

EL CONCEPTO DEL VALOR EN EL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO Y EN LA LEY ADUANERA

Dr. MÁXIMO CARVAJAL CONTRERAS *

En recuerdo a mi hijo Máximo:
Lucho por la superación de los jóvenes porque
tu muerte me enseñó a querer más a la ju-
ventud.

I. INTRODUCCIÓN

El valor, para fines aduaneros, es un instrumento de la más alta prioridad dentro del sistema aduanero de un país.

Su importancia radica en que el valor sirve como base gravable de los impuestos al comercio exterior cuando se aplican los denominados "*Ad-valorem*".

Este tipo de impuesto *Ad-valorem* ha venido, en el transcurso del tiempo, a desplazar a los impuestos específicos ya que estos últimos, que se aplican con una cuota fija sobre una unidad aritmética, son en la práctica de fácil control y cobranza tributaria; sin embargo, tienen serias limitaciones, como son:

a) La incapacidad de acompañar las variaciones del valor en función de las mercancías; es decir, el impuesto decrece proporcionalmente al aumento en precio. Situación injusta a todas luces, ya que proporciona mayor protección al producto menos elaborado o de calidad inferior.

b) Insensibilidad a las variaciones de precios, externos e internos de las mercancías.

c) Lo inadecuado para atender necesidades de una nomenclatura aduanera moderna como es la del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

Estas razones han hecho que los países en su inmensa mayoría sustituyeran los impuestos específicos por los impuestos *Ad-valorem*.

* Profesor y Director de la Facultad de Derecho de la UNAM.

En contraposición a las desventajas de los impuestos específicos podemos señalar algunas ventajas de los impuestos *Ad-valorem*, los cuales se perciben aplicando un porcentaje al valor de la mercancía, mediante la conjunción de dos factores: la alícuota y la base del cálculo.

Las ventajas son:

- a) Son más equitativas ya que acompañan al valor de las mercancías y mantienen constante el nivel relativo del gravamen.
- b) Permiten la determinación más inmediata y racional de los niveles de protección.
- c) Contemplan una distribución más armónica de los gravámenes entre las diversas mercancías en función del grado de elaboración y de su destino económico.
- d) Facilitan la comparación de los niveles de gravámenes en las diferentes tarifas aduaneras.

De acuerdo a los argumentos expuestos los impuestos *Ad-valorem* han cobrado supremacía dentro del comercio internacional de mercancías.

Ahora bien, ya adoptado por los países este tipo de gravamen surgió la necesidad de elaborar una definición del valor de carácter internacional que fijará claramente las reglas del juego.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Un viejo anhelo de los países, comerciantes, técnicos y estudiosos de los problemas aduaneros fue la de uniformar los criterios que sirvan para determinar el valor de las mercancías para efectos aduaneros.

En consecuencia, se hacía indispensable la adopción de una definición que permitirá evaluar, todas las mercancías gravadas con impuestos de carácter *Ad-valorem*; y que esta definición sea usada por el mayor número de países para lograr la mayor uniformidad en el tratamiento de las mercancías.

El primer esfuerzo serio que sobre este asunto se dio fue en 1927, cuando la Sociedad de Naciones convocó a una serie de Conferencias de carácter económico en la ciudad de Ginebra; el resultado de esta reunión fue la redacción de una declaración en donde se hacía evidente la urgente necesidad de contar con una definición internacional del valor que contrarrestara los métodos arbitrarios que para evaluar mercancías seguían algunos países.

Las hostilidades que en estas fechas se dieron entre los países hizo imposible cristalizar estas ideas y es hasta 1947, cuando la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo, reunida en Ginebra, dio el paso definitivo para la adopción de principios internacionales en materia de evaluación de mercancías de comercio exterior. Las conclusiones de esta Conferencia fueron recogidas y plasmadas en el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

Posterior a la creación del artículo VII del GATT, el grupo de estudios para la Unión Aduanera Europea, con sede en Bruselas, inició estudios tendientes a elaborar una definición de valor con fines aduaneros.

Por último el GATT, de 1973 a 1979, dentro de la ronda denominada Tokio, impulsó nuevos estudios tendientes a unificar las definiciones adoptadas por el GATT en su artículo VII y la del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas. Surgiendo una nueva definición adoptada en uno de los Códigos de Conducta de este tratado.

"El Código constituye un esfuerzo por armonizar dos conceptos de valor. El valor real expresado en las facturas y el valor normal o teórico surgido de un contrato ideal".¹

En resumen podemos decir que la humanidad en su afán de disciplinar los conceptos de valoración para efectos aduaneros ha establecido tres definiciones que se conocen con los nombres de: Noción Positiva, Noción Teórica y Noción del Valor de Transacción. A su estudio nos avocaremos a continuación.

III: SISTEMA POSITIVO DEL VALOR

Esta definición del valor tiene su fundamento en el artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, suscrito por 23 países, en la ciudad de Ginebra, Suiza, el 30 de octubre de 1947 y entró en vigor el 1.º de enero de 1948.

El artículo VII denominado del *Aforo Aduanero* establece:

1. Las partes contratantes reconocen la validez de los principios generales del aforo establecidos en los párrafos siguientes de este artículo, y se comprometen a aplicarlos con respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones impuestas a la importación y a la exportación basados en el valor o fijados de algún

¹ WITKER, Jorge, *Códigos de Conducta Internacional del GATT suscritos por México*, p. 129.

modo en relación con éste. Además, cada vez que otra parte contratante lo solicite, examinarán, ateniéndose a dichos principios, la aplicación de cualquiera de sus leyes o reglamentos relativos al aforo. Las PARTES CONTRATANTES podrán pedir a las partes contratantes que les informen acerca de las medidas que hayan adoptado en cumplimiento de las disposiciones de este artículo.

2. a) El aforo de las mercancías importadas debería basarse en valor real de la mercancía importada a la que no aplique el derecho de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

b) El "Valor real" debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o mercancías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que haya de tenerse en cuenta debería referirse uniformemente a: I) cantidades comparables o II) cantidades fijadas de una manera por lo menos tan favorable para el importador como si se tomara el volumen más considerable de estas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación y el de importación.

c) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado b) de este párrafo, el valor de aforo debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor.

3. En el aforo de todo producto importado no debería computarse ningún impuesto interior aplicable en el país de origen o de exportación del cual haya sido exonerado el producto importado o cuyo importe haya sido o habrá de ser reembolsado.

4. a) Salvo disposiciones en contrario de este párrafo, cuando una parte contratante se vea en la necesidad, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, de convertir en su propia moneda un precio expresado en la de otro país, el tipo de cambio que se utilice para la conversión deberá basarse, para cada moneda, en la paridad establecida de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional, en el tipo de cambio reconocido por el Fondo o en la paridad establecida en virtud de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el artículo XV del presente Acuerdo.

b) A falta de esta paridad y de dicho tipo de cambio reconocido, el tipo de conversión deberá corresponder efectivamente con el valor corriente de esa moneda en las transacciones comerciales.

c) Las PARTES CONTRATANTES, de acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, formularán las reglas que habrán de regir la conversión por las partes contratantes de toda moneda extranjera con respecto a la cual se hayan mantenido tipos de cambio múltiples de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional. Cada parte contratante podrá aplicar dichas reglas a las monedas extranjeras, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, en lugar de basarse en las paridades. Hasta que las PARTES CONTRATANTES adopten estas reglas, cada parte contratante podrá, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, aplicar a toda moneda extranjera que responda a las condiciones definidas en este apartado, reglas de conversión destinadas a expresar efectivamente el valor de dicha moneda extranjera en las transacciones comerciales.

d) No podrá interpretarse ninguna disposición de este párrafo en el sentido de que obligue a cualquiera de las partes contratantes a introducir modificaciones en el método de conversión de monedas, aplicable a los efectos de aforo aduanero en su territorio en la fecha del presente Acuerdo, que tengan como consecuencia aumentar de manera general el importe de los derechos de aduana exigibles.

5. Los criterios y los métodos para determinar el valor de los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste, deberían ser constantes y dárseles suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el aforo aduanero.

III. A. *Los principios del valor positivo:*

Los principios generales, se resumen en lo siguiente:

a) En cuanto a la base de valoración:

a.1) El valor aduanero debe ser establecido con base en el valor real de la mercadería importada a la cual se aplican los derechos, o de una mercadería similar, y nunca sobre el valor de la mercadería de origen nacional ni sobre valores arbitrarios o ficticios (Art. VII, 2.a).

Cuando no fuere posible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto arriba, el valor aduanero deberá basarse en el equivalente probable que más se aproxime al referido valor (Art. VII 2.c).

a.2) En el valor aduanero no debe ser incluido ningún impuesto interno exigible en el país de origen o de exportación, del cual la mercadería haya sido exonerada o cuyo importe haya sido restituido o sea destinado al reembolso (Art. VII,3).

b) En cuanto a la operación del sistema:

b.1) Los criterios y métodos utilizados en la determinación del valor, deben ser constantes y tener la posibilidad necesaria, a fin de permitir a los importadores calcular, con razonable grado de exactitud, el valor para los fines aduaneros (Art. VII,5).

b.2) La aplicación de las reglas de evaluación debe ser: uniforme, imparcial, equitativa, y susceptible de revisión o rectificación por tribunales judiciales, arbitrales o administrativos (Art. X,3).

III. B. *La noción positiva:*

La noción positiva tradicional, puede ser expresada en su forma más elemental, por la aceptación sin crítica del precio contractual de venta —factura comercial— modalidad que aún no se encuentra en algunas tarifas aduaneras en las cuales los derechos *Ad-valorem* constituyen excepción, o en que las mercancías de esos objetos no comportan mayores preocupaciones de orden fiscal o económica.

Entre tanto, cuando el sistema *Ad-valorem* es representativo de la política tarifaria, hay necesidad de bases menos inciertas.

La aceptación pura y simple de los precios contractuales, sin embargo, presenta la ventaja de la simplicidad administrativa, es inaplicable en un sistema *Ad-valorem* por tener serios inconvenientes desde el punto de vista fiscal y económico.

Desde el punto de vista fiscal, por estimular el fraude en la declaración del precio, con el objetivo de evadir el impuesto, principalmente en los casos de tarifas aduaneras con gravámenes elevados y de gran dispersión. En este particular, es oportuno recordar el caso de los países latinoamericanos que están adoptando la Tarifa Aduanera como instrumento de política comercial y en las cuales los niveles de derechos son fuertemente influenciados por preocupaciones de naturaleza cambiial. De esa forma, la Tarifa Aduanera ejerce una función adicional importante, de selección de las importaciones, mediante gravámenes elevados y hasta mismo prohibitivos. Esos gravámenes, que frecuentemente ultrapasan a 100% *Ad-valorem*, son un poderoso incentivo al subfacturamiento.

Desde el punto de vista económico, la aceptación pura y simple de los precios contractuales es inadecuada para atender al actual comercio internacional, particularmente en cuanto a los siguientes hechos:

a) La creciente interdependencia e integración comercial entre las empresas, casos en que frecuentemente los precios de venta no son significativos de transacciones comerciales normales, en el sentido tradicional;

b) La frecuencia de las operaciones comerciales que no se constituyen apenas en transacciones de compra y venta, y en las cuales el precio contractual no es representativo del valor total de venta de la mercadería, mas componente de una operación más compleja;

c) La práctica de precios políticos dirigidos a determinados mercados y desvinculados de los respectivos costos de producción de la mercadería;

d) El ejercicio de estímulos a la exportación, que muchas veces ultrapasan los límites admisibles de restitución de los impuestos y otros gravámenes.

En esas condiciones, hay necesidad de que se apliquen normas y criterios complementarios, corrigiendo los desvíos de los precios, mediante el establecimiento de condiciones hipotéticas para la operación y el empleo de métodos para la valorización. Entre estos métodos, los principales son los siguientes:

a) Sustitutivos: que adoptan un "precio de sustitución" esto es, el precio de mercadería idéntica o similar, vendida u ofrecida a la venta en las condiciones establecidas en la definición;

b) Deductivos: adoptan el precio de la mercadería importada en el mercado interno del país importador, deducidos los derechos de entrada, gastos y comisiones o lucros de comercialización;

c) Aditivos: que consisten en la composición del precio, mediante investigación en el mercado interno del país exportador, hasta mismo a partir del costo de producción agregándose los gastos necesarios para la entrega de la mercadería en el local establecido por la definición.

Como se ve, la noción positiva concentra la evaluación aduanera en la investigación del precio real de venta de la mercadería, en las condiciones impuestas por la definición que la aplica, o, en la imposibilidad de la determinación del precio efectivo de la mercadería misma, mediante el recurso de una mercadería similar.

III. C. *Elementos de la noción positiva:*

En cuanto a los elementos de definición del valor, tenemos:

a) El precio para la determinación del valor real, es aquel por el cual la mercadería importada a la cual se aplican los derechos, o mercadería similar, es vendida u ofrecida a la venta en el curso de operaciones comerciales normales, efectuadas en condiciones de libre competencia (Art. VII,2.b).

La condición de libre competencia, excluye del concepto de "precio real" los precios de transacción practicados entre vendedor y comprador no independientes, que impliquen un tratamiento especial y discriminatorio, como, por ejemplo, descuentos concedidos únicamente a representantes exclusivos.

También la condición de normalidad de la operación comercial permite ignorar las transacciones en las cuales el precio no constituya el único objeto de consideración, en términos de pago de la mercadería.

En la práctica, el "precio real" puede ser representado por el precio de la factura, al cual se agregarán todos los gastos eventuales no incluidos en el referido precio y que constituyan, efectivamente, componentes del valor real y, también, cualquier descuento o reducción anormales aplicados sobre el precio normal de la mercadería.

En consecuencia, pueden las partes contratantes del GATT, determinar el valor aduanero, a la condición de que siempre sea de manera uniforme, con base a:

a) Los precios fijados por el exportador, para la mercadería importada; o

b) Al nivel general de los precios correspondientes a productos similares.

En contrapartida, no es permitido incluir entre los gastos los impuestos internos o gravámenes percibidos a la importación o con base en ésta.

b) El momento y el lugar son los determinados por la legislación de cada país;

c) No existe referencia expresa a nivel. Entre tanto, en la medida en que el precio de la mercadería —o de mercadería similar— dependiere la cantidad comprendida en determinada transacción, el precio a tomar en cuenta, deberá referirse, uniformemente, a:

I) cantidades comparables, o

II) cantidades fijadas de manera por lo menos tan favorable al importador en cuanto se considere el mayor volumen de esas mercaderías que hayan dado lugar a transacciones efectivas entre el país de exportación y el de importación (Art. VII,2.b).

Las disposiciones del GATT son complementadas con normas en cuanto a la conversión de los precios en moneda nacional, que deberá ser realizada, si es el caso, con base a las tasas declaradas en el Fondo Monetario Internacional, o, en falta de éstas, por el valor corriente de la moneda extranjera en las transacciones comerciales (Art. VII,4.a/d.).

El GATT se refiere también al valor normal en el artículo VI del Acuerdo cuando trata del "Dumping", esto es, en cuanto a la introducción de productos de un país en el mercado de otro, a un precio inferior a su valor normal, causa o amenaza causar perjuicio grave a una producción existente, o atrasa sensiblemente el establecimiento de una producción nacional. En estos casos el Acuerdo es más explícito y preciso, en cuanto al entendimiento del valor normal, considerando el precio inferior al valor normal de la mercadería, si:

a) Es menor que el precio comparable, en operaciones comerciales normales, de un producto similar destinado al consumo en el país exportador: o

b) En falta de esos precios en el mercado interno del país exportador, si el precio de la mercadería es:

i) menor que el precio comparable más alto para la exportación de un producto similar, para un tercer país, en el curso de las operaciones comerciales, o

ii) menor que el costo de producción de la mercadería en el país de origen, acrecido de un aumento razonable para atender a los gastos de venta y lucro, consideradas en cada caso las diferencias en las condiciones de venta, de tributación y otras que afecten a la comparabilidad de los precios.

Entre tanto, el GATT prohíbe la aplicación de derechos "anti-dumping" por el simple hecho de estar la mercadería exonerada o fueren reembolsados los derechos o impuestos que graven el producto similar destinado al consumo en el país de origen. En estas condiciones, el "precio del producto similar destinado al consumo en el país exportador", a que se refiere la letra a), puede ser inferior al efectivamente pagado por el consumidor nacional en el país de origen o de exportación.

Las disposiciones del Artículo VI del Acuerdo fueron objeto de reciente reglamentación, que no las alteró sustancialmente y son adoptadas

por los países miembros signatarios de la Convención de Valor de Bruselas, como los de la Comunidad Económica Europea, que las aplican paralelamente a la Definición de Bruselas, en los casos específicos de "dumping" observadas, evidentemente, las demás circunstancias que configuran el fenómeno.

IV. SISTEMA TEÓRICO DEL VALOR

Este sistema se basa en la definición de valor de Bruselas, producto del grupo de trabajo para la Unión Aduanera Europea, creado en Bruselas en 1947. El grupo de trabajo tomó en cuenta los principios y fundamentos del GATT, así como las desventajas que la noción positiva, a criterio de los técnicos de Bruselas adolecía.

La definición del Valor teórica es objeto de un tratado internacional que entró en vigor en 1953 y es regulada e interpretada por un Comité denominado del Valor y que funciona dentro del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.

IV. A. *Los principios del valor teórico:*

Los principios en que se basa la Definición son los siguientes:

a) Principios generales:

a.1) El Valor Aduanero debe ser establecido según los principios simples y equitativos, que no se opongan a la práctica comercial.

a.2) La noción de Valor debe ser de fácil comprensión, tanto para el importador, como para la administración aduanera;

a) En cuanto al sistema de valuación:

b.1) No debe constituir obstáculo para el rápido despacho de las mercaderías en las Aduanas;

b.2) debe permitir al importador la determinación del valor para fines aduaneros, con anticipación y razonable grado de exactitud;

b.3) debe asegurar al importador suficiente protección contra la competencia desleal que pueda ser practicada en la materia;

b.4) debe permitir que, en caso en que la administración aduanera considere que el valor declarado pueda ser inexacto, la comprobación de los hechos indispensables para su determinación, se realice de forma más rápida y precisa;

b.5) debe reducir al mínimo las formalidades necesarias.

c) En cuanto a la aplicación:

c.1) La evaluación aduanera debe basarse, en la medida de lo posible, en los documentos comerciales;

c.2) Las controversias que se originen entre el declarante del valor y la administración aduanera, deben procesar mediante procedimientos simples, rápidos, equitativos e imparciales.

IV. B. *La noción teórica:*

Los adeptos de la noción teórica critican la noción positiva, indicando como limitaciones principales, las siguientes:

a) La inexistencia, en muchos casos, de una venta efectiva;

b) la necesidad del recurso al precio de la mercadería similar, lo que puede tener en la práctica aceptación menos restricta, distanciando el "valor aduanero" del valor comercial de la mercadería efectivamente importada;

c) La inexistencia en muchos casos, de una mercadería similar, para término de comparación, lo que obliga a una investigación en el mercado interno del país exportador, de realización difícil, y con resultados de significación dudosa.

Según aquellos críticos, la dificultad tiene origen en la condición establecida del precio real de la venta; esto es, el precio por el cual la mercadería es de hecho vendida, en las condiciones estipuladas, lo que obligaría siempre a la efectiva verificación de ese precio, excluyendo cualquier otro precio o cualquier otra consideración. Sin la verificación del precio real de venta, no sería posible proceder a la valoración.

La fórmula encontrada por los adeptos de la noción teórica, para superar la dificultad, fue la de ignorar la operación de hecho, expresada en el indicativo es, y adoptar como norma de valoración una operación hipotética, expresada por el condicional sería, en lo que consiste, fundamentalmente, la noción teórica de valor.

El precio por el cual la mercadería sería vendida, en las condiciones establecidas por la definición, puede, según ellos, ser siempre determinado, en todos los casos, aun cuando la mercadería no es objeto de venta o es vendida en otras condiciones. Si la mercadería en valoración fue vendida en las condiciones previstas, el precio por el cual sería vendida debe coincidir con el precio efectivo de transacción. Si no fue vendida, o si lo fue en otras condiciones, habría datos suficientemente precisos para establecer el precio por el cual la mercadería sería vendida, en las condiciones recomendadas, o teniendo en cuenta los ele-

mentos históricos y el destino probable de la mercadería, el precio por el cual ella podría ser vendida.

La noción teórica, tiene pues como base, el precio probable de la mercadería, y su determinación consiste, en último caso, en la investigación del precio efectivo o probable de la venta.

La noción teórica desvincula jurídicamente el "valor para fines aduaneros" de los precios practicados en las transacciones concretas, permitiendo mayor libertad en el proceso de valoración, que puede recurrir a cualquier medio de investigación para establecer el valor presumible de la mercadería.

La adopción de la noción teórica, entretanto, no obliga necesariamente a la elaboración de precios abstractos, divorciados de la realidad comercial; aunque se admita la estimativa del valor presumible, a través de manipulación de elementos de juicio, la aplicación de la noción teórica se hace principalmente mediante ajustes para encuadrar los precios efectivos en los términos y condiciones de la definición, procurando preservar el contenido de hecho del caso concreto, que no se oponga a la definición legal.

Así, en la medida en que al aplicar una definición de valor calcada en la noción teórica, se establecen criterios y reglas para el tratamiento de los casos concretos, en busca de precios coherentes con la realidad comercial, la definición va perdiendo su carácter abstracto y se aproxima en la noción positiva del valor. En contrapartida, a la proporción en que una definición positiva establece condiciones hipotéticas y normas correctivas para los desvíos de los precios de transacción, gana afinidad con la noción teórica, tornándose, en esos casos, sutil la diferencia entre los dos conceptos.

En la práctica, como veremos, los métodos y criterios para la determinación del valor aduanero, son en gran parte coincidentes, diferenciando principalmente en función de la mayor o menor precisión y rigor de las condiciones establecidas en la definición misma, independientemente de su carácter positivo y teórico.

IV. C. *Elementos de la noción teórica:*

El elemento precio.

En el elemento precio, es dado el carácter, positivo o teórico de la definición y se establecen las "condiciones de competencia" que deben ser consideradas en la evaluación para fines aduaneros.

En general, las condiciones de competencia refiérense a una situación de "normalidad de la operación comercial" o al "libre acceso" a la mercadería por parte de todos los compradores. Así lo ilustra la siguiente definición:

... El precio que se estima pudiera fijarse para la mercadería en una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes entre sí (Definición de Bruselas).

Considerándose que las premisas de "condiciones de libre competencia" y de "operaciones comerciales normales" deben conducir a precios reales y uniformes y que las definiciones de valor, sean basadas en la noción teórica o en la positiva, tienen como objetivo determinar esos valores, sería de admitirse, en principio, que las dos nociones son neutras desde el punto de vista de la incidencia y no debería introducir elementos de distorsión en el proceso de evaluación aduanera.

En la práctica, sin embargo, el grado de subjetividad propio y las normas y criterios adoptados, para el control y verificación del valor aduanero, pueden conducir a diferentes estimativas de precios, afectando en consecuencia el nivel de la tributación.

IV. D. *El elemento tiempo*

Los precios están sujetos a variaciones en función del tiempo —principalmente en casos de productos agrícolas y materias primas básicas— y, por eso, es necesario disciplinar el momento que debe servir de referencia para los fines de evaluación aduanera.

Entre los "tiempos" usualmente incorporados a las definiciones de valor, tenemos:

- a) Tiempo de la exportación:
 - momento de la compra; o
 - momento del embarque.
- b) Tiempo de importación:
 - momento de entrada o del registro de la declaración en la aduana; o
 - momento de la evaluación aduanera; etc.

En los casos empleo del tiempo de la exportación, que es el más adecuado en las definiciones con base en la noción positiva, no se presentan mayores problemas prácticos debidos a variaciones temporales de los precios, tomando en cuenta que, en principio, los precios vigentes en

la época de la exportación coinciden o están muy próximos del momento en que el vendedor o comprador convencionan el precio de la mercadería.

Entre tanto, cuando el tiempo es fijado con base en el momento de la importación —encontrado en las definiciones que incorporan la noción teórica— pueden ocurrir variaciones importantes en el lapso de tiempo entre el contrato de compra y venta y la importación efectiva de la mercadería.

A fin de ajustar a las normas de evaluación a la realidad comercial y atender a las conveniencias de orden práctica, es frecuente en la legislación de los países que adoptan el tiempo de la importación admitir tolerancia en cuanto a este elemento, en función de los plazos normales de importación, para el mismo tipo de mercadería, y siempre que no ocurran, en el periodo, variaciones excepcionales de los precios.

IV. E. *El elemento lugar*

El elemento lugar, que, de cierta forma, está relacionado con el elemento tiempo, puede ser interpretado sobre dos aspectos:

- a) como el mercado en el cual debe ser considerado el precio de la mercadería, para fines de fijar el valor;
- b) como condición de entrega de la mercadería, con la correspondiente incorporación de los gastos resultantes de la manipulación y transporte de la mercadería.

Entre los diferentes mercados referidos en las definiciones de valor, pueden ser citados:

a) Mercado del país exportador:

Interno:

- Mercados principales; o
- Mercados de compra; o
- Mercados del local de embarque.

Externo:

- Mercado de exportación.

b) Mercado del país importador:

- Mercado principal; o
- Mercado del local de importación.

c) Local de la importación, desvinculado de los mercados internos y externos.

El precio de exportación de un producto depende básicamente del precio a ser pagado por el eventual comprador extranjero, función de la competencia local, debida a la producción similar nacional, o de la competencia internacional, representada por la importación del producto de otros orígenes, y del costo del producto exportable, límites dentro de los cuales se ejerce la política de precios del exportador, de acuerdo con sus objetivos comerciales.

En esas condiciones, tratándose de mercados diferentes, difieren los precios para el mercado interno y para la exportación, siendo los primeros frecuentemente más altos, aún después de corregidas las distorsiones debidas a la carga tributaria interna, frente la posición del productor en el mercado nacional, relativamente privilegiada. Por tanto, el elemento lugar, como término de referencia para la fijación de los precios de las mercaderías, tiene efectos importantes en el nivel final de la tributación del producto.

El lugar, como definición de las condiciones de entrega, afecta, también en valor tributable, en vista de que está asociado a los gastos de movimiento, transporte y seguro de la mercadería, que crecen en la medida en que el elemento lugar se aleja del lugar de la producción.

Algunos términos comerciales comunes, ilustran el efecto del lugar, como condición de entrega, sobre el valor para fines aduaneros.

Precios: ex-fábrica ("Ex-Works")

La mercadería es puesta a disposición del comprador en el local habitualmente previsto, en el vehículo del comprador. Están incluidas en el precio apenas el embalaje necesario y los gastos para la colocación de la mercancía en el vehículo transportador.

FOR ("Fee o Rail" — franco ferrocarril — franco camión)

La mercadería es colocada en el vehículo transportador, en la estación ferroviaria o en el depósito de la empresa de transporte. Existen dos alternativas: pueden ser incluidos en el precio el flete hasta el punto de embarque ("Carriage Paid") o apenas los gastos de cargamento del vehículo transportador ("Carriage Forward").

FAS ("Free alongside ship" — Puesto de al lado del buque)

La mercadería es entregada en el puerto de embarque al lado del buque. Además de los gastos de embalaje, acondicionamiento, cuando es usual para el tipo de mercadería, corren por cuenta del vendedor, y están incluidos en el precio, los gastos necesarios para la colocación de la mercadería lista para el embarque.

FOB ("Free on board" — puesto a bordo):

La mercadería es entregada en el puerto de embarque, a bordo del buque. En este caso, además de las anteriores, están incluidos en el precio, los gastos y seguro para la colocación de la mercadería en el lugar que le es des-

tinado en el vehículo transportador y, aun eventuales derechos y tasas de exportación.

CIF ("Cost, Insurance freight" — Costo, seguro y flete):

La mercadería es entregada en el puerto de destino. Además de las referidas en la modalidad FOB, están incluidos en el precio el flete y el seguro durante el transporte y los gastos de descarga en el local de destino, cuando son pagables por ocasión del embarque de la mercadería.

C & F ("Cost and freight" — Costo y flete):

La mercadería es entregada en el puerto de destino, incluidos en el precio todos los gastos referidos en la modalidad CIF, menos los riesgos a los cuales a partir del embarque, que corren por cuenta del comprador.

Las modalidades más frecuentemente empleadas en las definiciones de valor, son los precios FAS, FOB y CIF. La adopción del concepto CIF, puede tener consecuencias ponderables en el precio base para la aplicación de los derechos, con reflejos económicos importantes, sea en cuanto al tipo usual de transporte, sea en cuanto a las distancias geográficas, facilitando el intercambio entre los mercados más próximos, o aún en cuanto a la naturaleza de las mercaderías, beneficiando los productos de mayor elaboración en comparación con las materias primas brutas, que tienen proporcionalmente, mayores costos de movimientación y de transporte en términos de valor unitario del producto.

La inclusión del seguro en el precio-base, tiene importancia extraordinaria en el caso de las mercaderías peligrosas, con sustancial elevación del valor para los fines aduaneros.

IV. F. *El elemento nivel:*

Los precios pueden variar también conforme el nivel del comprador, como compensación por su mayor o menor desempeño en la función de comercialización.

Interesa, por tanto, al problema del valor aduanero, la técnica y los canales de distribución de las mercaderías.

Los canales de distribución son la secuencia de mercados por los que pasa la mercadería en su transferencia al consumidor, y en ese particular, la distribución puede ser directa o indirecta. La distribución directa, del productor al consumidor, es la menos frecuentemente y ocurre, principalmente, en la comercialización de bienes industriales. La forma usual es la de distribución indirecta, a través de agentes intermedios, que pueden ser:

a) mayorista comerciante, que asume la propiedad de la mercadería;

b) intermediario agente, de nivel equivalente al del mayorista, pero que asume la propiedad de la mercadería;

c) minorista, generalmente de pequeña capacidad financiera y limitado a pequeñas compras, normalmente hechas a un intermediario mayorista;

En cuanto a la técnica de comercialización, puede ser:

a) Distribución general, en la cual el productor vende a cualquier comprador intermediario que se disponga a estocar la mercadería;

b) distribución restricta, que puede ser: selectiva, con limitado número de intermediarios por determinadas áreas, y exclusiva, en la cual la comercialización es hecha a través de un único intermediario para cada área.

c) distribución integrada, en que el productor desempeña las diferentes funciones de los intermediarios.

La distribución restricta, especialmente la exclusiva frecuentemente crea vinculaciones entre el vendedor y el comprador, las cuales pueden afectar sustancialmente los precios normales de competencia y, en consecuencia, aconseja la necesidad de cuidados especiales en la determinación del valor aduanero.

Las diferencias de precio en función del nivel de la operación, se traducen generalmente "por un sistema de descuentos funcionales, variables conforme la posición del comprador en el canal de comercialización, o mediante precios de lista en los cuales está implícito el descuento funcional.

IV. G. *El elemento cantidad*

Los precios varían, también en función de la cantidad vendida, sea en la forma de precios por tarifa en razón de cantidades mínimas o, como es usual, mediante la aplicación de descuentos.

Los descuentos de cantidad, en principio, progresivos, pueden ser acumulativos o no.

Los descuentos no acumulativos se aplican en función de la cantidad adquirida en cada operación o en cada remesa de la mercadería. Estimulan compras en cantidades mayores sin establecer, sin embargo, tratamientos para la mercadería presente en razón de compras anteriores.

Así, por ejemplo, tenemos que para el siguiente cuadro de descuentos:

hasta	500 t	sin descuento
más de	500 t hasta 1 000 t.	4% de descuento

más de 1 000 t 8% de descuento

Una importación de 600 t da lugar a un descuento no acumulativo de 4% y una importación de 1.100 t a un descuento de 8%.

Los descuentos acumulativos se aplican en función de las cantidades adquiridas en un determinado periodo —un año, por ejemplo— y crecen en la proporción en que se agrandan las compras acumuladas. Los descuentos acumulativos pueden ser: retroactivos o no.

Con base en el mismo cuadro de descuentos arriba, tenemos que en el caso del descuento acumulativo no retroactivo si una importación de 200 t se sigue a una importación anterior de 400 t, se aplica el descuento de 4% a la fracción de 100 t que excede el mínimo de 500 t previsto para la concesión del descuento.

En el caso del descuento acumulativo retroactivo la cantidad total de 600 t referida en el ejemplo anterior se beneficiaría de ese mismo descuento de 4%.

Los descuentos de cantidad pueden ser aplicados con base en criterios de valor de la compra o de la cantidad adquirida, ésta referida a la unidad física de la mercadería o a la embalaje.

En cuanto a la forma, la aplicación del descuento puede ser directa, esto es, una reducción —explícita o implícita— sobre un precio base, o indirecta, mediante el suministro de una cantidad adicional de la mercadería, con la consecuente reducción del precio unitario.

Cantidad y nivel son conceptos correlativos. Los diferentes niveles de comercialización se caracterizan por una relación inversa entre el número de agentes y las cantidades negociadas.

IV. H. *Definición del valor en aduana de las mercaderías importadas*

TEXTO DE 1967

Artículo I.

1. Para la aplicación de los derechos de aduanas "*Ad-valorem*", el valor de las mercancías importadas con destino a consumo, es el precio normal; es decir, el precio que se estima pudiera fijarse para estas mercancías, en el momento en que los derechos de aduanas son exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro.

2. El precio normal de las mercancías importadas se determinarán suponiendo que:

a) Las mercancías son entregadas al comprador en el puerto o lugar de introducción en el país de importación.

b) El vendedor soporta todos los gastos relacionados con la venta y la entrega de las mercancías en el puerto o lugar de introducción, por lo que estos gastos se incluirán en el precio normal.

c) El comprador soporta los derechos y gravámenes exigibles en el país de importación, por lo que estos derechos y gravámenes se excluirán del precio normal.

Artículo II.

1. Una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro es una venta en la que, especialmente, se cumplen las siguientes condiciones:

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

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

c) Ninguna parte del producto que proceda de las reventas o de otros actos de disposición o, incluso de la utilización de que sean objeto posteriormente las mercancías, revierta directa o indirectamente al vendedor o a cualquier otra persona natural o jurídica asociadas en negocios con el vendedor.

2. Se considera que dos personas están asociadas en negocios, cuando una de ellas posee un interés cualquiera en los negocios o en los bienes de la otra, o si las dos tienen intereses comunes en negocios o bienes cualquiera, o, incluso, si una tercera persona posee un interés en los negocios o en los bienes de cada una de ellas, sean estos intereses directos o indirectos.

Artículo III.

Cuando las mercancías a valorar:

a) Hayan sido fabricadas con arreglo a una patente de invención o conforme a un dibujo o a un modelo protegidos, o

b) Se importan con una marca extranjera de fábrica o de comercio, o

c) Se importen para ser objeto, bien de una venta o de otro acto de disposición con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien

de una utilización con tal marca, el precio normal se determinará considerando que este precio comprende, para dichas mercancías, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo, o la marca de fábrica o de comercio.

IV. I. *Notas interpretativas de la definición del valor en aduanas*

Addendum al Artículo I.

Nota 1.

El momento indicado en el párrafo 1, del artículo I se determinará conforme a la legislación de cada país, y podrá ser, por ejemplo, el de la presentación reglamentaria o el del registro de la declaración de las mercancías para consumo, el pago de los derechos de aduanas o el del levante de las mercancías.

Nota 2.

Los gastos a que se refieren el apartado b) del párrafo 2, del artículo I comprenden especialmente:

- Los gastos de transporte.
- Los gastos de seguro.
- Las comisiones.
- Los corretajes.
- Los gastos para la obtención, fuera del país de importación, de los documentos relacionados con la introducción de las mercancías en el país de importación, incluidos los derechos consulares.
- Los derechos y gravámenes exigibles fuera del país de importación, con exclusión de aquellos de los que las mercancías hubieran sido desgravadas, o cuyo importe hubiera sido o debiera ser reembolsado.
- El costo de los embalajes, excepto si estos siguen su régimen propio; los gastos de embalaje (mano de obra, materiales u otros gastos).
- Los gastos de carga.

Nota 3.

El precio normal se determinará suponiendo que la venta se limita a la cantidad de mercancías a valorar.

Nota 4.

Cuando los elementos que se tienen en cuenta para la determinación del valor o del precio pagado o por pagar estén expresados en una moneda distinta de la del país de importación, el tipo de cambio aplicable para la conversión será el oficial en vigor en este país.

Nota 5.

El objeto de la Definición del Valor es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de aduanas sobre la base del precio al que cualquier comprador podría procurarse las mercancías importadas, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, en el puerto o lugar de introducción en el país de importación. Este concepto tiene un alcance general y es aplicable hayan sido o no las mercancías importadas objeto de un contrato de venta y cualesquiera que fueren las condiciones de este contrato.

Pero la aplicación de esta Definición implica una investigación sobre los precios corrientes en el momento de la valoración. En la práctica, cuando las mercancías importadas son objeto de una venta *bona fide*, el precio pagado o por pagar en virtud de esta venta podrá ser considerado, en general, como una indicación aceptable para determinar el precio normal mencionado en la Definición. Por consiguiente, el precio pagado o por pagar podrá tomarse, sin inconveniente, como base de la valoración, y se recomienda a las Administraciones aduaneras que le admitan como valor de las mercancías de que se trate, sin perjuicio:

a) De las medidas que se adopten para evitar que no eludan los derechos por medio de precios o contratos ficticios o falsos; y,

b) De los posibles ajustes de este precio, que se juzguen necesarios para tener en cuenta los elementos, que en la venta considerada, difieran de los que contiene la Definición del Valor.

Los ajustes de que trata el apartado b) procedentes se refieren principalmente a los gastos de transporte y a los demás gastos mencionados en el párrafo 2 del artículo I y en la Nota 2 del *Addendum* al artículo I, así como a los descuentos u otras reducciones de precios concedidos a los representantes exclusivos o concesionarios únicos, a los descuentos anormales, o a cualquier otra reducción del precio usual de competencia.

Addendum al Artículo III

Nota 1.

Las disposiciones del artículo III no implican ninguna restricción a las disposiciones de los artículos I y II.

Nota 2.

Las disposiciones del artículo III pueden aplicarse también a las mercancías importadas para ser objeto, después de sufrir un trabajo complementario, bien de una venta o de cualquier otro acto de disposición

con una marca extranjera de fábrica o de comercio, bien de una utilización con tal marca.

Nota 3.

a) Ya de una persona cualquiera que, fuera del país de importación haya cultivado, producido, fabricado o puesto en venta las mercancías a valorar, o haya actuado de cualquier otra forma respecto a las mismas.

b) Ya de una persona cualquiera asociada en negocios con cualquiera de las designadas en el apartado a).

c) Ya de una persona cualquiera cuyos derechos sobre la marca están limitados por un acuerdo con cualquiera de las designadas en los apartados a) y b) precedentes.

Addendum General

Se recomienda que la noción del valor, tal como resulta de la Definición y de las presentes Notas Interpretativas, sea utilizada para la determinación del valor de todas las mercancías que deben ser declaradas en la aduana, incluso de las mercancías libres de derechos y de las sujetas al pago de derechos específicos.

V. EL SISTEMA DE TRANSACCIÓN DEL VALOR

Como el artículo VII del GATT era excesivamente general y dejaba a cada país un margen muy amplio para estructurar su sistema de valor, dentro de las negociaciones comerciales multilaterales que los miembros del Acuerdo General llevaran a cabo en el periodo comprendido de 1973 a 1979 conocida como la Ronda Tokio; y cuyo objetivo era "lograr la expansión y la liberación cada vez mayor del comercio mundial por medio, entre otras cosas, de la supresión progresiva de los obstáculos al comercio".²

Un medio para lograrlo fue la adopción de un sistema de valoración internacional común, de mayor aceptación a los dos existentes y que a la vez conjugara ambas definiciones en una sola.

El resultado fue la elaboración del Código de Conducta sobre valoración aduanera basado en el artículo VII del Acuerdo General (noción positiva) y en la definición del valor de Bruselas (noción teórica).

En este código se establece un sistema de valoración basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, este sistema debe ser equitativo, uniforme y neutro para la valoración

² CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Derecho Aduanero*, 3a. ed., México, Editorial Porrúa, 1988.

en aduanas de las mercancías, que corresponde a las realidades comerciales y que prohíba el empleo de valores en aduanas arbitrarios o ficticios.

El Acuerdo reconoce que el valor en aduana debe basarse en la mayor medida posible, en el precio real de las mercancías objeto de valoración, generalmente indicado en la factura; a tal precio, sin perjuicio de ciertos ajustes, se le denomina valor de transacción. Para una gran mayoría de las mercancías importadas, el valor de transacción será el *valor en aduana*: así pues, el valor de transacción de las mercancías importadas constituye el primero y el más importante método establecido en el Acuerdo. Si no existe un valor de transacción o si el valor de transacción no puede aceptarse como valor en aduana, porque el precio ha sufrido distorsiones debido a ciertas condiciones o restricciones. El Acuerdo prevé otros métodos de valoración en aduana que deberán aplicarse en el orden de prioridad prescrito. Un Protocolo adicional al Acuerdo, que se considera parte integrante del mismo, contiene disposiciones relativas a los problemas y necesidades comerciales especiales de los países en desarrollo, permitiéndoles cierta flexibilidad en la aplicación del Acuerdo. El Acuerdo prevé igualmente, en el artículo 21, que los países desarrollados proporcionarán asistencia técnica a los países en desarrollo. Todas estas disposiciones, tanto las que figuran en el Acuerdo como en el Protocolo, están destinadas a facilitar a los países en desarrollo la Aceptación del Acuerdo.

V. A. Principios del valor de transacción

1. Los sistemas de valoración deberían ser de carácter neutro y en ningún caso utilizarse como un medio encubierto para asegurar una protección suplementaria, aumentando artificialmente el valor al que se aplica el tipo de derechos.

2. Los sistemas de valoración no debería utilizarse para combatir el *dumping*.

3. Los sistemas de valoración deberían asegurar a los comerciantes una protección contra la competencia desleal resultante de la subvaloración.

4. Los procedimientos de valoración deberían ser de aplicación general, sin distinciones por razón de la fuente de suministro.

5. El valor en aduana debería basarse en criterios sencillos, equitativos, que no estén en contradicción con la práctica comercial.

6. Los sistemas de valoración deberían reducir al mínimo las formalidades y la valoración debe, dentro de lo posible, basarse en los documentos comerciales.

7. El sistema de valoración no debería constituir un obstáculo para el rápido despacho de las mercancías.

8. Las disposiciones legales y administrativas referentes a la valoración en aduana, deberían ser accesibles al público en general y ser lo bastante claras y precisas como para permitir al importador determinar de antemano el valor en aduana de sus mercancías con suficiente certeza.

9. Los sistemas y procedimientos de valoración deberían tener en cuenta la necesidad de garantizar el secreto comercial.

V. B. Metodología para determinar el valor

El acuerdo establece seis métodos para la valoración. El primero que es el principal y más importante y cinco métodos secundarios.

a) Principal:

El valor en aduanas se basará, en la mayor medida de lo posible, en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración; tal precio, sin perjuicio de ciertos ajustes, se llama valor de transacción. Este deberá constituir el valor en aduana para la mayoría de las importaciones, y es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el Acuerdo. Si no existe un valor de transacción, o si el valor de transacción no, puede aceptarse porque el precio ha sufrido distorsiones debidas a ciertas condiciones o restricciones, se prevén los otros cinco métodos de valoración en aduana que deberán aplicarse en el orden de prioridad prescrito.

b) Secundarios:

1. El valor de transacción de mercancías idénticas a las mercancías objeto de valoración;

2. el valor de transacción de mercancías similares a las mercancías objeto de valoración;

3. el método deductivo;

4. el método del valor reconstruido;

5. el método del "último recurso".

V. C. Elementos del valor de transacción

Como toda definición de valor contiene cinco elementos, que a continuación se señalan:

Elemento precio:

Es el realmente pagado o por pagar, o sea, el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste. El precio debe de reflejar la inclusión de los ajustes obligatorios y facultativos.

El precio sólo podrá aceptarse como valor en aduanas cuando cumpla las condiciones siguientes:

a) Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de algunas restricciones determinadas.

b) Que la venta y el precio no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

c) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador.

d) Que no exista alguna vinculación entre el comprador o el vendedor y que, en caso de existir, el valor de transacción no sea afectado por la vinculación.

El precio podrá adicionarse añadiéndole los elementos que falten, siempre y cuando no estén incluidos ya en dicho precio. Estos ajustes que están establecidos en el artículo octavo del Acuerdo, pueden ser obligatorios y facultativos; estarán siempre a cargo del comprador y sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Los ajustes obligatorios son los siguientes:

a) Las comisiones de venta y los gastos de corretaje.

b) Los envases y embalajes.

c) Las prestaciones, por ejemplo: los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos estéticos, diseños, planos y croquis necesarios para la producción de las mercancías importadas; las herramientas, matrices, moldes utilizados para la producción de la mercancía.

Estas prestaciones se incluirán en el valor siempre y cuando el comprador, de manera directa o indirecta, las haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para que se utilicen en la producción y venta de las mercancías que comprará.

d) Los cánones y derechos de licencias que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente. Un cánón es el pago que se efectúa por el derecho de utilizar, producir o vender un producto dado.

c) El producto de la reventa, cesión o utilización posterior que revierta directa o indirectamente al vendedor. Esta condición es la única que

puede eliminarse por mandato expreso del artículo 8, que permite realizar ajustes sobre este punto.

Los ajustes facultativos son los que se han quedado a la regulación en las legislaciones de cada país, las cuales dispondrán que dichos valores se incluyan o no en el valor para efectos aduaneros, éstos son:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías.
- b) Los gastos de carga y descarga y manipulación que se ocasionen hasta el puerto o lugar de importación.
- c) El costo del seguro.

V. D. *Elemento tiempo:*

No existe dentro del Acuerdo una disposición que haga referencia alguna a este elemento. Por lo que se concluye que debe de aceptarse el valor de transacción, cualquiera que sea el momento en que se hayan vendido las mercancías para la exportación, sin tomar en cuenta el lapso transcurrido entre el momento de adquisición de la mercancía y el que se realice la valoración para efectos aduaneros.

Por lo tanto, las fluctuaciones de mercado que hayan acontecido después de la fecha de venta, no se tomará en cuenta ni formarán parte del valor de transacción.

Cuando las mercancías se valoraran sobre la base del valor de transacción "mercancías idénticas o similares", el elemento tiempo debe ser tomado en cuenta.

V. E. *Elemento lugar:*

Para la determinación del valor de transacción no existe en el Acuerdo ningún criterio relativo a este elemento, por lo que admite el precio efectivo para todas las transacciones, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes: Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías; que no haya ninguna condición contraprestación cuyo valor no pueda determinarse; que no revierta al vendedor producto ulterior alguno que no pueda añadirse al precio; que no exista una vinculación que influya en el precio.

En conclusión, podemos decir que el elemento lugar ha quedado a la regulación de las legislaciones nacionales, para que de acuerdo a su política arancelaria fijen los gastos que deben de ser incluidos en el concepto de valor para efectos aduaneros.

El siguiente ejemplo será más ilustrativo: si nuestro país dispusiera que al valor de las mercancías se le agregaran todos los gastos que se hicieren, hasta que la mercancía fuera puesta libre a bordo del buque (FOB) y un importador adquiriera sus mercancías en un concepto de costo, seguro y flete (CIF). Al valor de esta mercancía se le deducirán los gastos del seguro y el costo del último fletamiento. A la inversa, si la legislación nacional estableciera que el valor para efectos aduaneros fuera un concepto CIF y el importador adquiriera sus mercancías en base a un concepto FOB; para constituir el valor aduanero habría que sumarle los gastos que el importador ha hecho de fletamiento y seguro hasta la llegada de las mercancías al territorio nacional; este valor sería el utilizado en aduanas.

V. F. *Elemento cantidad:*

Para la determinación del valor de transacción, el acuerdo no contiene ninguna disposición relativa a la cantidad, por lo tanto el precio realmente pagado o por pagar tendrá los ajustes obligatorios o facultativos que determine el Acuerdo.

Sin embargo, se tendrá en cuenta la cantidad de mercancías que son objeto del valor para la exportación, siendo entonces admisible los descuentos por cantidad realmente concedidos al comprador; sin que estos descuentos puedan ser retroactivos a la aplicación de transacciones ejecutadas con anterioridad.

Para la aplicación de los métodos de valoración basados en los principios de "mercancía idéntica" o de "mercancía similar", es necesario tomar en cuenta el elemento cantidad para lograr el valor sustitutivo.

V. G. *Elemento nivel:*

El nivel viene determinado por el mercado en que se realiza la transacción. El nivel es un factor determinante sólo para la aplicación de los valores criterios, señalados en el artículo 1.2 del acuerdo; y en la aplicación de los valores de mercancías idénticas y similares; así como en menor medida en el método deductivo.

El descuento por nivel comercial se concede según el nivel en que se sitúe el comprador, es decir, si estamos en presencia de un mayorista, de un intermediario agente o minorista.

La nota explicativa para el artículo número 2, establece que siempre que sea posible, la autoridad aduanera utilizará el valor de transacción

de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sensiblemente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración.

Igual criterio se sigue para las mercancías similares.

V. H. *Estructura del acuerdo*

El acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduanas y Comercio (GATT) de 12 de abril de 1979, presenta la siguiente estructura:

- Introducción general.
- Preámbulo.
- Parte I: Normas de valoración en aduana (artículos 1-17).
- Parte II: Administración del Acuerdo, consultas y resolución de controversias (artículos 18-20).
- Parte III: Trato especial y diferenciado (artículo 21).
- Parte IV: Disposiciones finales (artículos 22-31).
- Anexo I: Notas interpretativas (11 notas).
- Anexo II: Comité Técnico de Valoración en Aduanas (23 apartados).
- Anexo III: Grupos especiales (7 apartados).
- Protocolo (8 apartados).

Por lo que hace al valor que sirve como base gravable para determinar los impuestos a la exportación, el sistema legal mexicano establece que será el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, el cual debe consignarse en la factura comercial sin incluir los fletes y seguros. Cuando la mercancía tenga un precio oficial, se aplicará este valor si es mayor que el valor comercial.

VII. *EL VALOR EN LA LEY ADUANERA*

Nuestro sistema jurídico adoptó desde 1979 el sistema de valor calcado en la noción teórica del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.

Al promulgarse la vigente Ley Aduanera se plasmaron los principios del valor de Bruselas, por lo que nuestro país hasta 1992 contará con esta forma de valuar las mercancías para efectos aduaneros en su comercio de importación, en tanto que para su comercio de exportación establece otras reglas como lo veremos más adelante.

El artículo 48 de la Ley Aduanera preceptúa que la base gravable del impuesto general de importación es el valor normal de las mercancías a importar. Este valor normal es el que correspondería a las mercancías

en la fecha de su llegada al territorio nacional conforme a las reglas que la propia Ley (art. 38) establece, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes entre sí.

Para determinar el valor no se tomarán en cuenta las variaciones normales de precios, si las mercancías llegan al territorio nacional en un plazo de tres meses contados a partir de su adquisición, lo que se comprueba con la factura comercial o el contrato de compraventa.

Sobre los cinco elementos de la definición del valor teórico, México dispone lo siguiente:

El elemento precio es el probable de venta de las mercancías en determinadas condiciones (noción teórica).

La ley mexicana manifiesta que para determinar el valor normal de las mercancías se partirá en orden sucesivo y por exclusión de los siguientes precios: el de factura pagado y por pagar, el usual de competencia, el probable de venta en territorio nacional, el efectivo de venta en territorio nacional y, el que corresponde a la suma de alquileres.

No obstante esta disposición que sigue un orden y que cada concepto excluye al siguiente, el reglamento de la ley en el segundo párrafo del artículo 117 dice: "el precio que debe considerarse para la determinación del valor normal es el usual de competencia definido en la fracción II del artículo 51 de la ley y debe de entenderse que es el resultado de una venta efectuada al contado". La fracción II del artículo 51 afirma que el precio usual de competencia es "el que habitualmente se aplica en las operaciones de compraventa en condiciones de libre competencia para las mercancías idénticas o similares a las que se valoran". Creemos que existe discrepancia entre los preceptos de ambos ordenamientos, ya que la ley pone en primer término para determinar el valor normal de las mercancías el precio de factura pagado o por pagar; en cambio el reglamento afirma que debe ser el usual de competencia. Es de explorado derecho que un reglamento no puede ir más allá de lo que la ley establece y mucho menos estar por encima de la ley, a la que reglamenta, no importando si el reglamento comprende la situación correcta y la ley es la equivocada.

El elemento tiempo inside en las variaciones a que están sujetos los precios, por lo que es necesario precisar este elemento, nuestra ley señala como tiempo, la fecha de llegada al territorio nacional de las mercancías conforme a las reglas que ya señalamos con anterioridad, según los diferentes tráficos en que son conducidas las mercancías.

Dentro de este elemento la ley considera que si existieran variaciones normales de precio entre la fecha de adquisición de la mercancía y la fecha en que lleguen a nuestro país y este plazo no excede de tres meses, *las variaciones normales del precio no se tomarán en cuenta para la determinación de la base gravable*. Se entienden como variaciones normales de precios aquellas que se deban a situaciones competitivas de mercado.

Por lo que hace al elemento lugar, el sistema mexicano lo fija como el de introducción al territorio nacional y que los gastos relacionados con la venta y entrega de las mercancías son por cuenta del vendedor, por lo tanto quedan incluidos en el valor normal, a excepción de los fletes y seguros desde el lugar de exportación al de introducción. Nuestro sistema en este punto se separó de la recomendación que el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas hace, para que dentro del elemento lugar deba de tomarse en cuenta el concepto CIF (Costo, Seguro, Flete) para la determinación del valor normal de las mercancías, en virtud de que por disposición legal quedan excluidos del valor normal los fletes y seguros.

Sobre el elemento cantidad, se limita a la cantidad de mercancías presentadas a valorar, aun cuando se pueda considerar como una sola adquisición, las que se reciban en parcialidades, siempre y cuando se cumplan con las siguientes formalidades: a la llegada de la primera remesa el importador declare en el pedimento la primera remesa, que la mercancía va a ser recibida en parcialidades, comprobando mediante la factura o contrato respectivo, la cantidad total adquirida y que serán introducidas al país. Que el total de la mercancía que se importe deberá de llegar dentro de los seis meses siguientes a la fecha de llegada de la primera remesa. Por último, *la mercancía adquirida será destinada totalmente al país para el propio importador*.

Por lo que respecta al elemento de la definición del valor de Bruselas denominado nivel comercial, nuestro sistema no lo toma en cuenta para la determinación del valor normal de las mercancías, sin embargo, el artículo 120 del reglamento, afirma que son admisibles como descuentos y reducciones sobre el precio usual de competencia, los que se concedan en forma expresa y con carácter general, por nivel comercial, una vez aprobado éste, según que el importador actúe como fabricante o comerciante mayorista o minorista.

No debe considerarse ni incluirse en el valor normal de las mercancías, los impuestos o derechos que se acusen en territorio nacional y los gastos erogados en el mismo que no estén relacionados con la venta y

entrega de las mercancías, estas erogaciones correrán por cuenta del comprador.

La ley considera que dentro del valor normal de las mercancías está incorporado el importe de los cargos originados, por haberse las mercancías fabricado con arreglo a patentes de invención, dibujos o modelos protegidos; ostentar marcas de fábrica o de comercio extranjero u obtenido la autorización para utilizarlas con marcas extranjeras, cuando se hayan importado sin ellas; excepto, si van a ser objeto de un trabajo complementario o de transformación en el país.

Para considerar que existe una venta en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente uno del otro, deberán de cumplirse los siguientes requisitos: que el pago del precio de las mercancías constituya la única obligación o prestación a cargo del comprador. Que el precio no esté influido por vinculaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales distintas de la originada por la propia venta. Que ninguna ganancia que se obtenga de la venta o de posteriores actos de disposición o de utilización de las mercancías, se revierta directa o indirectamente en favor del vendedor o de personas asociadas en negocios con él. Se considera que dos personas están asociadas en negocios cuando: una de ellas posea un interés cualesquiera en los negocios o bienes o una tercera persona tiene un interés directo o indirecto en los negocios o en los bienes de cada una de ellas.

Se considera que existe vinculación que pudiera influir sobre el valor normal, cuando las importaciones se realicen por: agentes de distribución, por cuenta y riesgo del vendedor extranjero o para entregar las mercancías al destinatario. Agentes de consignación, para tenerlas en depósito y venderlas posteriormente, por cuenta y riesgo del vendedor extranjero. Agentes comerciales, que revendan mercancías importadas por cuenta propia, obteniendo beneficios del vendedor, tales como plazos de pago, descuentos y bonificaciones especiales. Concesionarios o distribuidores exclusivos, que obtienen de sus respectivos proveedores el derecho de vender a nombre propio y con carácter exclusivo, en territorio nacional, los artículos o productos que adquieren de los citados vendedores. Empresas con licencia de fabricación, que tengan celebrados acuerdos con fabricantes extranjeros para producir en el país determinados artículos utilizando sus procedimientos, patentes de invención, dibujos, modelos protegidos o sus marcas de fábrica o de comercio extranjeros. Empresas nacionales asociadas con otras extranjeras, caracterizadas por la vinculación financiera entre sí. Personas físicas o mo-

rales cuando exista alguna forma de dependencia del comprador con el vendedor o sus asociados.

En los casos en que exista vinculación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de oficio o a petición de parte, podrán señalar porcentajes fijos de ajuste, con el objeto de facilitar las operaciones.³

Se considera que existe reversión directa o indirecta, cuando el importador paga al vendedor o a una persona asociada con éste, sumas por algunos de los siguientes conceptos:

Uso o explotación de marcas, patentes de invención o de mejora, modelos, dibujos o derechos de autor de propiedad intelectual o industrial. Utilidades, aun cuando permanezcan en el país, o sean enviadas al extranjero. Cualesquiera otros calculados sobre la base de ventas, disposición, producción o utilización. Servicios de administración y operación de empresas.

Las mercancías se valorarán en las condiciones materiales en que se presenten, por lo que si están averiadas o usadas se tomarán en cuenta estas circunstancias para la valoración.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, *Derecho Aduanero*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 1988.
- Consejo de Administración Aduanera de Bruselas, *Valoración en Aduanas*, Acuerdo del GATT, Actualización núm. 4, Bruselas, 1986.
- Consejo de Administración Aduanera de Bruselas, *Principios de Valoración en Aduanas, Lecciones*, Bruselas, 1987.
- Consejo de Administración Aduanera de Bruselas, *Valoración de Aduanas*, documento 32574, Bruselas, 1985.
- Diario Oficial, del 25 de abril de 1988.
- Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Getulio Vargas, *La definición del valor aduanero de Bruselas. Su origen, sus características y su aplicación*, Río de Janeiro, Brasil.
- Escuela Nacional de Capacitación Aduanera, *Curso sobre valor aduanero*, México, 1973.
- FERREIRA NEVES, Oto, *Introducción al estudio del valor aduanero*. Escuela Interamericana de Administración Pública, Brasil, 1973.
- HERRERA IDÁÑEZ, Rafael, *Valor en aduanas de las mercaderías*, Ediciones Santillana, S. A., Madrid, 1963.

³ Consúltase *El caso de los compradores únicos*, realizado por la Cámara de Comercio Internacional en febrero de 1963 y publicado por la Escuela Interamericana de Administración Pública de la Fundación Getulio Vargas.

- Ley Aduanera*, Editorial Información Aduanera de México, S. A., México, 1989.
- MALPICA DE LA MADRID, José Luis, *¿Qué es el GATT?*, México, Editorial Grijalbo, S. A., segunda edición, 1985.
- QUEROL, Vicente, *El GATT*, México, Editorial PAC, 1985.
- WITKER, Jorge, *Derecho del Comercio Internacional*, Edición Universidad de Guadalajara, Guadalajara, Jal., 1981.
- , *Códigos de Conducta Internacional del GATT Suscritos*, México, Editorial UNAM, 1988.