

El método del valor de transacción en los procedimientos de determinación del valor aduanero de las mercancías

Msc. Ronald Garita L.

Introducción

Como parte de los compromisos asumidos por el país con la firma del Acta en que se Incorporan los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Internacionales, aprobada mediante Ley 7475 de 24 de diciembre de 1994, está el de aplicar a partir del 1 de enero del año 2000 el llamado Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT 1994), en adelante Acuerdo sobre Valoración Aduanera o simplemente el Acuerdo.¹ Para su implementación el Poder Ejecutivo ha presentado un proyecto de ley que modifica la Ley General de Aduanas adicionando un nuevo título XII denominado "Valor Aduanero de las Mercancías Importadas", que se tramita en expediente 13546 y que contiene dictamen afirmativo de mayoría en la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios, al cual me referiré en adelante como Proyecto de implementación nacional.

Este Acuerdo redefine la base imponible de los derechos arancelarios a la importación que en el caso de nuestro país desde 1985 ha estado regulada por un convenio centroamericano suscrito como parte de la normativa de integración económica centroamericana. Además, incidirá en la base imponible del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo, en cuanto a la determinación de parte de su base imponible en aduana se refiere por la remisión que los respectivos reglamentos de ambas leyes hacen a la normativa aduanera.

Profesor en la Universidad para la Cooperación Internacional (UCI)

No. 157 ANO 14, IVSTITIA

El propósito de este documento no es efectuar una exposición exhaustiva sobre la historia de la valoración aduanera en el país sino exponer las principales disposiciones del Acuerdo, sobre todo respecto de su procedimiento de valoración central, aquel basado en el valor de transacción. Después de todo, el valor de transacción es el más utilizado en los países que aplican el Acuerdo, más allá del 90% de los casos.

El sistema de imposición de los derechos arancelarios y su relación con otros tributos de importación

La imposición de derechos arancelarios sobre las mercancías importadas puede efectuarse básicamente mediante un sistema específico, un sistema *ad valorem* o bien, un sistema mixto. En el primero de ellos el arancel se establece sobre la base de una unidad de peso, cuenta o medida. Por ejemplo, \$ 0,15 por caja. En el segundo, el arancel se fija como un porcentaje del valor de las mercancías. Por ejemplo, 20% sobre el precio. En un sistema mixto, como su nombre lo indica se mezclan ambos sistemas. En la actualidad se ha extendido mundialmente el uso de los sistemas basados en derechos *ad valorem*. Como causa de ello se han señalado una serie de razones, entre otras, que con ellos se alcanzan mejor la finalidad de protección y desarrollo de la producción

(1) Existe todavía la posibilidad de prorrogar aún más la aplicación del Acuerdo de Valoración, posibilidad que el Gobierno debe considerar a la luz de diferentes intereses, entre los cuales destaca el de la imagen del país en el contexto internacional considerando que desde su adhesión al GATT en 1990 se sabía que debería implementarse el Acuerdo. En consecuencia, ya han pasado diez años para que se tomen las previsiones del caso en el orden interno.

nacional, las tendencias **integracionistas** y la que se ha considerado su principal ventaja, el mantener constante la relación entre el gravamen y la mercancía.²

Internacionalmente se conocen dos sistemas principales para definir el valor sobre el cual se aplican los derechos arancelarios. El primero de ellos fue establecido por lo que se conoce como la Definición del Valor de Bruselas, contenida en un convenio que entró en vigencia el 28 de julio de 1953. Este convenio se desarrolló en el marco de los trabajos para el establecimiento de una unión aduanera europea, con la finalidad de contar con una norma única de valoración que contribuyera con los objetivos integracionistas y aquellos establecidos por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (**GATT**) en su artículo VII, el cual establecía disciplinas muy generales. La Definición del Valor de Bruselas se basaba en una enunciación teórica del valor aduanero: el precio normal de las mercancías, o sea, el precio que se estima pudiera fijarse para las mercancías como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia y que cumple con varias condiciones. Poco a poco su filosofía se fue extendiendo y de una manera o de otra se implementó por la mayoría de países que tenían la mayor participación en el comercio internacional. Sin embargo, su importancia ha ido disminuyendo por la entrada en vigor de otro sistema internacional.

El segundo sistema internacional de valoración fue el concebido en el marco de las negociaciones comerciales multilaterales bajo los auspicios del GATT, específicamente en un código de conducta producto de la Ronda Tokio (1979), que tenían como objetivo el de reducir o eliminar las medidas no arancelarias con efectos de restricción o distorsión sobre el comercio internacional, y someter tales medidas a una disciplina internacional más eficaz.³ El Código de Conducta se convirtió en uno más de los Acuerdos que hoy en día son de suscripción obligatoria y que forma parte integrante del Acta en que se

Incorporan los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Internacionales, conocida resumidamente como la Ronda Uruguay.

Contrario a la noción teórica de la Definición del Valor de Bruselas, el Acuerdo sobre Valoración, se fundamenta en una noción positiva mediante el cual se prescribe que se aceptará el valor de tasación de las mercancías importadas, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración, más o menos ciertos ajustes si procedieran, siempre que se cumplan determinadas condiciones. Si no se cumplen esas condiciones se deben aplicar los llamados métodos secundarios en orden sucesivo y prioritario, según se verá más adelante.

Sobre el sistema de valoración del Acuerdo se ha dicho que "*satisface todos los criterios necesarios para un sistema comercial multilateral reglamentado:*

1. *proporciona el lenguaje común necesario para las negociaciones internacionales;*
2. *aumenta la **fiabilidad** de las estadísticas del comercio internacional, y facilita, por tanto, las comparaciones económicas y tributarias;*
3. *satisface los criterios de equidad, uniformidad y neutralidad, que **conducen** con las realidades del comercio;*
4. *simplifica y facilita el despacho de aduanas de las mercancías "*⁴

Aunque el Acuerdo está dedicado prioritariamente a la fijación y determinación de la base imponible de los derechos arancelarios, su aplicación tiene incidencia en la determinación de la base imponible de otros tributos nacionales que gravan las importaciones cuyos tipos impositivos también se expresan en términos **ad valorem**. En el caso de nuestro país, tanto la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (**Art. 13**) como la Ley del de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo (**Art. 10**), parten de la base del valor CIF, aduana de Costa Rica, al que se le suman otros rubros. El concepto de valor CIF, aduana de Costa Rica, no definido por ambas leyes, sí lo es por vía reglamentaria al sustituirlo por el "*valor aduanero*,

(2) Herrera **Idáñez**, Rafael "Valoración de Mercancías a Efectos Aduaneros", Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1988, **pág. 8**

(3) Consejo de Cooperación Aduanera, "La Definición del Valor de Bruselas y el Acuerdo sobre Valoración Aduanera del GATT. Estudio Comparativo", 1985, **pág. 2**

(4) **J.W. Shaver**, Secretario General de la Organización Mundial de Aduanas (**OMA**), Discurso Inaugural, Seminario Internacional sobre Valoración, 27 al 29 de septiembre de 1995.

Aduana de Costa Rica, calculado según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera" (Art. 19 Reglamento al Impuesto General sobre las Ventas y Art. 13 del Reglamento a la Ley del de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo).

Como consecuencia de lo anterior, las nuevas disposiciones sobre valoración aduanera, originalmente concebidas para regir la base imponible de los derechos arancelarios, serán de aplicación también para la determinación de parte de la base imponible de los tributos internos mencionados.' No es el propósito de este documento el ahondar sobre los cuestionamientos de constitucionalidad de ambas disposiciones reglamentarias ya que salta a la vista el preguntarse si la vía reglamentaria es el medio idóneo para hacer la correspondiente remisión a las normas de valoración aduanera. Igualmente, no es posible ahondar en este documento sobre una serie de problemas de interpretación a que puede dar lugar la aplicación de diversas normas contenidas en ambas leyes, cuando se trata de materia aduanera.

En todo caso, por valor aduanero o valor en aduana de las mercancías importadas, vamos a entender, como lo hace el Acuerdo sobre Valoración, al valor de las mercancías para los efectos de percepción de derechos arancelarios *ad valorem* sobre las mercancías importadas, teniendo en cuenta que por efectos de la remisión de los reglamentos de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y del Reglamento de Consolidación de los Impuestos Selectivos de Consumo, tales regulaciones son de aplicación en lo que corresponde a estos dos tributos de importación.

Antecedentes en el caso de Costa Rica

En el proceso de aplicación de las normas de valoración aduanera en Costa Rica nos podemos

(5) La diferencia entre derechos arancelarios o de aduana y los demás tributos cobrados a la importación merece todo un análisis amplio, sin embargo, conviene recordar la siguiente cita: "La única definición realmente satisfactoria que pueda darse hoy en día de los derechos de aduana propiamente dichos no puede basarse sino sobre un criterio formal: son derechos de aduana aquellos que figuran bajo este título en un arancel aduanero." Berr, Claude y Tremeau, Henri, "Le Droit Douanier", París, Ed. L.G.D.J., 1975, pág. 88, citado por Alsina, Mario y otros, "Código Aduanero", Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, Tomo IV, 1986.

remitir a lo que se conoce como el Arancel de 1954. Acorde con su época la normativa nacional determinaba que el gravamen *ad valorem* se calculaba sobre el valor CIF de la mercancía. Congruente con su marcado carácter proteccionista, respondiendo al modelo económico sobre el cual giraría el país en los años venideros, en caso de duda acerca de si el valor declarado en la factura correspondía al verdadero, la Administración de Aduanas hacía la fijación definitiva tomando como base el precio de venta del artículo en el mercado de origen, con la colaboración de peritos y pruebas documentales. Posteriormente, mediante Decreto Ejecutivo No. 12570-H de 29 de abril de 1981, el país adoptó las disposiciones principales de la Definición del Valor de Bruselas.

Más tarde, en el marco del proceso de renovación y actualización de los instrumentos normativos de la Integración Centroamericana se estableció el Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano que dispuso que los derechos arancelarios se expresarían en términos *ad valorem*⁶ y además indicó en su artículo tercero que el régimen estaría constituido por:

- a) El Arancel Centroamericano de Importación formado por los rubros con los derechos arancelarios que aparecerán en el Anexo "A".
- b) La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las mercancías, contenida en el Anexo "B" y su Reglamento.
- c) El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento;
- d) Las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras comunes que se deriven de este Convenio.

El artículo primero de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, en adelante la Ley de Valor, preceptúa que: "*Para la aplicación de los derechos*

(6) "Concibiendo el nuevo Arancel en términos *ad valorem* se lograría que las tarifas resultaran más equitativas, en virtud de que en el comercio internacional la calidad de los productos refleja diferencias de precios que presentan dificultades de cálculo de los derechos específicos y *ad valorem* como en el arancel de 1954, y que hacía difícil determinar la base imponible". SIECA "La política arancelaria y la administración aduanera de Centroamérica.", Cuadernos de la SIECA, No. 13, 1985, pág. 3.

arancelarios ad-valorem contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación, el valor aduanero de las mercancías es su precio normal. Se entiende por precio normal aquel que en el momento de la aceptación de la póliza se estima pudiera fijarse para las mercancías importadas como consecuencia de una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente uno del otro."

Costa Rica, Guatemala, Nicaragua y el Salvador suscribieron el Anexo B en junio de 1985. Honduras se adhirió en diciembre de 1992. El Anexo B fue aprobado por Costa Rica mediante Ley 7005 de 27 de setiembre de 1985. Su Reglamento, también de carácter Centroamericano, fue puesto en vigencia mediante Decreto Ejecutivo No. 16791-MEC-H de 27 de diciembre de 1985. Ambos instrumentos se han constituido en las normas básicas reguladoras del valor aduanero de las mercancías en Costa Rica tomando como base la definición del valor que efectúa la Definición del Valor de Bruselas. Sin embargo, al ser los cinco países miembros de la Organización Mundial de Comercio, y en consecuencia al tener la obligación de aplicar el Acuerdo de Valoración Aduanera, ha llevado a los países centroamericanos a aprobar un proyecto de modificación del Convenio, derogando la Legislación Centroamericana. Este proyecto fue publicado en La Gaceta 227 de 23 de noviembre de 1999.

El valor de transacción

El primer párrafo del artículo 1 del Acuerdo prescribe que el valor aduanero de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, que luego comentaremos, siempre que concurren determinadas circunstancias.

Aunque el Acuerdo establece varios métodos de valoración, el valor de transacción es por mucho el más usado en la práctica por los países que aplican el Acuerdo. En adelante se señalarán algunos aspectos de lo dispuesto por ese primer párrafo del artículo 1, que inciden en definitiva en la aplicación o no de ese procedimiento. También son importantes para determinar su aplicación, el

resto de disposiciones de ese mismo artículo que contiene las circunstancias de aplicación del valor de transacción. Finalmente, el artículo 1 debe leerse siempre en conjunto con el artículo 8, ya que es éste último el que contiene los ajustes que deben hacerse al precio pagado o por pagar, elemento sustancial del valor de transacción.

Los procedimientos de determinación del valor aduanero

De conformidad con el Acuerdo el valor aduanero debe basarse, en la medida de lo posible, en el valor de transacción. Pero, si esto no fuere posible, se deberá aplicar uno de otros cinco procedimientos.

En consecuencia, son seis los procedimientos de determinación del valor aduanero, los cuales se aplican en el siguiente orden:

1. El valor de transacción de las mercancías que se valoran.
2. El valor de transacción establecido en el mismo momento o en uno aproximado para mercancías idénticas.
3. El valor de transacción establecido en el mismo momento o en uno aproximado para mercancías similares.
4. El precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares menos determinadas deducciones. Llamado el procedimiento **sustractivo**.
5. El precio reconstruido a partir del costo de materiales y de la fabricación, de los beneficios y gastos generales, y de los costos de transporte de ser estos últimos parte de la base imponible definida por la legislación del país importador. Llamado el procedimiento basado en el costo de producción o del valor reconstruido.
6. El método llamado del último recurso, que se basa en la aplicación flexible de los métodos anteriores cuando no se puede definir el valor aduanero partiendo de la aplicación de cada uno de ellos.

Como ya se mencionó, el valor de transacción es el procedimiento más utilizado para la valoración de las mercancías. Por ello, se prescindirá de una exposición más amplia del resto de procedimientos de valoración para concentrarse en éste .

Elementos de la definición del valor de transacción

Hay tres elementos que deben considerarse a la hora de aplicar el valor de transacción. El primero de ellos es que para poder aplicarlo se requiere que la importación sea el resultado de una compraventa para la exportación al país de importación, en segundo lugar, debe considerarse que el objeto de la transacción y por ende de la valoración no es otra cosa que las mercancías importadas en el estado en que se encuentren al momento de valoración y, en tercer lugar, el concepto de precio pagado o por pagar.

El concepto de compraventa

Como se deduce del párrafo 1 del artículo 1, es necesario para aceptar el valor de transacción que las mercancías a valorar sean objeto de una transacción comercial de compraventa. De no corresponder a una compraventa, será necesario acudir al resto de procedimientos que el mismo Acuerdo establece. No obstante lo anterior, el Acuerdo no establece una definición de compraventa. El Comité Técnico de Valoración se ha limitado a indicar una lista de situaciones en las que se considera que no existe una compraventa que responda a las exigencias de los artículos 1 y 8 del Acuerdo.⁷ En esa lista no limitativa se encuentran, los suministros gratuitos (regalos, muestras, artículos publicitarios), mercancías importadas en consignación, mercancías importadas por intermediarios que no las compran pero las venden después de la importación, mercancías importadas por sucursales que no tienen personalidad jurídica, mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o de **leasing**, mercancías entregadas en préstamo que siguen siendo propiedad del expedidor, mercancías que se importan para su destrucción en el país de importación, mediando

(7) El Comité Técnico de Valoración es creado por el artículo 18 del Acuerdo y su Anexo II. Es un órgano adscrito a la Organización Mundial de Aduanas. Su objeto es asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación de ese instrumento internacional. Sin que sea una lista exhaustiva, los instrumentos emitidos por el Comité Técnico de Valoración consisten en opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas, estudios de casos y estudios. El mismo artículo establece el Comité de Valoración en Aduana, adscrito a la Organización Mundial de Comercio, órgano de carácter político y que emite instrumentos llamados "decisiones".

un pago del remitente de las mismas, que es percibido por el propio importador por el servicio que éste presta a aquél.⁸

Otra de las dudas suscitadas en la interpretación del Acuerdo deviene de los términos utilizados por el párrafo 1 del artículo 1 cuando señala que el valor aduanero de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas **se venden para su exportación al país de importación**. Aunque de lo subrayado parece deducirse que no toda venta es plausible de cumplir con las disposiciones del Acuerdo, sino solamente aquella que sea una compraventa que tiene por objeto las mercancías cuando se venden "**para su exportación al país de importación**", lo cierto es que, aunque requiere de atención por parte de la Administración Aduanera, no debería de obstaculizar la utilización del valor de transacción en la mayoría de los casos. Sobre todo cuando la interpretación de esta prescripción el Comité Técnico de Valoración ha indicado en su Opinión Consultiva 14.1 que "**no es necesario que la venta tenga lugar en un país de exportación preciso. Si el importador puede demostrar que la venta inmediata en cuestión se realizó con vistas a exportar las mercancías al país de importación, puede aplicarse el Artículo 1. De ello resulta que sólo las transacciones que impliquen una transferencia internacional efectiva de mercancías pueden utilizarse para valorar las mercancías con arreglo al método del valor de transacción.**"

Concepto de mercancías objeto de valoración

Otro aspecto que se deduce del párrafo transcrito del artículo 1 es que la valoración debe efectuarse sobre las mercancías "importadas", no sobre otras distintas a éstas. En consecuencia, deberá tenerse cuidado en algunos casos en donde las mercancías no corresponden a las efectivamente objeto del contrato de compraventa. Por ejemplo, el caso en que las mercancías se hubieren dañado en el transcurso del tránsito o no corresponden a las especificaciones técnicas estipuladas previamente entre comprador y vendedor y esta circunstancia afecta su valor comercial.

(8) Comité Técnico de Valoración, Opinión Consultiva 1.1

Precio pagado o por pagar

Otro de los elementos que constituyen la definición del valor de transacción es el precio pagado o por pagar. El propio Acuerdo lo define como el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste. Dicho pago no tiene que tomar necesariamente la forma de una transferencia de dinero. Puede efectuarse por medio de cartas de crédito o instrumentos negociables y puede hacerse de manera directa o indirecta. El Acuerdo pone como ejemplo de pago indirecto la cancelación por el comprador, ya sea en su totalidad o en parte, de una deuda a cargo del vendedor y resume la cuestión indicando que el precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.

Es importante resaltar dos puntos. El primero de ellos es que dicho pago tiene que tener relación con la compraventa de las mercancías, de esa forma, pagos por concepto de dividendos u otros, que realice el comprador al vendedor que no guarden relación con las mercancías importadas no forman parte del valor aduanero. El segundo de ellos es las disposiciones sobre lo que la doctrina define como "prestaciones a favor del vendedor", concepto en el que se incluyen los gastos de estudio y prospección del mercado nacional, publicidad de la marca con que se venden las mercancías, mantenimiento de salas de exhibición, participación en ferias y exposiciones, servicios gratuitos para asegurar la garantía del fabricante y, en términos del artículo 5 del Reglamento a la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, cualquier otro gasto en interés del vendedor. Esas prestaciones, de acuerdo con la reglas de la Definición del Valor de Bruselas y el mencionado Reglamento, deberían formar parte del valor aduanero. Ahora bien, de conformidad con el Acuerdo, *"se considerara que las actividades que por cuenta propia emprenda el comprador salvo aquellas respecto de las cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto en el artículo 8, no constituyen un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que benefician a este. Por lo tanto, los costos de tales actividades no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar a los*

*efectos de la determinación del valor en aduana."*⁹ De ello se ha deducido que *"el valor en aduana de una mercancía determinada y, por consiguiente, los derechos arancelarios que debe pagar por su importación en un país, pueden ser diferentes, según la forma de facturación de la mercancía y de actuación de comprador y vendedor."* En unos casos tales prestaciones estarían incluidos en el valor aduanero, si los asume el vendedor y por ende los incluye en el precio pagado o por pagar, en otros casos no, si los asume el comprador.

Gastos o costos que no forman parte del valor aduanero

No forman parte del valor aduanero, bajo condición de que se distingan del precio realmente pagado o por pagar, los siguientes gastos o costos expresamente señalados por el Acuerdo en forma limitativa:

- a) los gastos de construcción, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación, en relación con mercancías importadas tales como una instalación, maquinaria o equipo industrial.
- b) el costo del transporte ulterior a la importación.
- c) los derechos e impuestos aplicables en el país de importación.

Limitaciones para la utilización del valor de transacción de las mercancías importadas

La utilización del valor de transacción de las mercancías importadas está condicionada a que se den determinadas circunstancias que señala expresamente el Acuerdo.

Restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador

Se podrá aplicar el valor de transacción siempre y cuando no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación, o limiten el territorio geográfico donde

(9) Herrera Idáñez, Rafael, *op. cit* pág. 61

puedan revenderse las mercancías o no afecten sustancialmente el valor de las mercancías.

El Acuerdo pone como ejemplo de restricciones que no afectan sustancialmente el valor el caso de un vendedor de automóviles que exige al comprador que no los venda ni exponga antes de cierta fecha, que marca el comienzo del año para el modelo.

Condiciones o prestaciones no cuantificables en relación con las mercancías importadas

Otra condición para la utilización del valor de transacción es que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

Ejemplos de condiciones o contraprestaciones que hacen inaceptable el valor de transacción son los siguientes :

a) el vendedor establece el precio de las mercancías importadas a condición de que el comprador adquiera también cierta cantidad de otras mercancías.

b) el precio de las mercancías importadas depende del precio o precios a que el comprador de las mercancías importadas vende otras mercancías al vendedor de las mercancías importadas.

c) el precio se establece condicionándolo a una forma de pago ajena a las mercancías importadas, por ejemplo, cuando éstas son mercancías **semiacabadas** suministradas por el vendedor a condición de recibir cierta cantidad de las mercancías acabadas.

Sin embargo, señala expresamente el Acuerdo, otras condiciones o **contraprestaciones** relacionadas con la producción o comercialización de las mercancías importada no conducen a descartar el valor de transacción. Por ejemplo, cuando el comprador suministra al vendedor elementos de ingeniería o planos realizados en el país importador o cuando el comprador emprende por cuenta propia, incluso mediante acuerdo con el vendedor, actividades relacionadas con la comercialización de las mercancías importadas.

Reversiones al vendedor del producto de la reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas

Tampoco puede revertir directa o indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del mismo Acuerdo, específicamente el apartado 8-1-d. " *Es decir, que si en cumplimiento del artículo 8 y mediante datos objetivos y cuantificables, puede determinarse la cantidad que revierte al vendedor, se utilizará el procedimiento del valor de transacción, sumando al precio de factura la cantidad que posteriormente se pague al vendedor por tal concepto. Esto sucede, por ejemplo, en las transacciones con reparto de beneficios o en muchos casos de firmas asociadas ...*" ¹⁰

Transacciones entre compradores y vendedores vinculados

Un porcentaje muy alto de las transacciones que se efectúan en el comercio internacional se dan entre empresas vinculadas de una u otra forma. De allí que sea importante tomar en cuenta las disposiciones del Acuerdo sobre este punto, especialmente en cuanto a las restricciones que al respecto impone sobre la utilización del valor de transacción.

El Acuerdo considera que hay vinculación entre las personas solamente en los siguientes casos:

a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra.

b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.

c) si están en relación de empleador y empleado.

d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas.

e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.

(10) Herrera **Idáñez**, Rafael, *op. cit* pág. 75

f) si ambas están controladas directa o indirectamente por una tercera.

g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

h) si son de la misma familia.

El acuerdo señala expresamente que las personas que están asociadas e negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada, se consideraran como vinculadas, a los efectos del Acuerdo, únicamente si se les puede aplicar alguno de los criterios enunciados anteriormente.

Para los efectos del Acuerdo, se entiende que una persona controla a otra cuando la primera se halla de hecho o de derecho en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda.

Asimismo, de conformidad con el Proyecto de implementación nacional, solo se consideran de la misma familia para estos efectos las personas vinculadas una con otra, por cualquiera de las siguientes relaciones: cónyuges entre sí, ascendientes y descendientes en línea directa en primer grado, hermanos y hermanas, tío y tía, sobrino y sobrina, suegros y yernos o nueras, cuñados y cuñadas.

El hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, en el sentido de la definición que establece el Acuerdo, no constituye un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción.

En primer lugar, el Acuerdo prevé que se examinen las circunstancias de la venta y que se acepte el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. *'No se pretende que se haga un examen de tales circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Solo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Cuando la Administración de Aduanas no tenga dudas acerca de la aceptabilidad del precio, debe aceptarlo sin solicitar información adicional al importador.'*⁽¹¹⁾

(11) Acuerdo sobre Valoración Aduanera, Nota al Artículo 1.

En segundo lugar, si la Administración Aduanera tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, por la información obtenida del importador o de otra fuente, le debe comunicar esas razones al importador y darle oportunidad razonable para contestar. Si no puede aceptar el valor de transacción sin recabar otros datos, deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que aquélla examine las circunstancias de la venta. Con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la Administración de Aduanas debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. En los casos en que pueda demostrarse que, pese a estar vinculados, el comprador compra al vendedor y éste vende al comprador como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio.

Aunque la vinculación haya influido en el precio, por expresa disposición del Acuerdo, se debe aceptar el valor de transacción cuando el importador demuestra o bien, la Administración tiene la información suficiente para tener por demostrado, que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores siguientes, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador.

ii) el valor aduanero de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo al método **sustractivo**.

iii) el valor aduanero de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo al método basado en el costo de producción.

En estos tres casos deberán "tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostrada de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporta el vendedor en las ventas a compradores con los que no estén vinculados, y que no soporta en las ventas a compradores con los que tiene vinculación."⁽¹²⁾

(12) *Ibid*, artículo 1, literal b), último párrafo.

También debe considerarse, entre otros, la naturaleza de las mercancías importadas, la naturaleza de la rama de producción, la temporada durante la cual se importan las mercancías, si la diferencia de valor es significativa desde el punto de vista comercial. Es importante resaltar que estos casos o criterios deben utilizarse sólo con fines de comparación, en otras palabras, no puede aplicarse uno de los valores de comparación en lugar del valor de transacción de las mercancías a valorar. Lo que estos criterios indican es si es factible o no utilizar el propio valor de transacción de las mercancías, en ningún caso debe ajustarse en perjuicio del importador sino aceptar o no el valor o, de lo contrario, pasar a otro método de valoración.

Elementos que forman parte del valor de transacción y que deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar

Únicamente de conformidad con el artículo 8 se podrán hacer ajustes al precio pagado o por pagar. Estos ajustes pueden ser positivos, si se añaden al precio o negativos, si estuvieren incluidos en éste y se distinguieran del precio realmente pagado o por pagar, por lo tanto correspondiendo su deducción.

Por estipulación expresa del Acuerdo únicamente se podrán hacer tales ajustes sobre la base de datos objetivos y **cuantificables**, si éstos datos no existen no podrá utilizarse el método del valor de transacción de las mercancías importadas y deberá pasarse al resto de métodos, en orden sucesivo. El ejemplo que menciona el mismo Acuerdo es el caso de que se pague un **canon** sobre la base del precio de venta en el país importador de un litro de un producto que fue importado por kilos y fue transformado posteriormente en una solución. Si el **canon** se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella, como el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente, o el de que el **canon** no pueda ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hayan acordado el comprador y el vendedor, no será apropiado proceder a un incremento por razón del **canon**. Por el contrario, si el importe se basa únicamente en las mercancías importadas y puede **cuantificarse** sin

dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar, valorándose las mercancías bajo el método del valor de transacción.

Comisiones, corretajes, envases y embalajes

Deben sumarse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías los siguientes elementos siempre y cuando, obviamente, no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, y corran a cargo del comprador:

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.

Las comisiones de compra son definidas por el Acuerdo como aquellas retribuciones pagadas por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración.

ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate.

iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

Ciertos bienes y servicios

También deben añadirse al precio pagado o por pagar el valor, debidamente repartido, de los ciertos bienes y servicios siempre que se cumplan dos condiciones. La primera de ellas, que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas. En segundo, lugar, en la medida de que dicho valor no este incluido en el precio realmente pagado o por pagar. Estos bienes o servicios son:

i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.

ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.

El Acuerdo establece ciertas reglas para la repartición del valor de estos elementos. Para ello, señala, entre otras cosas, que deben tenerse en cuenta el valor del elemento en si y la manera en

que dicho valor se reparte entre las mercancías importadas. Dicho reparto, indica, debe hacerse de manera razonable, adecuada a las circunstancias y de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas.

También sobre la determinación del valor de estos elementos el Acuerdo establece varias reglas a seguir. Entre otros lineamientos, el fundamental es que a fin de disminuir la carga que representa tanto para la Administración como para el importador, la determinación de los valores que proceda añadir, deberá recurrirse en la medida de lo posible a los datos que puedan obtenerse fácilmente de los libros de comercio que lleve el comprador.

Cánones y derechos de licencia

En la medida en que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, deben añadirse a éste, los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de la venta de dichas mercancías.

En el concepto de cánones y derechos de licencia están comprendidos en el Acuerdo los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor, pero excluye los derechos de reproducción de las mercancías en el país de importación.¹³ También excluye del valor aduanero,

(13) "Desde su Sesión 21 hasta la 24, el Comité Técnico de la Ronda Tokio ha intentado definir los cánones y derechos de licencia. Aunque los intentos no han desembocado en una definición totalmente aceptable para todos los Miembros, sin embargo se ha llegado a un consenso sobre ciertas características de los cánones y derechos de licencia. El debate ha tenido como resultado que todos los Miembros consideren que los cánones y derechos de licencia son pagos hechos no por adquirir mercancías, sino más bien por utilizar un derecho protegido,

Los pagos que efectúa el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, siempre y cuando, no constituyan una condición de la venta de dicha mercancías para su exportación al país de importación.

Reversiones al vendedor

Debe agregarse al precio realmente pagado o por pagar el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

Transporte y seguro

Ciertos gastos y costos pueden ser añadidos al precio pagado o por pagar a **escogencia** de la legislación nacional de cada Estado que aplique el Acuerdo. Estos son los siguientes:

i) los gastos de transporte de las mercancías hasta el puerto o lugar de importación.

ii) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación.

iii) el costo del seguro.

De acuerdo con el Proyecto de Ley de **implementación** del Acuerdo en nuestro país se consideran parte del valor aduanero todos los gastos y costos que se establecen en este apartado. Por puerto o lugar de importación el mismo proyecto establece que se entenderá el primer puerto o lugar de arribo de las mercancías al territorio aduanero del país.

o por el derecho de utilizarlo (propiedad intelectual, comercial o industrial). El Comité recomendó a los Miembros que se inspiraran en las definiciones propuestas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) y en las que consten en diccionarios." Comité Técnico de Valoración en Aduana, documento 40817 S, Bruselas, 11 de diciembre de 1996.

Conclusiones

Con el inicio de la aplicación del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio se introduce un nuevo instrumento que regulará uno de los temas que más controversias generan en el ámbito aduanero, a saber, el de la valoración aduanera de las mercancías de importación.

La legislación que se deroga con la entrada en vigor del Acuerdo ha sido propicia para crear **incertidumbre** en el sector importador ante la vaguedad de los términos como se regula el concepto de precio normal, único criterio de definición de la base imponible. Con el Acuerdo se pretende lograr mayor uniformidad entre los países y certidumbre al excluir la utilización de valores arbitrarios o ficticios.

Como se puede concluir de lo expuesto en este documento, el valor de transacción no es, como algunos lo pretenden resumir, la aplicación sin más ni más del precio consignado en las facturas comerciales de las mercancías importadas. El valor

de transacción es un concepto que involucra una serie de aspectos que no dejan de ser complicados en muchos casos. Aunado a lo anterior, debe tenerse en cuenta que el Acuerdo, como convenio internacional, contiene terminología y regula situaciones que serán, indudablemente, apreciados de diversas formas, tanto por los administradores públicos como por el sector importador. En consecuencia, con el fin de evitar que se pongan en peligro sus objetivos, la conclusión más importante es que para una adecuada aplicación del Acuerdo las relaciones entre la Administración Aduanera y los importadores tienen que girar alrededor de una más amplia colaboración.

La Administración debe incentivar que las normas de valoración se conozcan en todos sus extremos para facilitar el conocimiento que de las mismas debe tener el importador. Por su parte, éste último debería de revisar sus procedimientos internos con el fin de evaluar si se están cumpliendo las normas impuestas por el Acuerdo. Para ello, tanto unos como otros deben tener claro cuáles son sus derechos, deberes y obligaciones.