

## PONENCIA PARA JORNADA AAEF

"Estándares OCDE, normas OMC y Derecho Interno: tensiones y alcances en la valoración aduanera argentina"

### **1. Introducción**

En el marco de la Directiva 1 emitida para la organización de estas jornadas internacionales, se destacó la emisión en Argentina del DNU 70/2023, pieza legal presentada como angular para el éxito de los cometidos buscados por la gestión política en curso. En materia de comercio exterior, se destacó la necesidad de su fortalecimiento y fomento, considerando útil a tal efecto procurar la adopción de estándares internacionales, tales como las normas y consensos arribados en el ámbito de la Organización Mundial del Comercio (O.M.C.) y las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Es necesario tener presente que el DNU no incorpora normas OMC o compromisos específicos con las directrices OCDE ni indica la adopción de estándares como vinculantes para el país. A la fecha, Argentina es miembro de la OMC; pero no es miembro aun de la OCDE, sino candidato a su adhesión. Sin perjuicio de ello, las regulaciones inherentes al Impuesto a las Ganancias han receptado directivas OCDE.

Uno de los desafíos planteados para esta jornada es analizar cómo se conjugan las facultades de control aduanero con todas las garantías constitucionales y aquellas otras receptadas en convenciones internacionales

que ostentan jerarquía constitucional. Partiendo de atribuirle a los derechos aduaneros naturaleza de impuestos, propongo analizar cómo los preceptos de fuente internacional inherentes a la tributación son aplicados a los derechos aduaneros de importación y cuál es la visión con que desde la jurisprudencia administrativa y judicial se ha realizado de estos preceptos.

En materia de valoración aduanera pacíficamente Argentina ha aplicado los preceptos emergentes del Código de Valor del GATT, incorporados primero a través de la Ley 23.311, y posteriormente receptando los avances registrados con la creación de la OMC, incorporados a nuestro país mediante Ley 24.425.

En ocasión de tratar el caso que expondremos, el TFN incorporó al análisis algunos criterios de evaluación y prueba emergentes de las recomendaciones dadas por la OCDE en materia de precios de transferencia. El resultado que hubiera sido esperado de acuerdo con los criterios jurisprudenciales antecedentes daba la razón al contribuyente. En esta nueva interpretación, el TFN avaló el proceder de la Aduana, dando la razón al Fisco.

Apelado el fallo del TFN, la Sala IV de la CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL<sup>1</sup> resuelve a favor del contribuyente delimitando el alcance de los principios OCDE en materia de ajustes de valor de importación, ratificando la aplicación obligatoria de los estándares OMC aprobados localmente via Ley 24.425. Así no se ha dado lugar a la aplicación de

---

<sup>1</sup> CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL —SALA IV— CAUSA Nº 22.902/2023/CA1: “Helm Argentina SRL (TF 35233-A) c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo” Buenos Aires, octubre 2023. Confirmado por Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, junio 2025.

interpretaciones o metodologías de análisis propias de la OCDE para casos de valoración de importación.

En este contexto, parece de utilidad conocer los puntos de observación, contacto y distancia entre ambas organizaciones internacionales, OMC y OCDE., conocer los argumentos jurisprudenciales planteados a favor de su interpretación conjunta en un caso de ajuste de valor, y el desenlace contrario a esta línea de trabajo.

Cuando parecía que los criterios jurisprudenciales eran pacíficos en la materia, se tuvo que revisar a la luz de las nuevas realidades normativas internacionales, el funcionamiento del principio de legalidad tributaria en materia de derechos aduaneros de importación.

## **2. De previo: entender puntos de observación, contacto y distancia entre OCDE y OMC**

La OMC es un organismo multilateral, al amparo del cual se estableció un entramado de normas en formato de acuerdos, de aplicación obligatoria para los Estados Miembros. Su fenómeno objeto de regulación es el comercio internacional, el comercio entre países, el comercio donde se verifica un traslado de mercaderías entre Miembros (países en general) o bien una relación comercial donde los sujetos que participan se encuentran en distintos países. Su estructura contiene una instancia cuasi jurisdiccional, el Organo de Solucion de Diferencias, con imperio reconocido para emitir recomendaciones que, en caso de no ser aceptadas, habilitan a los afectados a adoptar medidas de protección comercial (retaliación) en perjuicio del infractor.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), es una organización internacional que, según sus palabras, trabaja para crear mejores políticas para una vida mejor. Aborda un muy variado campo de temas (medioambiente, educación, salud, acceso digital, impuestos y comercio, entre otros). Busca ser un foro y centro de conocimiento para datos, análisis y buenas prácticas en políticas públicas.

A los efectos de estas jornadas vamos a revisar aquellos aspectos OCDE que puedan estar vinculados al comercio exterior. Y siendo que la finalidad de este análisis radica en relevar el funcionamiento del principio de legalidad tributaria en materia de derechos aduaneros, empezamos **por identificar al sujeto que sufre o se beneficia de las normas, directrices y recomendaciones OMC y OCDE vinculadas al comercio exterior: el sujeto importador contribuyente (generalmente estructurado como una empresa).**

Aun cuando sólo los países pueden ser miembros de la OMC y la OECD, enfocamos un punto de contacto entre ambos organismos internacionales: la empresa contribuyente que desarrolla operaciones de comercio internacional. Este sujeto soporta en su actividad dos realidades tributarias distintas: los derechos de aduana y el impuesto a la renta, o dicho de otro modo, aranceles al comercio exterior e impuesto a las ganancias.

Sin embargo, estos son esquemas legales tributarios con distinta fuente normativa, distintas finalidades económico - políticas y distinta esfera de impacto para el país donde se aplican.

Distinta fuente normativa: en Argentina, los derechos de importación se regirán por el Código Aduanero (Ley 22.415) más los compromisos asumidos

en el marco de la OMC (Ley 24.425). Por otra parte, la regulación del Impuesto a las Ganancias la encontraremos en la Ley 20.628 y aquellas adicionales que internalizan directrices OCDE, como la reciente Ley 27.788 (CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS).

Por su finalidad fiscal o extrafiscal: En principio y en general, los impuestos tienen por finalidad contribuir al sostenimiento de las necesidades nacionales y acciones de Estado. Esta será la finalidad fiscal de los impuestos. El Impuesto a las Ganancias cuadra en esta definición. Sin embargo, existen tributos con finalidades no fiscales: en vez de buscar recursos económicos para sostener el Estado, persiguen objetivos tales como la defensa de la industria nacional frente a la extranjera, o el aprovisionamiento de urgencia de la población en épocas de dificultades de abastecimiento interno, o la incorporación de tecnologías no desarrolladas localmente. Los aranceles aduaneros de importación cuadran como tributos con finalidad fiscal y, al mismo tiempo, extrafiscal en tanto regulan las relaciones que nuestro país tiene al vincularse con sus pares.

Distinta esfera de impacto. Entra en juego ahora cómo los Estados se relacionan con sus vecinos, al momento de observar las operaciones de comercio exterior. Mientras la OMC se centra en los términos de relacionamiento comercial entre sus países miembros, la OCDE se enfoca mejorar las políticas públicas de los países en especial puertas adentro de

ellos, y coordinar acciones de varios países para evitar que sus fiscos, puertas adentro, sean menoscabados por estrategias tributarias utilizadas por las empresas para alocar beneficios en lugares de baja o nula tributación.

En esta mirada, la OMC busca fortalecer el intercambio comercial, mientras la OCDE ayuda a desarrollar políticas públicas consensuadas con el objetivo de perseguir contribuyentes ingeniosos o pícaros.

Ante esta descripción, destaca como fenómeno y punto de contacto el escenario donde **el sujeto pagador es una empresa vinculada con el exterior y despliega operaciones comerciales internacionales con la misma**. La empresa vinculada importa, su proveedor es casa matriz ubicada en el exterior, y ella misma debe i) valorar la mercadería importada para soportar los derechos de importación, al mismo tiempo que debe ii) declarar el costo de las mercaderías compradas al exterior, para su deducción al estimar la base imponible del impuesto a las ganancias.

La pregunta entonces es, hasta dónde se pueden cruzar, en este escenario, las metodologías e interpretaciones que OMC y OCDE ofrecen, sabiendo que tenemos por un lado i) el marco regulatorio OMC para la valoración aduanera, y por el otro ii) las directrices y recomendaciones OECD en materia de impuesto a la renta.

### 3. El principio de legalidad tributaria

Para pensar los derechos aduaneros de importación, observaremos el hecho imponible (la introducción de mercadería al territorio aduanero) y, para buscar su base legal de imposición en Argentina partiremos desde la Constitución Nacional (art. 4, 9, 10, 75 inc 1 y 126), la Ley 22.415 y 24.425.

De raigambre constitucional, **el principio de legalidad tributaria** es aquel que, luego de reconocer la inviolabilidad de la propiedad, sostiene que **no puede haber tributo sin ley** previa que lo establezca (art. 17 de la CN). Y es al amparo de este mismo principio que se afirma que las leyes deben ser interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía.

Así las cosas, interpretar las leyes conforme a la letra y espíritu de una norma distinta a aquella que creó el tributo puede resultar contrario a los preceptos constitucionales.

La Corte Suprema tiene sentenciado que *“... el proceso de integración es perfectamente posible y válido en el derecho tributario, pero está limitado por la prohibición de crear impuestos o exenciones por vías diferentes a la sanción del poder legislativo, de lo que se deriva que el método de la integración, sólo puede versar sobre aspectos secundarios de la relación jurídica tributaria principal, por lo que no es aplicable para colmar lagunas que se produjesen respecto a la estructura del tributo (hecho imponible, sujetos y elementos cuantitativos de fijación del quantum). En igual línea de pensamiento, esta Corte ha señalado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de normas tributarias materiales, para extender más allá de lo previsto por el*

*legislador (Fallos: 310: 290) ya que " cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, y ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 Y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (Fallos: 326:3168)."*<sup>2</sup> (el subrayado me pertenece).

#### **4. El caso: hechos y posición de la aduana**

En el marco de un estudio de valor iniciado por la autoridad aduanera en 2009, se solicitó a HELM ARGENTINA información y documentación sobre sus operaciones de importación entre los años 2004 y 2008. El proveedor del exterior era una empresa vinculada a la importadora argentina. Ante la solicitud de Aduana, la empresa dio respuesta.

En 2011, HELM ARGENTINA recibió un nuevo requerimiento en el que se le pidió justificar los valores declarados en determinadas importaciones de glifosato, argumentando que otras compañías habían declarado valores diferentes por mercadería idéntica durante el mismo período. La empresa nuevamente da respuesta, acompañando operaciones de valores similares a los declarados, documentados por terceros, y aun con el mismo proveedor extranjero.

---

<sup>2</sup> Fallos: 337:948 - Puentes Del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI s/ - 20/08/2014 – citas de disidencia del Dr. E. Raúl Zaffaroni

La autoridad aduanera sostuvo que existía influencia en los precios de importación declarados por HELM ARGENTINA, derivados de su vinculación con el proveedor del exterior, basando su convencimiento en los siguientes elementos:

- Comparó los precios de HELM ARGENTINA con los de SYNGENTA AGRO S.A. (competidor de HELM ARGENTINA), considerando que se trataba de mercadería de idéntico origen y cantidad. Tomó así operaciones de importación de este competidor, y una lista de precios aportada también por esta empresa, donde producto HELM era comercializado por otro proveedor extranjero: Syngenta Panamá.
- Aceptó sólo una de las operaciones aportadas por HELM ARGENTINA para justificar sus valores, argumentando que era la única que estaba comprendida dentro del período investigado, descartando otras por considerarlas oficializadas fuera de dicho lapso. Ello aun cuando estas operaciones involucraban ventas del mismo proveedor extranjero a terceros independientes, en fechas cercanas y a precios similares.
- Spoiler alert: la mentada lista de precios NUNCA se agregó al expediente, y las operaciones testigos consideradas por la Aduana eran realizadas también entre firmas vinculadas (Syngenta Argentina y Syngenta Panama).

Sobre esta base, en el año 2011 la Aduana rechazó el valor de transacción declarado por HELM ARGENTINA en 4 operaciones oficializadas durante el año 2008, y decidió aplicar el método previsto en el artículo 2 del Acuerdo de

Valoración del GATT, lo que dio lugar a un cargo por diferencia de tributos, del orden del millón y medio de dólares.

Este cargo fue impugnado infructuosamente en sede aduanera, y en junio de 2014 (notificado en octubre), se confirma el cargo impugnado.

No es menor mencionar que la existencia de vinculación nunca fue negada por la importadora. Pero el servicio aduanero consideró que, toda vez que los precios de HELM ARGENTINA **estaban por debajo de los precios practicados por su competidor y de una lista también suministrada por el competidor, se justificaba considerar afectada la base de valoración declarada por HELM en los términos del Art. 1 del Código de Valor del GATT 1994.**

##### **5. La apelación: contenido y decisión del TFN**

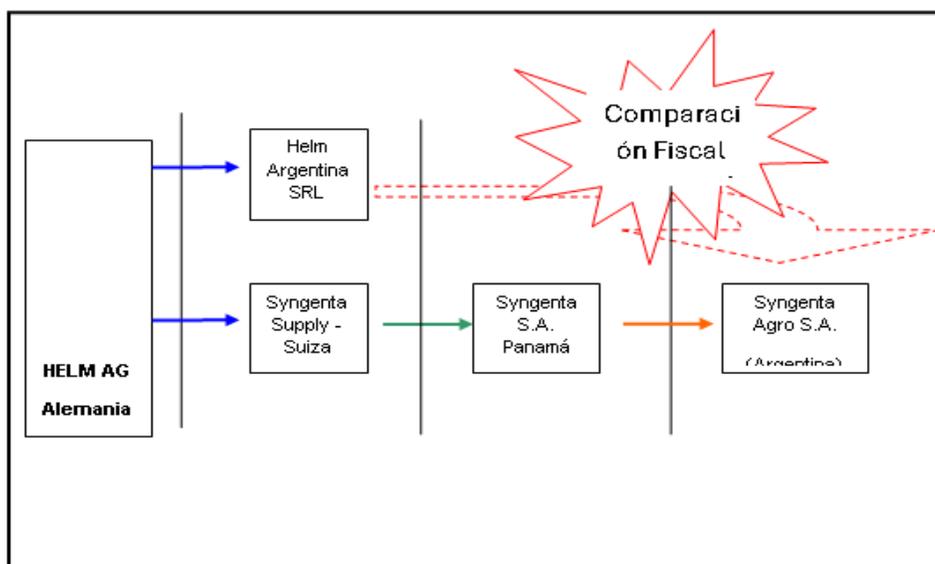
Con este decisorio la **empresa apela al TFN en octubre 2014**, siendo de interés destacar los siguientes argumentos:

**1. Se pretende justificar la influencia de la vinculación en el precio a partir de una lista de precios de un competidor, documento que no fue incorporado al expediente.**

**2. Ejerciendo los derechos emergentes del Acuerdo de Valoración del GATT, la empresa había demostrado que la vinculación no influyó en el precio declarado: lo hizo aportando operaciones de importación comparables entre HELM AG y terceros no vinculados, donde para el mismo producto los precios eran similares y en algunos casos, inferiores aun a los practicados por HELM ARG. La autoridad aduanera ignoró o descartó esta prueba, sin justificación**

válida, manipulando y redefiniendo el período investigado, lo que permitió excluir indebidamente operaciones relevantes para demostrar la razonabilidad del valor declarado.

3. Finalmente, el análisis realizado por la autoridad aduanera fue incorrecto de base, toda vez que comparó operaciones omitiendo las relevantes diferencias de nivel comercial. Aun cuando se trataba del mismo producto, mientras HELM Argentina compraba directamente a Helm AG, el precio del competidor elegido por la Aduana como comparable era de una segunda reventa interna del un grupo de empresas vinculadas competidoras. El cuadro que sigue expone la diferencia de canal observada:



Al resolver **en septiembre 2022, el TFN confirma** casi totalmente el **cargo aduanero**, primero sentando una nueva línea de interpretación del plexo normativo aplicable al caso, y luego dando ya sus argumentaciones.

En efecto, el TFN afirma que *en materia de transacciones entre empresas de un mismo grupo económico, la tributación internacional ha dado avances*

*significativos en los últimos tiempos, de la mano de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y sus “Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2022”*

*... si bien las reglas y estándares contenidas en dichas Directrices se ubican mayoritariamente bajo el paraguas de la imposición a la renta, debe señalarse, con especial énfasis, que no son de incumbencia específica de tal tributo toda vez que se materializan mediante operatorias de comercio exterior y, por tanto, afectan también a los tributos relacionados al comercio trasfronterizo... en efecto, por cuanto más allá de que se trata de tributos diferentes con bases imponibles distintas, lo cierto es que **ambos parten del precio de factura, esto es, del precio de transferencia convenido entre las partes vinculadas**, el que, según el análisis llevado a cabo, no resulta apropiado como base de cálculo del impuesto por no ajustarse al criterio de plena competencia.*

Con esta interpretación como mascarón de proa, el TFN expone sus argumentos:

- Se avala que la Aduana rechazara el valor declarado, considerando que **HELM no logró probar que la vinculación con su proveedor no influyó en el precio**. Valoró que el análisis de la autoridad **no se basó únicamente en la existencia del vínculo**, sino en **indicios objetivos**, como diferencias de precios con operaciones comparables de otra empresa (SYNGENTA AGRO). El Tribunal destacó que este enfoque **es consistente con los lineamientos de la OCDE**, según los cuales la mera existencia de vinculación no invalida un precio, pero

**justifica un análisis más estricto** de las circunstancias de la operación, especialmente cuando hay diferencias de valor con terceros no vinculados.

- El Tribunal aceptó que la autoridad tomara como **“elemento objetivo relevante”** la **lista de precios emitida por SYNGENTA S.A.** Panamá aun cuando no fue incorporada al expediente. Se consideró un **indicio razonable** frente a la “insuficiencia” de la prueba ofrecida por HELM. Se invocó la doctrina OCDE sobre precios de transferencia, según la cual **se pueden utilizar listas de precios externas o documentos oficiales como referencia**, cuando no hay documentación directa o comparables internos confiables provistos por el contribuyente.

- Finalmente, el TFN consideró ajustado a derecho que la Aduana recurriera al método del artículo 2 y realizara la comparación con operaciones de SYNGENTA AGRO, al entender que la mercadería era idéntica, el proveedor era el mismo, y el período coincidente. No es menor destacar que el TFN considero que ello era legalmente aceptable dado que *no se observa que la firma importadora haya podido comprobar que los precios negociados entre ella y HELM AG se hayan ajustado al Principio de Plena Competencia*. Así, invocando los principios OCDE, el fallo validó que, **ante la falta de prueba contundente del importador**, se use como criterio objetivo un valor de referencia basado en operaciones reales de terceros: **criterio de plena competencia, o *arms lenght***

## **6. La apelación 2: contenido y decisión de la Cámara.**

Al presentar la apelación contra el fallo del TFN, se expusieron los siguientes argumentos:

- No es legal sustituir **la Ley 24.425 por las directrices OCDE**. Se cuestiona que el vocal opinante del fallo haya dado **preeminencia a construcciones doctrinarias de la OCDE** por sobre el **Acuerdo de Valoración del GATT**, aprobado por ley nacional (Ley 24.425) y con jerarquía normativa superior. El agravio central es que el Tribunal invocó principios de plena competencia (arm's length) **propios del impuesto a la renta**, ajenos al régimen aduanero, al tiempo que no reparó en el hecho de que **el valor de transacción responde a una noción de valor real pagado o por pagar, mientras el precio de transferencia responde a una noción teórica o presunta**.

- No se han aplicado plenamente los principios del Acuerdo de Valoración del GATT, el cual exige probar que el precio real fue influido por la vinculación, evaluar transacciones **puntuales** (no ejercicios fiscales completos), y aceptar el valor de transacción si no se demuestra lo contrario. El Tribunal, en cambio aplicó el estándar OCDE como si fuera obligatorio para aduanas, al tiempo que **ignoró pruebas de mercado aportadas por la empresa**.

- **Argentina no es miembro pleno de la OCDE y no existe ley del Congreso que le otorgue carácter normativo interno a las directrices citadas en materia aduanera.**

- El voto introduce una **"mezcla indebida" de fuentes jurídicas**, derivando en la **violación del principio de legalidad y jerarquía normativa**. El

régimen aplicable en materia aduanera **es el del Acuerdo del GATT**. Cualquier interpretación debe **subordinarse a la ley vigente y aprobada por el Congreso**.

Al resolver el recurso en octubre 2023, **la Cámara dejó sin efecto el cargo aduanero** en base a las siguientes argumentaciones:

- **la Aduana no probó adecuadamente que la vinculación** entre HELM Argentina y HELM AG **hubiera influido en el precio**. Resultó relevante el hecho de que no se incorporó al expediente administrativo la “Lista Oficial de Precios” de Syngenta, base del ajuste, ni se acompañó documentación que permitiera verificar si las comparaciones eran técnicamente válidas. Por lo tanto, no cumplió con los requisitos del Acuerdo de Valor del GATT para descartar el valor de transacción.

- Conforme al **artículo 1** del Acuerdo de Valor del GATT (ley 24.425) el valor en aduana debe ser el **precio realmente pagado o por pagar**, salvo prueba en contrario. La mera existencia de vinculación no basta para rechazarlo. La carga de probar la influencia de la vinculación es de la Aduana.

- La Cámara no se pronunció expresamente sobre si las directrices OCDE fueron aplicadas de forma correcta o errónea, pero dejó claro que, aunque el fallo apelado mencionó las directrices de la OCDE, la resolución del fondo se basó exclusivamente en el Acuerdo de Valor del GATT. **Y expresó: *conviene dejar sentado que los ajustes de valor en materia de importaciones deben formularse siguiendo los lineamientos del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.) de 1994 —ley 23.331, modif. por su homónima 24.425.***

- **Para finalizar, se consideró que la Aduana omitió considerar las diferencias comerciales y niveles de transacción,** alegadas por la importadora desde el inicio del procedimiento de impugnación.

Presentado el recurso extraordinario por el Fisco, el mismo fue rechazado en diciembre de 2023 y luego, la queja del Fisco ante la Corte, fue desestimada en junio de 2025.

## **7. Conclusión.**

El análisis del caso expuesto permite reafirmar la vigencia del principio de legalidad tributaria en materia de derechos de importación, incluso frente a intentos de integrar normativas de fuente internacional con fundamentos y finalidades distintas.

Frente a un Acuerdo multilateral como es la OMC, incorporado en su totalidad y por ley formal en nuestro país, de la cual surgen definiciones impositivas relevantes en materia de derechos de importación (definición de valor y base imponible, alícuota máxima, tratamiento de casos de empresas vinculadas, metodologías de observación y análisis de las autoridades, modalidades de participación de los importadores, reglas para la valoración de la prueba, y garantías para ejercer el derecho de defensa), las directrices OCDE lejos de sumar, confunden institutos legales que si bien tienen algún punto de conexión documental (la factura comercial), son esencialmente distintos.

El fallo de la Cámara confirma que las facultades de control aduanero deben ejercerse en el marco normativo vigente y obligatorio en la materia: esto es, el Acuerdo de Valor del GATT, aprobado por ley 24.425.

El uso de directrices OCDE para sustentar ajustes aduaneros, sin respaldo legislativo expreso, vulnera la reserva de ley y el principio de legalidad consagrado en los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional.

En definitiva, el control fiscal debe ejercerse con firmeza, pero también con sujeción plena a las garantías constitucionales que protegen a los contribuyentes, siendo inadmisibles que la analogía o la extrapolación doctrinaria suplanten los requisitos de legalidad y prueba que exige el régimen jurídico aplicable.