

## **VALORACION ADUANERA DE MERCANCÍA.**

**Por: Lic. Douglas Ricardo Morales López.  
Técnico Jurídico del TAIIA**

**I. Introducción.** La Dirección General de Aduanas es el organismo administrativo encargado de la aplicación de la legislación en materia aduanera. Es función esencial de dicha Dirección General la percepción y fiscalización de los tributos aduaneros producidos por las operaciones de importación y exportación que se encuentren gravadas.

Para el cumplimiento de tal función cobra especial importancia determinar claramente la obligación tributaria. Carlos M. Giuliani Fonrouge define a la determinación de la obligación tributaria como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Como se puede observar, la primera de las etapas es la "aplicación" (al

encuadrarse el caso en el presupuesto de hecho descrito en la norma); la segunda la "valoración" (la fijación de la base imponible si se tratare de tributos ad valorem) y la tercera la "liquidación".

Por lo tanto, configurado el hecho imponible, habrá que determinar la base imponible, sobre la cual se habrá de aplicar la tasa o alícuota correspondiente para la mercadería que se trate. Para ello resulta de suma importancia tener reglas claras en relación a la valoración aduanera de la mercadería. En efecto, enseña la doctrina que "los derechos de aduana son determinados ya sea según el valor de las mercaderías, en tanto por ciento, que son los derechos ad valorem, o bien según su naturaleza, especie o calidad, estando cada artículo sujeto a un derecho distinto calculado sobre el peso, el volumen, el número o la medida (la mayor de las veces sobre el peso) que son los derechos específicos".

En una primera época el sistema de tributación aduanero era el específico, pero luego de la segunda guerra mundial se comenzó a aplicar la determinación ad valorem. Sistema utilizado actualmente en casi todo el mundo.

Para la generalidad de las mercaderías del universo arancelario, está establecido un derecho de importación "ad valorem".

En operaciones de importación este derecho se aplica sobre el valor en aduana de mercadería. Por lo tanto, para determinar la base imponible sobre la cual habrá que aplicar el derecho ad valorem establecido, deberemos previamente determinar el valor de la mercadería.

La adopción de un sistema de tributación ad valorem implica la necesidad de establecer la forma de determinar el valor. Carecería de eficacia un régimen que permitiera modificar unilateralmente a un importador/exportador el modo de determinar el valor de las mercaderías sobre el cual se aplicarían los derechos.

Normas claras de valoración permiten reducir o eliminar los efectos restrictivos que ciertas prácticas de valoración pueden tener sobre el comercio internacional.

Aclarado ello cabe señalar que existen dos nociones de valor. Estas son la noción teórica de valor y la noción positiva de valor.

**II. Noción Teórica de Valor.** Luego de la segunda guerra mundial, una Europa

desbastada se unía para subsistir. Se comenzó a gestar la integración económica europea. En el año 1947 se decidió establecer en la ciudad de Bruselas un Grupo de Estudio para la unión Europea. Este grupo de trabajo elaboró la Convención de Valor en Aduana de Bruselas de 1950 que estableció la noción teórica de valor. Esta noción de valor fue la noción aplicable en casi todo el mundo hasta principios de la década del 80, más de 30 países adhirieron a la convención y muchos más aplicaron la noción de valor en sus legislaciones internas sin llegar a adherir a la misma.

Para esta definición de valor de Bruselas, el valor en aduana de la mercadería es el precio normal. Es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para una mercadería en el momento imponible, como consecuencia de una venta al contado efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro. Como podemos observar, el patrón de valoración es externo a la transacción que origina la importación o exportación de que se trate.

En la noción de valor de Bruselas, el valor considerado es un precio C.I.F., incluye todos los gastos relativos a la mercadería

hasta la recepción por parte del importador en el lugar de introducción al territorio aduanero. Incluye los gastos de transporte, seguro, comisiones, corretaje, embalaje, tributos exigibles fuera del territorio aduanero.

**III. Noción Positiva de Valor.** En la Ronda Tokio del GATT, que comenzara en el año 1973 con la participación de 102 países, se resolvió negociar un acuerdo de valoración. Tras arduas negociaciones y grandes debates entre los estados industrializados y los países no desarrollados, con fecha 12 de abril de 1979 se firmó en la ciudad de Ginebra el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que adoptó la noción positiva del valor y con fecha 1 de noviembre de 1979 se firmó su Protocolo.

Este acuerdo que comenzó a regir el 1º de enero de 1981, para todos los países originalmente signatarios, estableció un Comité de Valoración en Aduana para supervisar la aplicación del Acuerdo y un Comité Técnico de Valoración en Aduana con el objeto de conseguir una uniformidad de interpretación aplicación del Acuerdo.

Posteriormente, la Ronda Uruguay del GATT y el Acuerdo de Marrakech estableció la Organización Mundial de Comercio (OMC) y estableció un nuevo Acuerdo de Valoración. Este nuevo acuerdo ratificó, en términos generales, los términos del Acuerdo de Valoración de la ronda Tokio.

La noción positiva de valor estableció que el valor en aduana de las mercaderías importadas se determina por el valor de transacción. Y define al valor de transacción como el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.

A este precio se deberá añadir:

- Las comisiones y gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra y el costo de envases o embalajes; en la medida que corran a cargo del comprador y no esté incluidos en el precio.
- Los materiales, piezas incorporados a las mercaderías; los diseños, las herramientas y los materiales consumidos y utilizados en la producción de las mercaderías; siempre que el comprador los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, directa o indirectamente.

- Los cánones y derechos de licencia que se tengan que pagar como condición de venta de dichas mercancías, siempre que no estén incluidos en el precio pagado.
- El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de la mercadería que revierta directa o indirectamente al vendedor.

El valor de transacción es el primer método de valoración establecido por el GATT, clasificados por orden de importancia y cuya aplicación se debe materializar únicamente en ese orden y previo descarte del método anterior. Cuando no se puede determinar el valor en aduana de una mercadería por aplicación del primer método se pasa al siguiente y así sucesivamente hasta llegar al método de último recurso.

Para la aplicación del primer método de valoración, "valor de transacción", el acuerdo establece que se deben dar determinadas condiciones. Estas son:

- Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador. Excepto las restricciones que establezca la ley, límites el territorio donde puedan revenderse o que las mismas no afecten sensiblemente el valor de las mercaderías;

- Que la venta no dependa de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;

- Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión ulterior;

- Que no exista vinculación entre comprador y vendedor, salvo que esta vinculación no haya influido en el precio.

Conforme lo establecido en el artículo 2º del Acuerdo, cuando el valor de una mercadería no pueda determinarse aplicando el método de valoración establecido en el artículo 1º, el valor de la mercadería deberá determinarse con arreglo al segundo método de valoración establecido. En este caso el valor se determina en función del valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Son mercaderías idénticas aquellas que son iguales en todo, incluidas características físicas, calidad y prestigio comercial. Cuando existiera un distinto nivel comercial en las operaciones, se tratare de distintas cantidades de

mercadería, existiera diferencia en los costos del seguro y del transporte en función de las distancias entre el país de exportación y el país de importación, habrá que efectuar los ajustes correspondientes.

En el supuesto de que se disponga de más de un valor de transacción de mercaderías idénticas, el valor de la mercadería se determinará utilizando el valor más bajo.

Si el valor en aduana de mercadería no puede determinarse con arreglo a este método de valoración por no contarse con el valor de mercadería idéntica, se deberá pasar al siguiente método de valoración.

Este tercer método de valoración establece que el valor en aduana de la mercadería será el valor de transacción de mercadería similar, en las mismas condiciones que las establecidas por el segundo método de valoración. El acuerdo establece que son mercaderías similares aquellas que sin ser iguales en todo, tiene características y composición semejantes, que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

Si el valor en aduana no puede determinarse con arreglo a estos tres

métodos de valoración señalados, se deberá utilizar el método deductivo. En este supuesto, el valor en aduana de la mercadería será el valor a que se vendan estas mercaderías u otras similares en el mercado interno, en el momento de importación o en un momento aproximado y a personas que no estén vinculadas, deduciendo los gastos posteriores a la importación (derechos de importación, gastos de transporte en territorio producidos en el país de importación, etc.).

En el supuesto de que tampoco se pueda determinar el valor con arreglo al método deductivo, el valor se determinará en función del método del valor reconstruido.

En este supuesto, el valor quedará determinado con la suma de los siguientes costos:

- Costo de los materiales utilizados.
- Beneficios y gastos que suelen añadirse a las ventas de mercaderías de la misma especie por los productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación.
- Costo de los demás gastos que deban tenerse en cuenta (costos que se deben adicionar al utilizar el primer método de valoración).

Cuando el valor de la mercadería no puede determinarse con arreglo a los métodos de valoración detallados, el Acuerdo establece que el valor se determinará "según criterios razonables", compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo de Valoración. Como se puede observar este método residual otorga un amplio margen de discrecionalidad. La nota interpretativa de este artículo establece que el valor se podrá determinar utilizando los métodos de valoración establecidos con mayor flexibilidad.

Sin embargo, existen limitaciones. El valor no podrá determinarse en función de:

- El precio de venta en el país de importación de mercaderías producidas en dicho país.
- Un sistema que acepte el valor más alto de dos posibles.
- El precio de mercaderías en el mercado nacional del país exportador.
- Un costo de producción distinto del valor reconstruido.
- El precio de mercaderías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación.
- Valores en aduana mínimos.
- Valores arbitrarios o ficticios.

Esta es la norma positiva vigente en nuestro país. En cumplimiento de lo establecido en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el servicio aduanero deberá valorar la mercadería utilizando los métodos de valoración referidos. Deberá en primer lugar tener en cuenta el "valor de transacción", si ello no fuere posible por no reunirse los requisitos exigidos legalmente deberá pasar al "valor de transacción de mercadería idéntica", si ello tampoco fuera posible deberá estar al "valor de transacción de mercadería similar", de no ser posible deberá pasar el "método deductivo", luego al método del "valor reconstruido" y finalmente se deberá valorar según criterios razonables.

#### **IV. El problema de la subfacturación.**

Hemos señalado la importancia de la valoración de la mercadería en las operaciones de comercio exterior en relación a la determinación de la base imponible sobre la cual se aplicarán los tributos aduaneros. El valor en aduana de la mercadería es la base imponible de los derechos a la importación. Hasta aquí hemos tratado de comentar los métodos de valoración legalmente vigentes. Debemos ahora ocuparnos de una práctica

desleal que ha cobrado cierta generalización, la subfacturación.

Como es bien sabido, en operaciones de importación la subfacturación se cristaliza cuando un importador declara un valor inferior al valor de transacción, acompañando una factura de compra que justifica, prima facie, el valor declarado.

Esta práctica desleal, genera dos serios problemas. En efecto, el primer problema se presenta con el fisco que se ve afectado de manera directa por cuanto al importarse mercadería a valores inferiores, se ven disminuidos sus ingresos fiscales. Por su parte, los importadores que actúan conforme a derechos también se ven perjudicados por cuanto compiten comercialmente en desventaja con aquel importador que pagó menos tributos.

Trataremos de analizar ciertos caminos mediante los cuales se pretende combatir la subfacturación aduanera.

**A) Los Valores Recompuestos por la Aduana.** En su lucha contra la subfacturación en las importaciones, diferentes administraciones aduaneras ha utilizado diversas prácticas administrativas. Una de ellas es la

comúnmente denominada "ajuste o recomposición de valor". Esta práctica administrativa se caracteriza por el dictado de un acto administrativo en virtud del cual, frente a un valor declarado que considera no ajustado a la realidad, recompone y eleva el mismo y en función de este nuevo valor realiza una contraliquidación de derechos e intima al pago de los mismos.

En efecto, conforme fuera comentado, siempre que concurren las condiciones establecidas en el artículo 1º del Acuerdo, la Aduana deberá estar al valor de transacción. El único ajuste permitido por el Acuerdo está contemplado en el artículo 8. Allí se establece que los costos o precios allí enumerados podrán adicionarse al valor de transacción, siempre y cuando no estén ya incluidos.

Si la mercadería no puede valorarse de acuerdo a este método debe pasar al segundo método de valoración y así en forma sucesiva. Pero el servicio aduanero no puede "recomponer el valor" de transacción. En su caso, debe descartarlo y pasar, por su orden, a los restantes métodos de valoración del Acuerdo.

Cuando el servicio aduanero tenga dudas sobre el valor declarado, debe exigir al administrado el aporte de documentación

de respaldo. Esta a cargo del administrado probar la veracidad del valor declarado.

El punto 4 del artículo 8° del Acuerdo estableció que "Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo". Por lo tanto, resulta claramente establecido que no proceden otros ajustes de valor.

La subfacturación debe combatirse pero este no es el camino, los "ajustes de valor" y las contraliquidaciones formuladas, no se condicen con el Acuerdo de Valoración del GATT. Por lo tanto, están condenados al fracaso jurisprudencial. A ello cabe agregar que los ajustes de valor y contraliquidaciones se formulan sin fundamentación y sin indicar al administrado los recursos con los que cuenta ante la decisión de la administración, lo que torna nulo al acto administrativo que los contiene.

**V. Conclusiones.** Es de vital importancia la correcta valoración en aduana de las mercaderías. Es función esencial del servicio aduanero el control de la declaración del valor. Debe fiscalizar que la declaración sea conforme con la realidad.

Cuando tenga dudas acerca del valor declarado está obligada a investigar hasta las últimas consecuencias. Debe proteger la renta fiscal y a los importadores serios que se ven perjudicados por las prácticas desleales realizadas por los importadores que subfacturan.

En el presente trabajo hemos comentado los métodos con los que cuenta el servicio aduanero para combatirla. Consideramos conveniente la correcta puesta en práctica de los mismos. No se cuestiona la firme posición política de combatir la subfacturación, sólo se pretende discrepar con alguno de los métodos instrumentados. Aplaudimos el fin perseguido, planteamos nuestras inquietudes en relación a alguno de los caminos emprendidos para llegar a la meta.

La capacitación del personal adecuado, la informatización, el intercambio de información y el control efectivo, parecen las medidas más adecuadas para combatir la subfacturación.