Si el tributo es “*ad valorem*” no incluye solamente a la alícuota, sino también a la base imponible. De lo contrario se podría burlar el importe máximo del tributo (cuyo límite quiso representarse a través de la alícuota), manipulando la base sobre la cual aquella se aplica. Justamente para evitar que los Estados Partes del GATT se vieran tentados por esa viciosa práctica, el art. VII de ese acuerdo internacional estableció en 1947 las reglas de valor en aduana que hoy nos rigen. El manejo de la base imponible por el Poder Ejecutivo implica-

ría que éste pudiera incrementar o disminuir la incidencia económica del tributo, lo que significaría burlar el espíritu de la reforma constitucional de 1994, plasmado en el art. 76 de la Constitución Nacional y en su complementario art. 99, inciso 3).

41) Pero, además, la necesidad de observar un procedimiento reglado en la determinación tributaria, no sólo tiende a proteger la propiedad privada del sujeto pasivo del tributo, sino que también preserva el principio de intangibilidad de los ingresos tributarios, en el cual debería estar especialmente interesado el propio Estado<sup>31</sup>.

42) La determinación tributaria aduanera es un procedimiento que constata el hecho gravado, declara la existencia de la obligación tributaria y determina la magnitud del tributo por lo que, siendo el tributo “*ad valorem*”, debe establecerse la base imponible y la alícuota aplicable. La mayor o menor intensidad de la discrecionalidad de los órganos administrativos en esta actividad depende del modo en que esté regulada por la legislación de cada país. Como ya hemos dicho, en el pasado la legislación aduanera mostraba serias deficiencias en lo relativo a la determinación de los derechos de aduana, sobre todo por la ausencia de reglas claras de valoración, lo que se advertía con mayor intensidad en materia de exportaciones<sup>32</sup>, pero con la evolución de la legislación vigente,

30. En los últimos tiempos son numerosos los casos de sanciones y tributos aplicados sin el dictado de acto administrativo que exprese la motivación de su causa y sin dar derecho a ser oído antes de la emisión del acto, como lo exige la Constitución Nacional (art. 18) y la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (art. 1°). Tales son los casos de la privación del derecho de importar o de exportar sin ley que lo autorice; o la prohibición de acceder a determinados regímenes de importación temporaria a quienes mantuvieran recursos contra la AFIPDGA ante el Tribunal Fiscal de la Nación. El colmo de estas “*vías de hecho*” se puso de manifiesto recientemente con la supresión de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) a una empresa exportadora, que se enteró de su inhabilitación al pretender efectuar compras y pagos en el mercado interno, para las cuales requiere de la intervención del sistema informático de la AFIP, negándosele el acceso sin que se le indicara la causa. En razón de que la CUIT es exigida para casi todas las actividades comerciales en el país, quien es privado de ella se convierte en un “*muerto civil*”, impidiéndole cumplir con las más elementales actividades comerciales (compras, ventas, transportes, importaciones, exportaciones, sus respectivos cobros y pagos, etcétera) generando un inmenso daño a través de una pena anticipada, sin fundamento en la ley y sin intervención judicial (ver diario La Nación, Sección Economía del 3/01/2014, “*El Gobierno profundiza el cepo a la exportación de trigo*” por Fernando Bertello, y mismo diario, sección y autor, del día 9/01/2014, p. 13). Otros ejemplos (sin que ellos agoten el repertorio) se traducen en la denegación discriminatoria de las importaciones sin ley que lo autorice (sobre esto ver Barreira, Enrique C., “*La declaración jurada anticipada de importación*”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 21, de junio de 2013, p. 125 y siguientes; y del mismo autor: “*Las licencias previas de importación: el modo de prohibir las importaciones sin ley*”, Revista La Ley, T° 2012F, p. 567, también publicado en la Revista de Estudios Aduaneros, N° 21, de junio de 2013, p. 237 y siguientes, especialmente párrafos 4, 26 y 27, y notas 7 y 27).

31. Berliri, Antonio, “*Principios de Derecho Tributario*”, traducción del italiano de Carlos Palao Taboada, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, Vol. III, §33, p. 227. Este autor expresa: “*En nuestro ordenamiento el impuesto es una figura institucionalmente disciplinada por la ley, si bien no excluye de modo absoluto todo poder discrecional de la administración en materia de imposición, ciertamente no permite instituir un tributo cuya entidad pueda constituir, en vía normal y general, objeto de transacción entre la administración y el contribuyente*”. Añadiendo más adelante “*No se quiere sólo que no haya víctimas del fisco, sino que también no haya privilegiados*”.

32. Ver párrafo 27 de este trabajo.

es difícil sostener que la determinación tributaria se sustente en facultades discrecionales. Teniendo en cuenta el concepto de la doctrina en general, que caracteriza a la actividad discrecional como la libertad del funcionario para elegir entre diferentes cursos de acción y de los modos de llevarlos a cabo, la determinación tributaria, de la cual liquidación constituye su última etapa<sup>33</sup>, es considerada una actividad reglada<sup>34</sup>.

43) Puede ser que, en su afán de abarcar en un concepto la mayor cantidad de casos singulares, la ley que describa el hecho gravado o establezca el procedimiento de determinación tributaria (entre ellas, las reglas de valoración), utilice vocablos imprecisos por lo que, quien deba aplicarla, está obligado a interpretarlos, especificando su significado. Se trata de “términos jurídicos indeterminados”<sup>35</sup> o “conceptos jurídicos indeterminados”<sup>36</sup>, que también han recibido la atención de los juristas bajo el nombre de “fórmulas elásticas de la norma”<sup>37</sup> o de “textura abierta del lenguaje”<sup>38</sup>. Son términos que, sin perjuicio de constituir un potencial peligro para la reserva legal, a veces son

difíciles de evitar (por más que el legislador se esmere en encontrar un lenguaje preciso), si no se quiere caer en un casuismo que empobrezca el sentido valorativo de la norma. A título de ejemplo, en el Código Aduanero tales son los casos, entre otros, en que se alude a operaciones de comercio “*usuales*” (art. 741); que el precio no difiera “*sustancialmente*”<sup>39</sup> de alguno de los valores “*corrientes*” (art. 747) o que los valores difieran “*notoriamente*” del precio pagado o por pagar (art. 747).

44) Si el margen de discrecionalidad que se predica de las determinaciones tributarias aduaneras, se refiriera a la necesidad de que la autoridad aduanera precise los conceptos indeterminados de la ley, debe puntualizarse que el criterio clásico de la doctrina administrativista no incluye estos supuestos dentro del concepto de facultades discrecionales pues, en tales casos, la ley no deja elegir a la administración entre varias posibilidades de comportamiento, sino que señala un sólo comportamiento que responde a sus fines, lo que sólo obliga al funcionario a realizar un típico proceso de interpretación normativa<sup>40</sup>, por lo que no debería-

33. Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, Depalma, Bs. As., 1982, T° I, § 236, p. 452.

34. Araujo Falcao, Amílcar de, “*El hecho generador de la obligación tributaria*”, traducción del portugués por Carlos Giuliani Fonrouge, Depalma, Bs. As., 1964, p. 83; en igual sentido Valdés Costa, Ramón, “*Curso de Derecho Tributario*”, Editoriales DepalmaTemisMarcial Pons, 1996, Cap. X3B, p. 357; del mismo autor “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Ed. Depalma, Bs. As., 1992, § 38.2.4, p. 284; Villegas, Héctor B., “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, Astrea, 2012, ps. 397 y 398; García Vizcaino, Catalina, “*Derecho Tributario*”, Ed. Depalma, Bs. As., 1997, T° II, Cap. VIII, § 4.1, p. 27; Casás, José O. “*El marco jurídico del procedimiento tributario*”, en la obra colectiva “*El Procedimiento tributario*”, con coordinación de Alejandro Altamirano, Ed. Ábaco, de Rodolfo Depalma, Bs. As., 2003, Cap. I, § 3b, p. 40, donde se expresa: “*La actividad determinativa de la Administración deberá estar sometida a la ley y minuciosamente reglada*”; Arroyo, Eduardo A., “*La determinación de oficio*”, en la obra colectiva “*El Procedimiento tributario*”, antes citado, Cap. VII, § 2b, p. 229; Jovanovich, Juan Martín, “*La liquidación tributaria en el Código Aduanero y los procedimientos informáticos para registrar la declaración*”, en el Capítulo III de la obra colectiva “*Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje a los 30 años del Código Aduanero*”, Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 2011, p. 302; García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, “*Curso de Derecho Administrativo*”, Ed. Civitas, Madrid, octava edición, 1998, T° I, ps. 444 y 445.

35. 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, Editorial Marcial Pons, MadridBarcelona Bs. As., 2011, § 7, III, p. 174; ; García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, obra y lugar antes citados; Garrido Falla, Fernando, Palomar Olmeda, Alberto y Losada González, Herminio, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Ed. Tecnos, Madrid, 2005, T° I, Cap. 12B), p. 208.

36. Forsthoff, Ernst, obra y lugar antes citados.

37. Linares, Juan Francisco, “*Fundamentos de Derecho Administrativo*”, Astrea, 1975, Cap. VI5A, 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”.

38. Hart, H. 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.

39. El art. 747 del Código Aduanero se inspira en el art. 1a2b) del Acuerdo de Valor en Aduana del GATT para importación, que en ese momento estaba en plena elaboración en la Ronda Tokio del GATT en el cual se establece el test de los valores “criterio” según el cual se admitirá el valor declarado si éste “*se aproxima mucho*” a los que allí se indican. La Comisión Redactora al tratar el mismo instituto para la exportación consideró mas apropiada la fórmula que se refiriera a que el precio no difiriera “sustancialmente” de los valores testigos. Sobre los valores “sensiblemente” o “sustancialmente” inferiores, ver la interesante acotación efectuada por Daniel Zolezzi en su libro “*Valor en Aduana. Código universal de la OMC*”, segunda edición (antes citado, § 100, p. 269, nota 6).

40. Forsthoff, Ernst, obra antes citada p. 125.

mos asimilar la atribución de fijar el sentido de los términos indeterminados a una facultad discrecional<sup>41</sup>.

45) La cita que la sentencia hace de Fallos 286:225 en el referido considerando séptimo, corresponde a la decisión de la Corte Suprema recaída en la causa “S.A. Comercial y Financiera I.A.F.A. c/ Dirección Nacional de Aduanas”, del 28/08/1973 que se refería a hechos acaecidos en el año 1963. La mercadería no había sido objeto de una solicitud de destinación aduanera por su titular, pues se trataba de la extracción de mercaderías del depósito fiscal de la empresa para ser afectada a la producción industrial de automotores sin el pago de los correspondientes derechos de importación. Por haber dispuesto de esa mercadería sin el pago de tributos y sin exteriorizarlo, se incurrió en el delito de contrabando de importación. Por otra parte la sentencia no se refirió al régimen de valoración de las mercaderías a los fines del pago de los derechos de importación, sino que invocó normas entonces vigentes en la hoy derogada Ley de Aduana, relativas a los importes que debían tenerse en cuenta a los fines de la aplicación de la pena. Las características descriptas permiten considerar que dicha sentencia no reviste el carácter de precedente para su aplicación a este caso, en razón de las diferentes circunstancias fácticas y el diferente contexto legislativo en que fue dictada.

### **IX. Las facultades de la aduana para dudar de la veracidad del precio declarado y la distribución de la carga de la prueba.**

46) Pese a lo expresado en la primera parte del considerando séptimo de la sentencia, antes referido (ver párrafo 37), en considerandos posteriores la sentencia reduce el ámbito de discrecionalidad a su mínima expresión. Para ello se apoya en los condicionamientos que es-

tablece la propia ley. Ésta, por su parte, determina con claridad los pasos del procedimiento reglado que la aduana debe seguir para arribar a la base imponible de los tributos de exportación, desmintiendo así el invocado margen de discrecionalidad.

47) En el sexto considerando de la sentencia, el alto tribunal expresa que “*el precio pagado o por pagar*” constituye la base principal de valoración y que los arts. 746, 747 y 748 del C.A. “... *establecen y regulan la facultad de la aduana para apartarse del mencionado precio cuando éste no constituye la base idónea de valoración*”. Añade que la Exposición de Motivos puntualiza que “*tales arts. determinan, dentro de un razonable equilibrio ‘cuando un precio declarado puede ser sometido a justificación o prueba por parte del exportador y en qué casos está autorizado el servicio aduanero a valorar de conformidad con bases diferentes a la de dicho precio’*”. De esta manera, la Corte Suprema realiza un prolijo análisis, del que surge con claridad que:

a) para valorar la mercadería que se exporta debe estarse, en principio, al “precio realmente pagado o por pagar” declarado;

b) la ley exige que la aduana fundamente las razones que justifiquen su intención de abandonar el precio declarado, como punto de partida de la valoración;

c) consecuentemente, limita los casos en que se encuentra autorizada a valorar sobre bases diferentes a las de dicho precio; y

d) el exportador tiene la facultad de exigir que la aduana admita el precio declarado como idóneo a los fines de la valoración si demuestra que el mismo no difiere sustancialmente de los que la propia ley avala como comparables en los tres primeros incisos del art. 748<sup>42</sup>.

48) Para que la aduana abandone el precio declarado por el exportador como base idónea de valoración, debe tener elementos que superen el grado de una mera sospecha. Usualmente

41. Linares, Juan F., “*Derecho Administrativo*”, Astrea, Bs. As., 1986, § 156, p. 183 (“*no debe confundirse con la atribución discrecional administrativa, la atribución legal que otorga arbitrio para resolver casos oscuros y no previstos*”); Forsthoff, Ernst, obra citada, ps. 125 y 126; García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, obra citada, T° I, Cap. VIII42, p. 450; Garrido Falla, Palomar Olmeda y Losada González, obra antes citada, p. 210.

42. Ver la nota 43 al siguiente párrafo 48.

éstos consisten en antecedentes de mercadería idéntica o similar cuyos precios difieran sustancialmente con los declarados por el exportador. Pero en este caso se daba el caso opuesto. La Aduana ignoró el precio de otras exportaciones de gas natural por el mismo medio. Al hacer de cuenta que ese dato no existía, la aduana incurrió en una grave omisión. Si bien el pronunciamiento de la Corte Suprema se refiere a este hecho al mencionar los fundamentos invocados por el Tribunal Fiscal<sup>43</sup>, omite tratarlo. A nuestro juicio es un dato que reviste suma importancia pues, a tenor de lo expresado en el art. 747 del C.A., si había valoraciones de mercaderías idénticas o similares a la exportada en los términos del art. 748 inciso a) de ese ordenamiento, que no diferían sustancialmente de los importes declarados, la aduana estaba obligada a aceptar estos últimos. Aclaremos que en el mencionado supuesto del art. 747, como también sucede en materia de importación a través del art. 2 apartado b) del Acuerdo de Valor en Aduana del GATT, el precio “testigo” actúa como precio comparable, al sólo efecto de convalidar el valor declarado, pero no para reemplazarlo. Es un “test” de admisibilidad del precio declarado. La diferencia debe ser sustancial porque, como vimos, así lo exige el art. 747 para no aceptar el precio comparable como justificativo del precio declarado<sup>44</sup>. No cualquier diferencia, entonces, permite a la aduana desechar el valor de transacción, y ello es razonable si tenemos en cuenta que el patrón de

valoración no radica en valores uniformes, sino que debe reflejar el precio “real” de la transacción particular de la mercadería importada o exportada que se encuentra sujeta a valoración.

49) Como hemos dicho antes (ver párrafo 20), el precio “realmente pagado o por pagar” puede diferir con otro de la misma época, si esa diferencia es justificable por las particularidades de la realidad comercial en la cual se desenvuelve la operación<sup>45</sup>. La aduana está obligada a fundamentar su rechazo al valor declarado, no sólo porque en materia administrativa rige el principio procesal de que quien funda su pretensión en un hecho tiene a su cargo la prueba de su existencia<sup>46</sup>, sino porque, además, la administración está obligada a manifestar y motivar la causa de su pretensión, sobre todo si el resultado de ésta coloca al administrado ante la eventual situación de perder un derecho (arts. 1º, 7 y 11 de la LNPA).

50) En el caso que nos ocupa, el servicio aduanero adujo que el precio de transacción declarado debía descartarse porque el valor de mercado del gas por gasoducto era superior. Ante esa afirmación, el noveno considerando de la sentencia expresa que para que la aduana pudiera obrar de esa manera “*era necesario determinar – previamente y sobre la base de parámetros técnicamente fundados cuál era el precio del gas por ductos*” y, agregaríamos nosotros, que ese precio difería sustancialmente con el declarado. Nada de eso se hizo. No se niega el derecho de la aduana a tener sospechas

43. Ver la última parte del considerando 2 de la sentencia de la Corte. Dado que la sentencia repite la numeración del considerando 2, aclaramos que nos estamos refiriendo al primero de ellos.

44. Si bien este “test” de admisibilidad del precio declarado está previsto en el art. 747 del C.A. que, con su remisión al art. 746 ap. 1, parece remitirse a los cuestionamientos del precio por la vinculación entre comprador y vendedor (como sucede con el art. 1, ap. 2.b, del Acuerdo del Valor para las importaciones), nos parece que si la observación y sospecha de la aduana no se sustenta en la vinculación, el sistema del “test” debe ser igualmente tenido en cuenta, fortaleciendo la presunción de veracidad del precio declarado, y ahorrando a las partes una litigiosidad innecesaria en diferencias que no sean sustanciales.

45. Alsina, Mario, Barreira, Enrique, Basaldúa, Ricardo, Cotter Moine, Juan Patricio, Vidal Albarracín, Héctor G., “*Código Aduanero Comentado*”, actualizado por Barreira, Basaldúa, Vidal Albarracín, Cotter, Juan P. (h), Sumcheski, Ana y Vidal Albarracín, Guillermo (h), Abeledo Perrot, Bs. As., 2011, Tº II (comentario al art. 747 punto 1), p. 779.

46. La Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, en autos “*Macnet S.A.*” (TF 14.723A), del 13/09/2005, sostuvo que en el procedimiento de ajuste de valor, la aduana, que es quien afirma el hecho que origina el conflicto, debe probar la veracidad de su cuestionamiento y, de lograrlo, transferirá al importador, la carga de demostrar la legitimidad de su declaración, pero en tanto el servicio aduanero no lo acredite, ninguna carga pesa sobre aquél, pues es aplicable el principio procesal de que quien afirma un hecho en el que pretende fundar su derecho, toma a su cargo la prueba de su existencia (Fallos: 217:635). En igual sentido: Sala II de la misma Cámara, en autos “*Compañía Elaboradora de Productos Alimenticios*” (TF 13.882A), del 27/07/2008.

sobre la genuinidad o sinceridad del valor declarado. Lo que no es admisible es que lo descarte sin fundamentar las razones para ello<sup>47</sup>.

#### **X. La invocación de una inexistente “cotización internacional”.**

51) Suponiendo que la aduana hubiera tomado conocimiento de exportaciones de mercaderías idénticas o similares que difieran notoriamente del precio declarado, habría tenido un elemento serio para exigir al exportador que demostrara la genuinidad del valor cuestionado. Sin embargo el rechazo no provino de operaciones comparables, sino de que “... *las fluctuaciones sensibles de precios en el mercado internacional... “ (producidas entre el momento de concretarse la venta y el de la exportación) “... autorizan a descartar el precio de transacción como base de valoración (...) si los precios varían sensiblemente hacia el alza o hacia la baja”* (considerando 8° de la sentencia) y que, siendo que el contrato de largo plazo y los precios actualizables de acuerdo a las variaciones operadas en ciertos índices, se consideraba cuestionable que él fuera inferior al “*valor de mercado del gas por ductos*”, sin expresar a cuánto ascendería éste (ver considerando 8°B y 9° de la sentencia).

52) Pese a lo afirmado, el servicio aduanero no tomó en cuenta un valor obtenido a partir de la cotización de la mercadería, como adujo. Los propios informes de los organismos especializados tenidos cuenta por el Tribunal Fiscal y el informe oficial mencionado en el segundo párrafo del considerando 10° de la sentencia de la propia Corte Suprema<sup>48</sup>, expresan que las condiciones de oferta y demanda del mercado de gas natural sólo son válidos a nivel regional,

pues las cantidades ofertadas y demandadas de este producto se encuentran acotadas geográficamente. Ello produce una segmentación de mercados a raíz de la imposibilidad de utilizar las mismas facilidades de transporte de gasoducto (de marcada incidencia en el costo final del producto transportado) en un lugar que en otro. Al no estar Argentina integrada al mercado de gas natural de América del Norte, los precios que allí rigen son diferentes a los vigentes en el mercado argentino. De tal manera, la comparación no resiste la regla del Código Aduanero, conforme a la cual el valor debe obtenerse “*tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación*”, entre las cuales el transporte, al ser un costo necesario para la operación, cobra esencial importancia para la fijación del precio. Si bien en los pronunciamientos no se hace referencia a la posibilidad de transportar el gas en estado “licuado” ya que en la época de los sucesos ese modo de transporte no era común, debe tenerse en cuenta que, justamente, debido a la necesidad de licuarlo en el lugar de origen y luego volverlo a su estado gaseoso en el lugar de destino, genera costos que tampoco los hace comparables con los del transporte por gasoducto.

#### **XI. La “recomposición” del valor por la Aduana mediante la reformulación de las cláusulas económicas del contrato celebrado por exportador con su adquirente extranjero.**

53) Sobre las bases referidas, la aduana consideró que no era posible aplicar, como base del “valor imponible”, el precio “*pagado o por pagar*” por la mercadería y, por lo tanto, se consideró habilitada para utilizar los métodos de

47. En la “*Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tuvieran motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado*”, relativa a la valoración de importación y que integrara el Acta final de la Ronda Uruguay del GATT en Marrakech, 1994 (aprobado en Argentina por la ley 24.425) se decidió que cuando se hubiera presentado a la aduana una declaración y ésta “*tenga motivos*” para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, “*la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria...*” de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas. En nuestro país los motivos de las dudas deben ser expresados por la administración como justificación del pedido de explicaciones y en cumplimiento del derecho al debido procedimiento adjetivo (art. 1° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos).

48. Los informes que indicaron que el gas natural no podía ser considerado una “commodity” fueron suministrados por: (a) el Instituto Argentino del Petróleo y del Gas; (b) la Cámara de Exploración y Producción de Hidrocarburos; y (c) la Dirección Nacional de Economía de los Hidrocarburos.

valoración supletorios previstos en el art.748 del C.A. Como vimos, manifestó que aplicaba el contemplado en el inciso b), pero no lo hizo. En lugar de ello “construyó” un valor que no es “de mercado”, sino ficticio, que se obtuvo recomponiendo las cláusulas del contrato entre la actora y el adquirente extranjero, lo que no se encuentra autorizado en ninguno de los supuestos contemplados en el art. 748 del C.A.

54) Como ya hemos dicho (ver párrafo 3 de este trabajo) Los contratos de suministro de gas natural suelen ser de largo plazo a fin de amortizar el costo del gasoducto, cuya construcción es costosa. Debido a su larga vigencia, se procura morigerar las variaciones bruscas en los precios, de manera que no generen situaciones de desventaja notoria para ninguna de las partes. Se intenta que el precio se adapte a las variaciones de costos y del propio valor de la moneda de pago, lo que motiva la inclusión de cláusulas que permitan corregir los cambios de circunstancias que pudieran romper el equilibrio de las prestaciones entre las partes generando desventajas irritantes para una u otra parte. Con ese objeto y tal como detalla la sentencia emitida por el Tribunal Fiscal, al celebrarse el contrato de suministro en cuestión se contemplaron cláusulas de ajuste del precio del gas, de acuerdo con las variaciones que se fueran operando en ciertos índices de precios de una canasta compuesta de varios productos relacionados con la energía (petróleo, fuel oil, combustible para calefacción y otros productos), teniendo en cuenta la estacionalidad y poniendo topes a los picos de alzas y las bajas (fijando “techos” y “pisos”) para evitar distorsiones en las ecuaciones económicas tenidas en cuenta por las partes al contratar.

55) El servicio aduanero, excediendo los límites de sus facultades, construyó un precio que le pareciera admisible, modificando la fórmula de ajuste que contemplaba el contrato y cambiando la incidencia de sus factores. Como lo ilustra la sentencia del Tribunal Fiscal, eliminó los topes máximos (“techos”) y mínimos (“pisos”) e hizo otros cambios que no son de fácil comprensión, pero cuya sola enunciación

es suficientemente significativa: asimilación de la cotización prevista para el fuel oil al precio del petróleo crudo traducido en el índice WTI (*West Intermediate Crude Oil*); eliminación del índice PPI (*Producer Price Index Industrial Commodities*), relativa a los precios al productor para commodities, a partir de diciembre de 2001, fecha en que se dejó de lado la paridad fija con el dólar estadounidense; variación de la asignación del factor de incidencia fija a las cotizaciones internacionales que se encuentran comprendidas en las fórmulas del contrato teórico, etcétera. En otras palabras los precios que asignó la aduana no eran los que correspondían a la mercadería objeto de la exportación a lo que cabe añadir que el contrato nunca fue acusado de ser ideológicamente falso.

56) Llama la atención la aparente naturalidad con que la Aduana se atribuyó facultades para manipular las cláusulas de los contratos celebrados entre terceros y modificar selectivamente los elementos de las ecuaciones de ajuste pactadas entre ellos, de la manera que resultara más conveniente para el Fisco. Se ha dicho, con razón, que la recomposición no es otra cosa que lo que la aduana cree que debe ser el precio, y esto la ley no lo permite<sup>49</sup>. De esta manera la aduana se atribuyó facultades para que un contrato tenga una incidencia económica insospechadamente diferente de la que fue tenida en cuenta por las partes que la pactaron.

57) La sentencia del Tribunal Fiscal recuerda que el art. 6 de la Ley de Hidrocarburos (ley 17.319) habilita al Poder Ejecutivo a permitir la exportación de hidrocarburos o derivados, no requeridos por las necesidades internas, siempre que se realizara “a precios comerciales razonables”; el art. 3 de la ley 24.076 exige que los exportadores remitan copia de los contratos de exportación al Ente Nacional Regulador del Gas; el Decreto 1738/92 y la Resolución 299/98 de la Secretaría de Energía (autoridad de aplicación de la ley de hidrocarburos), reglamentó las condiciones para aprobar las exportaciones de gas a fin de resguardar “la transparencia de precios” exigiendo, entre otras cosas, “el precio y su fórmula de ajuste”. La Resolución

49. Zolezzi, Daniel E., “Los valores ‘recompuestos’ por la aduana”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 7, año 1995, punto VI, p. 107 y del mismo autor, párrafo 105 de su libro “Valor en Aduana. Código universal de la OMC”, 2ª edición, antes citado, ps. 281 y ss.

201/04 homologó el acuerdo de la Secretaría de Energía y los productores de gas mediante el cual se acordó que los precios del gas natural no podían ser superiores al promedio ponderado de los precios correspondientes a las exportaciones de gas natural de los productores con destino de uso y condiciones similares para cada una de las cuencas y si bien la Dirección Nacional de Economía de los Hidrocarburos (Nota DNEH 365) expresó que las autorizaciones de exportación no implicaban aprobación de los contratos entre particulares, analizó cada uno de los contratos y los precios acordados. Teniendo en cuenta estos elementos, el citado tribunal, recordó la opinión vertida por el entonces Procurador General de la Nación Mario Justo López en dictamen convalidado por la Corte Suprema, al expresar que “... *el Estado es una unidad, sin perjuicio de que su cometido se lleve a cabo mediante diversos brazos algunos convertidos en sujetos de derecho distinguibles de aquél, pero cuya actuación, de todos modos, es y debe ser complementaria*”<sup>50</sup> y concluyó de ello, que los precios de exportación debieron ser considerados como razonables por esos entes, sin que pudieran ser impugnados por el servicio aduanero, so riesgo de incurrir en escándalo jurídico por apreciaciones estatales distintas sobre los mismos hechos.

58) La Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, por su Sala II, discrepó con ese criterio. En el considerando VII de su sentencia, consideró que si bien la autoridad de aplicación había aprobado la exportación, su intervención tuvo objetivos y fundamentos distintos a los del servicio aduanero, pues su misión se limitaba a asegurar el abastecimiento interno y en relación con el análisis de los precios concertados, la información requerida tuvo como finalidad evitar la discriminación de precios para asegurar a los consumidores internos la posibilidad de adquirir gas en términos y condiciones similares, lo que no inhibía a la aduana de mantener amplias facultades de revisión del “precio de transacción” como base imponible en la medida en que aquél no se ajustara a las pautas fijadas en el Código Aduanero.

59) Creemos que la argumentación de la Cámara en este último punto se atiene a un aspecto excesivamente formal de la distribución que el Estado hace de la competencia entre sus diferentes organismos. No negamos que el Estado pueda distribuir su poder de control asignando sus diversos aspectos a distintos organismos en consideración a la consecución de objetivos diferentes, pero hay casos como el que nos ocupa, en que las conclusiones a que se arriba en el análisis del caso por uno de ellos, son las mismas que tienen incidencia en la competencias de otro organismo, produciéndose una suerte de superposición de competencias. Tal es el caso de determinar si los precios de las exportaciones de gas son “razonables” a la luz de los precios que posee en el mercado interno y si ellos pueden traer como consecuencia su posible desabastecimiento. Adviértase que la aduana es un órgano de ejecución de la política comercial establecida por el Estado y ella no se limita a la recaudación, sino que debe hacer respetar políticas que exceden el estrecho marco fiscal, como es el de preservar el abastecimiento interno, que está mencionado en el propio Código Aduanero (art. 755 ap. 2, inc. d), en la ley de fomento de las exportaciones (ley 23.311) y la ley de hidrocarburos (ley 17.319) en el art. 3° antes aludido. Viene al caso recordar las palabras del Procurador General en el dictamen antes referido: “... *considero que la defensa a ultranza de los intereses fiscales no constituye un principio hermenéutico válido en sí mismo y no puede nunca verse un agravio al Estado en el hecho de que éste deba acatar fielmente lo que resulta de la voluntad legislativa adecuadamente interpretada*”.

60) A nuestro juicio la distribución que hace el Estado de su poder es algo en lo que el administrado no puede intervenir y, por lo tanto, si como consecuencia de ello hubiera superposiciones que implicaran algún tipo de actos dispares entre los actos de cada organismo llamado a pronunciarse, ello no debería poder perjudicarlo. El Estado, como único poder público, está obligado a evitar perjuicios innecesarios al administrado en la mayor medida de

---

50. CSJN, sentencia del 6/03/1980 en autos “*Nidera Argentina S.A. c/Administración Nacional de Aduanas*”, Fallos 302(I):144.

lo posible. Esta afirmación se sustenta en el principio de razonabilidad que debe imperar en todo acto administrativo.

61) El Estado debe hacer honor a la legítima confianza que los administrados tienen en el mantenimiento de los actos en que han confiado. En este caso el Congreso dictó una ley de hidrocarburos en la que contempló un régimen de exportación de hidrocarburos y previó un procedimiento de revisión de los contratos para que no afecten el abastecimiento interno y respeten “precios comerciales razonables” y, a ese fin, designó a la Secretaría de Energía como “autoridad de aplicación” del régimen. Así las cosas, parece reprochable que, habiéndose sometido la exportadora al examen de las cláusulas de su contrato y siendo éstas aprobadas por la autoridad competente, el mismo Estado diga luego que dichas cláusulas no son razonables y, yendo sobre los períodos transcurridos, formule pretensiones tributarias aduaneras por cifras abultadas cuando los negocios están cerrados y ejecutados.

62) No es la primera vez que la AFIPDGA utiliza este tipo de prácticas sorpresivas a través de actos o meras instrucciones reclamando deudas inesperadas. Los nuevos modos o formas de percibir o liquidar el tributo deben operar para el futuro pero no para el pasado, como lo ha expresado la propia Corte Suprema en numerosos casos. Sobre la nociva indulgencia hacia el Estado ante este tipo de desbordes, un prestigioso jurista italiano, expresaba que: “... es un fenómeno curioso el de que en materia tributaria haya podido formarse un concepto particularista del derecho, una consideración especial de las instituciones desde el punto de vista fiscal, y que esta sistemática deformación de los conceptos haya podido encontrar acogida no sólo entre los escritores ... sino en el ambiente sereno e independiente de la magistratura, y aun que se haya podido formar insensiblemente la convicción de que el derecho fiscal es un derecho privilegiado, que puede prescindir de los conceptos jurídicos y retorcerlos en su provecho, en contra de la volun-

*tad de las partes interesadas y de la realidad jurídica, con tal de aumentar los rendimientos del impuesto. ... abundan los casos manifestaciones del sistema en que se interpreta torcidamente la ley con el fin de aplicar ilegalmente el impuesto. El derecho fiscal debiera interpretarse como todo derecho; no está en posición privilegiada ni tiene porque retorcer los principios o valerse de ficciones en la valoración jurídica de los actos sujetos al impuesto”<sup>51</sup>.*

## XII. Conclusiones.

De lo expuesto concluimos que el fallo de la Corte que aquí comentamos ha sentado reglas claras sobre la valoración aduanera de las mercaderías y, pese a que su examen se hizo en el campo de la exportación, creemos que sus conclusiones también tendrán incidencia en la valoración de importación pues, como hemos visto, las diferencias de métodos entre esos sistemas es menor de lo que en un primer momento parece.

El pronunciamiento ha precisado el procedimiento al que se debe atener la aduana en el análisis del valor de la mercadería y ha puesto de manifiesto que el precio que debe ser tomado en cuenta como base para valorar es que surge de la transacción que da origen a la importación o exportación de la mercadería que es objeto de valoración. Éste es el que con mayor certeza determinará la ecuación económica tenida en cuenta por los operadores y el equilibrio de prestaciones que condicionó la existencia misma del contrato.

También ha dejado en claro que el valor derivado del precio pactado sólo puede ser descartado por la aduana a fin de pasar a otro generado mediante métodos alternativos, cuando hubiera indicios serios de que el precio exteriorizado en dicha transacción no es el “realmente” pagado o por pagar, lo que exige algo más que una simple conjetura.

Desde otro punto de vista, la sentencia comentada ha corregido la arbitrariedad en el pronunciamiento del servicio aduanero en cuanto

51. Ferrara, Francisco, “La simulación de los negocios jurídicos”, traducción de R. Atard y J. de la Puente, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960, Cap. VIII, § 93, ps. 447 y 448.

éste: (a) omitió indicar cuál era el valor de mercado en que aduce basarse para descartar el precio pactado por lo que la sentencia califica a dicho acto de infundado; (b) ignoró la información de otras empresas que exportaron gas natural por el mismo medio, al mismo destino, en las mismas épocas y por valores similares a los cuestionados, pese a hallarse obligado a tenerlo en cuenta; (c) invocó la aplicación de un precio correspondiente a una cotización internacional inexistente; y (d) determinó un valor

artificialmente diseñado, para lo cual manipuló las cláusulas del contrato privado celebrado por el exportador reformulando las bases del precio pactado en el contrato.

En definitiva, valoramos en este fallo una adecuada interpretación del sistema legal y el claro reproche que merece la acción desorbitada de la aduana, cuya función debe estar lejos de sustraer fondos a los ciudadanos con ingenios interpretativos no respaldados en la ley, comprometiendo la buena fe administrativa.