EXPERIENCIAS SOBRE TALLER DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS

por MARTÍN ALSINA

SUMARIO

I. Introducción.
II. Normas de valoración.
III. Fraude en la valoración.
III.I. Subfacturación y subvaloración.
III.II. Opinión personal.

I. INTRODUCCIÓN.

El objeto del presente trabajo consiste en compartir las experiencias recogidas en el Taller sobre "Valoración y Fraude en la Valoración", el cual, preparado por la Organización Mundial de Aduanas, tuvo lugar en la ciudad de Río de Janeiro entre los días 7 y 11 de mayo del corriente año.

Participaron en dicho taller representantes de distintas Administraciones (Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, Ecuador, Japón, Panamá, Perú, Uruguay y Venezuela) y el mismo fue conducido por la Dra. Lee Deegan (de nacionalidad australiana), quien en la actualidad se desempeña en la Subdirección del Valor de la Organización Mundial de Aduanas y el Dr. Peter Clark (proveniente del Reino Unido), funcionario que presta servicios en la Subdirección de la Lucha contra el Fraude del citado Organismo, los cuales, en su calidad de instructores, brindaron información, orientación y asesoramiento en cada oportunidad en que fueron requeridos.

La delegación del Brasil fue la más numerosa: se encontraban representantes de las diez regiones, mientras que el resto de los países contó con dos delegados, salvo Argentina y Japón que enviaron sólo uno.

II. NORMAS DE VALORACIÓN.

Una parte de la labor desarrollada consistió en el análisis del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, fundamentalmente a través del estudio y resolución de casos prácticos.

Cabe recordar que en nuestro país, la Ley Nº 23.311, que fuera publicada en el Boletín Oficial el día 15 de julio de 1986, ya había incorporado a su ordenamiento jurídico este instrumento internacional en la versión negociada en la Ronda Tokio, el cual comenzó a regir el 1º de enero de 1988.

El Acuerdo hoy vigente, negociado multilateralmente en la Ronda Uruguay, fue adoptado mediante la Ley Nº 24.425, publicada en el Boletín Oficial el día 5 de enero de 1995.

El Código de Valoración del GATT (así suele llamárselo), del que en la actualidad son miembros ciento treinta y nueve países, sólo se aplica a las mercaderías que son importadas y a los efectos de la percepción de los derechos de aduana *ad valorem* —art. 15, 1. a).—. Sus normas establecen distintos métodos —seis— para determinar el valor en aduana de las mercaderías, los cuales deben ser aplicados en forma jerárquica, es decir, recurriendo sucesiva-

mente a cada uno de los artículos y Notas Interpretativas[1] que los regulan hasta hallar al primero que permita determinar dicho valor (Anexo I, Nota general interpretativa).

De esta manera, solamente puede aplicarse el método previsto en el Artículo 2 si no resulta posible aplicar los Artículos 1 y 8. Lo mismo ocurre con el Artículo 3, si es que no resulta factible la aplicación del Artículo 2 y así sucesivamente con los Artículos 5, 6 y 7, con la excepción prevista en el Artículo 4, que permite, a petición del importador, invertir el orden de aplicación de los Artículos 5 y 6.

Sin embargo, las administraciones aduaneras de los países en desarrollo que hubieran efectuado la pertinente reserva, pueden aceptar o no la petición de inversión de aplicación de los artículos citados precedentemente (la República Argentina ha hecho esta reserva).

Sólo si el valor en aduana de la mercadería no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6, se acudirá al método previsto por el Artículo 7 —método del último recurso—.

El Artículo 1 del Acuerdo[2] establece que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, indicando que éste es *"el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas..."* [3] siempre y cuando se cumpla con las cuatro circunstancias que establece dicha norma y se efectúen los ajustes a los que se refiere el artículo 8.

Las circunstancias a las que se aludiera en el párrafo anterior son:

1) que 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, las que limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías y las que no afecten substancialmente el valor de las mercaderías);

2) 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;

3) que no revierta ni directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8; y 4) que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor, o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros.

Un párrafo aparte nos merece el análisis de la vinculación. En primer lugar, cabe señalar que el apartado 4 del Artículo 15 establece que se considerará que existe vinculación entre las personas solamente en los casos siguientes:

1) si una persona ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;

2) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;

3) si están en relación de empleador y empleado;

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

5) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;

6) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;

7) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; y

8) si son de la misma familia.

---

1. Al determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas, debe tenerse en cuenta que las Notas Interpretativas tienen el mismo valor legal que el texto de los Artículos.

2. Este método se aplica en nuestro país en alrededor del 95% de los casos.

3. Resulta oportuno mencionar aquí, que la Nota Interpretativa al Artículo 1 establece que *"El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste... El pago puede hacerse de manera directa o indirecta. Un ejemplo de pago indirecto sería la cancelación por el comprador, ya sea en su totalidad o en parte, de una deuda a cargo del vendedor"*.

Es de suma importancia destacar que, en los supuestos en que existe vinculación, ésta no impide por sí sola la aplicación del primer método establecido en el Acuerdo, ya que lo que importa a estos efectos es que esa vinculación no haya influido en el precio.

En efecto, la nota interpretativa al Artículo 1 establece que la Administración de Aduanas, con el objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, deberá analizar 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[4].

Por otra parte, puede ocurrir que, aun habiéndolo influido, el precio sea igualmente aceptable si se aproxima mucho a alguno de estos tres valores criterio:

1) 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;

2) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 5 y 3) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 6.

Entre los ajustes a los que se refiere el Artículo 8, deben distinguirse aquellos que deben ser efectuados por todos los países miembros del Acuerdo, por lo que son denominados ajustes obligatorios (el costo de los envases y embalajes que a efectos aduaneros forman un todo con la mercadería, los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales y las comisiones de venta y corretajes, siempre que los importes correspondientes sean abonados por el comprador y no se encuentren incluidos en el precio; las prestaciones; los cánones y derechos de licencia que se encuentren relacionados con la mercadería objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías y 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), de aquellos cuya inclusión o exclusión total o parcial en el valor queda librada a lo que la legislación del país miembro resuelva al respecto (de ahí que ellos se llaman ajustes facultativos:

1) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;

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

3) el costo del seguro).

Nuestro país, al igual que Brasil, Uruguay, Chile, Perú, Ecuador, Panamá y Venezuela, entre otros, resolvió, a través del Artículo 5º del Decreto Nº 1026/1987, incluir la totalidad de estos gastos en el valor en aduana de las mercaderías importadas (adoptando así una base de valoración CIF), mientras que otros miembros, como Estados Unidos y Australia, por ejemplo, optaron por incluir parte de estos gastos, (adoptaron una base FOB de valoración).

En caso de no poder aplicarse el método regulado en los Artículos 1 y 8 (lo que puede ocurrir por diferentes razones: por ejemplo porque la mercadería no fue vendida sino donada, porque fue traída en consignación, porque no se pudo cuantificar el ajuste que debía efectuarse en los términos del Artículo 8, porque existió vinculación y ésta influyó en el precio realmente pagado, siempre que no haya podido determinarse que este se aproxima mucho a un valor criterio, etc.), el Artículo 2 dispone que el valor en aduana, determinado con arreglo al método que el contempla, será el valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momen-

---

4. La Nota Interpretativa al Artículo 1 establece que no se pretende que se haga un examen de las circunstancias de la venta en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Sólo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio declarado por el importador vinculado.

to o en un momento aproximado que las mercancías objeto de valoración[5].

Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los Artículos 1 y 2, el valor en aduana se determinará aplicando el Artículo 3 que establece que el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares, que fueran vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento o en un momento aproximado que las mercancías objeto de valoración[6].

El Artículo 5, cuyo método se conoce como deductivo, con una subespecie —el método super deductivo—, parte de la base del precio unitario de venta de las mercancías importadas u otras idénticas o similares importadas en el país de importación en el mismo estado y en el mismo momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o, en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquéllas que compren dichas mercancías.

Este precio de venta se somete a las deducciones previstas hasta llegar al valor en aduana —1) las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase, 2) los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador; 3) cuando proceda los costos y gastos a que se refiere el párrafo 2 del Artículo 8 y 4) los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías—.

El método super deductivo permite determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas, a pesar de que éstas hubieran sido objeto de un trabajo de transformación, sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del país de importación que no tengan vinculación con aquéllas de quienes compren las mercancías, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación y las deducciones previstas en el apartado a) del párrafo 1.

El Artículo 6 permite determinar el valor en aduana partiendo del costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas al que se le suman los conceptos que se precisan en los incisos b) y c) del apartado 1 de dicho Artículo: *"una cantidad por beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación y el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del Artículo 8"*.

El método del último recurso —Artículo 7— establece que si el valor en aduana de las mercancías importadas, no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los Artículos 1 a 6, éste se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del Artículo VII del GATT de 1994 y sobre la base de datos disponibles en el país de importación.

Finalmente, el párrafo 2 del Artículo 7 establece los métodos prohibidos, que son los siguientes:

---

5. El Artículo 15 del Acuerdo establece que se entenderá por *"mercancías idénticas"* a *"las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición"*.

6. El Artículo 15 dispone que se entenderá por *"mercancías similares"* las que, *"aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial"*.

1) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;

2) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de la valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;

3) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;

4) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 6;

5) el precio de mercancías vendidas para la exportación a un país distinto del país de importación;

6) valores en aduana mínimos;

7) valores arbitrarios o ficticios.

III. FRAUDE EN LA VALORACIÓN.

III.I. Subfacturación y subvaloración.

El taller también se dedicó al análisis de distintos aspectos relacionados con el fraude en la valoración. Entre ellos, uno de los más interesantes fue el de las diferencias entre los conceptos de "subfacturación" y "subvaloración".

La República de Venezuela, a través de una circular del día 28 de marzo de 2001, que fuera elaborada por el Intendente Nacional de Aduanas del SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), ha estimado oportuno distinguir los términos "subfacturación" y "subvaloración" en las importaciones, estableciendo que *"la subfacturación consiste en una práctica dolosa mediante la cual se presenta(n) a la aduana con motivo de la declaración, factura(s) comercial(es) elaborada(s) con el propósito de mostrar a la autoridad aduanera, valores inferiores a los que efectivamente resultan de la negociación real pactada entre importador y proveedor extranjero.*

"Al ser tales valores irreales o ficticios, no sólo pueden hacer variar las obligaciones derivadas de la operación aduanera con fines deliberados de defraudación, sino que la presentación de la factura que los contiene puede ser considerada como causal de contrabando, de conformidad con el literal g) del Artículo 105 de la Ley Orgánica de Aduanas, de comprobarse su falsedad, adulteración, forjamiento, o connivencia en su emisión, derivando la operación hacia los procedimientos y sanciones penales tipificados al efecto. De ahí la gravedad de tal práctica.

"En consecuencia, es extremadamente grave también, que en las actuaciones fiscales o en las actuaciones del resguardo aduanero, los funcionarios aleguen como ha ocurrido en algunas oportunidades, que determinada importación se encuentra bajo «presunta subfacturación», basándose en opiniones infundadas sin elementos probatorios.

"Toda subfacturación deberá ser soportada con pruebas, a fin de practicar las actuaciones y procedimientos tipificados para dicha contravención".

Con relación a la subvaloración, la citada circular explica que *"Ésta se produce cuando se declara conforme a la factura comercial real, un valor efectivamente resultante de una negociación comercial, el cual es, sin embargo, inferior a la cuantía que debe alcanzar para constituir Valor en Aduana o base imponible, según lo que establecen las normas de valoración anexas al Decreto 655 del 23 de enero de 2000, publicadas en Gaceta Oficial Nº 5436 Extraordinario del 4 de febrero de 2000. Un caso típico de subvaloración es la declaración de un valor que fue negociado bajo una condición de entrega (incoterm) anterior al CIF, al cual no se le ha añadido la totalidad o parte de alguno de los gastos hasta el lugar de importación, previstos en el numeral 2. del Artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la O.M.C. y en el Artículo 5 de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.*

"La declaración de tal valor corresponde a un monto realmente negociado, no ficticio, pero que aún no es valor en aduana. La subvaloración también podría ocurrir por la ausencia de algún otro componente cuantitativo del Valor de Transacción que es necesario para su determinación".

La circular agrega que *"Una característica de la subvaloración es que a pesar de estar sancionada como infracción según las normas vigentes (Artículo 120, literal b, de la Ley Orgánica de Aduanas), no implica defraudación deliberada, como sí ocurre con la subfacturación.*

"En todo caso, los funcionarios tampoco pueden alegar ni presumir una subvaloración sin elementos objetivos que le sirvan de basamento. Mucho menos argumentar subvaloraciones por motivos de precio basándose en suposiciones, criterios subjetivos o personales sin fundamentación técnica, comercial y jurídica, ya que las nuevas normas de valoración aduanera, privilegian el Valor de Transacción y el reconocimiento de la realidad comercial ocurrida entre comprador y vendedor, así como de los precios efectivamente negociados.

"Para la verificación y aceptación del Valor en Aduana conforme al Acuerdo de Valoración de la O.M.C. y Decisión 378, ya se han dictado los procedimientos de trabajo a cumplir según Circular INA/DV/I-0019 del 30 de mayo de 2000 emanada de esta Intendencia. Dichos procedimientos son de obligado acatamiento por parte de los Fiscales Nacionales de Hacienda, en el reconocimiento de las mercancías..."

III.II. Opinión personal.

En primer lugar, es preciso señalar que la diferencia entre los términos "subfacturación" y "subvaloración" no ha encontrado cabida en nuestra legislación, sino que debe efectuarse un análisis caso por caso y determinar en cada supuesto si existió intención de defraudar al Fisco Nacional.

Ante todo, corresponde aquí señalar que considero acertado el criterio seguido por nuestros legisladores.

Por otra parte, debe recordarse que el Código Aduanero distingue entre los delitos (Título I caratulado como *"Delitos Aduaneros"* —Artículos 862 a 891—) y las infracciones (Título II, caratulado *"Infracciones Aduaneras"* —Artículos 892 a 1000—), sancionando con penas más severas a las primeras que a las segundas.

No obstante ello, debe aclararse que la noción de "valor" resulta de mayor amplitud que el concepto de "precio".

En efecto, en un sentido estricto debería decirse que todos los ajustes a los que se refiere el Artículo 8 del Acuerdo (que deben efectuarse para llegar a construir el valor de transacción de la mercadería), si bien forman parte del valor no integran el precio, salvo que estén ya incluidos en él, en cuyo caso el ajuste no resulta procedente (ver Artículo citado, párrafo 1, incisos a), b) y c)).

En lo relativo a la Circular Nº 011/2001 del Intendente Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de la República de Venezuela, se observa que el término "subfacturación" se relaciona con una práctica dolosa, que consiste en presentar al control aduanero una factura con valores inferiores a los que efectivamente resultan de la negociación real pactada, mientras que la "subvaloración" se produce partiendo de una factura comercial real que responde a un valor efectivamente resultante de una negociación comercial pero inferior a la cuantía que debe alcanzar para constituir valor en aduana.

Es decir que, la diferencia sustancial entre ambos términos se encontraría en el elemento subjetivo requerido por la norma para configurar la "subfacturación".

Por otra parte, y dado que la subfacturación se definía como la presentación *"...a la autoridad aduanera de valores inferiores a los que efectivamente resultan de la negociación real pactada entre importador y proveedor extranjero"*, parece evidente que, dentro del contexto de la normativa venezolana la noción de subfacturación no sólo alcanza a los elementos del valor resultantes del Artículo 1 del Acuerdo, sino también a aquellos contemplados por el Artículo 8 del mismo.

No obstante, de la lectura de la mencionada circular podría inferirse que, hallándose en juego, factores del valor que derivan del Artículo 8 del Acuerdo, la omisión de su declaración

encuadra siempre en el concepto de subvaloración y nunca configura un supuesto de defraudación deliberada, es decir de subfacturación.

Al respecto, considero que, en materia aduanera, la "subfacturación" implicaría la acción de presentar a la Administración Aduanera facturas reflejando precios inferiores a los que surgen de la realidad comercial.

Dado que la factura podría corresponder a la operación de compraventa de la mercadería importada (Artículo 1) como a los bienes y servicios que se le realizan a la misma (Artículo 8), el valor en aduana debería reflejar la suma de todas las facturas, pudiendo existir "subfacturación" en cada una de ellas.

Por otra parte, la noción de "subvaloración", teniendo en cuenta que el organismo que debe efectuar la determinación del valor en aduana es el servicio aduanero, debería encontrarse relacionada con las funciones aduaneras tendientes a determinar el valor de las mismas.

En el supuesto de subvaloración dado por la Circular Nº 011/2001 del Intendente Nacional de Aduanas de la República Venezolana —me refiero a la declaración de un valor que fue negociado bajo condición de entrega anterior al CIF, al cual no se le ha añadido la totalidad o parte de alguno de los gastos hasta el lugar de importación—, y, considerando la claridad del Formulario de Declaración Andina del Valor (Decisión 379 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena), del que surge que debe declararse el costo del transporte y del seguro internacional (del acápite V - titulado *"Determinación del valor"* —inciso b)— *"Adiciones o ajustes: importes no incluidos en a) y a cargo del importador"* —punto 80— *"Gastos de entrega hasta el lugar de importación"*), no debería descartarse la existencia del elemento intencional que configuraría la defraudación deliberada.

Para finalizar, considero que no debería escapar a nuestro análisis que las diferencias en el valor en aduana pueden consistir tanto en casos de subfacturación o subvaloración —como se expresara en párrafos anteriores—, como también de sobre facturación o de sobre valoración.

Las distintas administraciones deberían extremar sus esfuerzos al efectuar los controles tendientes a detectar eventuales diferencias en las declaraciones de importación relacionadas con el valor en aduana de las mercaderías importadas, dado que en ambos supuestos podría producirse perjuicio a las Arcas Fiscales.