

## Breves reflexiones sobre los ajustes de valor y de posición arancelaria

por Juan Patricio Cotter Moine

Para solicitar una destinación de importación para consumo los importadores deben efectuar una declaración en detalle de la mercadería, con todas sus características y, en su caso, funciones para la que ha sido concebida, así como también el precio de la transacción y demás circunstancias relevantes de la operación en virtud de la cual se produce la importación. Pero la valoración y la clasificación arancelaria de la mercadería que se importa son funciones encomendadas al servicio aduanero (1).

En este sentido, el artículo 234, apartado 2, del Código Aduanero, luego de enumerar los elementos que debe declarar el importador que solicitare la importación para consumo de determinada mercadería, agrega que esta obligación se impone **"...para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se tratare por parte del servicio aduanero"**. Asimismo, el artículo 241 del citado código, en su última parte, dispone que **"...el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratare, a fin de determinar el régimen legal aplicable a la misma"**.

Sucede que tanto la clasificación arancelaria como la valoración son medios esenciales para la liquidación de los derechos de importación y demás tributos

aplicables, liquidación que es también función del servicio aduanero, según lo determina el artículo 23, inciso c), del Código Aduanero.

No obsta a tal conclusión la circunstancia de que el artículo 246 del citado código exija que los importadores practiquen una liquidación de los tributos que gravaren la destinación solicitada, para lo cual obviamente deberán efectuar una clasificación arancelaria de la mercadería, a fin de determinar la alícuota aplicable, y calcular su valor en aduana, que constituirá la base imponible sobre la que se aplicará dicha alícuota. Sucede que esta liquidación de los importadores, así como la clasificación y la valoración que son presupuesto de la misma, son practicadas como una forma de colaboración para con el servicio aduanero (2), que debe aprobar o, en su caso, rectificar dicha liquidación, según lo dispone el mismo artículo 246 citado. Es más, en su última parte dicho texto legal agrega que **"Siempre que resultare necesario o conveniente, el servicio aduanero podrá practicar de oficio la liquidación pertinente"**.

En definitiva, si el servicio aduanero aprueba la liquidación del importador la está haciendo suya. Y si la rectifica o bien si directamente la practica de oficio su autoría sobre tal liquidación parece indudable.

Los importadores no pueden efectuar

(1) Conf. Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, Comentarios, Antecedentes, Concordancias, Arts. 130 a 249", tomo II-A, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1986, comentario al artículo 234, punto 2, pág. 264, texto y nota 4 donde cita doctrina concordante.

(2) Conf. Enrique C. Barreira, op. cit. comentario al artículo 246, punto 2, pág. 302.

esa valoración ni esa clasificación arancelaria necesarias para su liquidación en forma arbitraria. Así, no solamente deben declarar su valor de transacción, justificándolo con la factura comercial, sino que deben declarar el nombre del vendedor y, en su caso, del intermediario y del fabricante; si existe vinculación con el vendedor extranjero; si el precio es o no de libre competencia; el nivel comercial; y el precio del seguro y del flete (3). Asimismo, para la clasificación arancelaria deben describir la naturaleza, especie, calidad, origen y todo otro elemento relevante a estos efectos (4).

Por consiguiente, si el servicio aduanero no aprueba la valoración o la clasificación arancelaria formulada por el importador en el respectivo despacho, tampoco puede hacerlo arbitrariamente.

Sin embargo, en la práctica es común observar que el equipo técnico interviniente o, en su caso, el verificador, ordenan una reclasificación o revaloración con fórmulas tales como "Ajustarse a P.A. XXX" o "Ajustar valor a XXX" o equivalentes, sin ninguna fundamentación.

Sobre el particular, debe recordarse que el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos establece al respecto: "Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes: ...b) Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; ...e) **Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto,** consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo".

En consecuencia, cuando los funcionarios competentes del servicio aduanero consideran que corresponde ajustar el valor o modificar la posición arancelaria de

determinada mercadería deben fundar su decisión, haciendo saber al importador las razones en que se apoyan para así resolverlo, así como también agregando, en su caso, fotocopia de los antecedentes que pudieran invocarse. Y si se trata de un ajuste aplicado en primera instancia por las aduanas no por propia decisión sino cumpliendo instrucciones del Departamento Técnica de Nomenclatura y Valor, deben invocar esas instrucciones y agregar fotocopia de las mismas para que el importador pueda conocerlas a los fines de un adecuado ejercicio de su derecho de defensa.

Por otra parte, no debe olvidarse que el artículo 1054 del Código Aduanero establece: "La valoración, la clasificación arancelaria y los demás actos preparatorios de la liquidación de tributos aduaneros sólo podrán ser cuestionados en oportunidad de impugnarse dicha liquidación". Esta disposición se funda en la necesidad de evitar que puedan discutirse separadamente la valoración y la clasificación arancelaria, como podía suceder con anterioridad a la vigencia del código cuando había plazos diferentes para hacerlo con cada uno de esos elementos, ya que, según los califica dicho artículo, son actos preparatorios de la liquidación de tributos y, por tanto, es esta liquidación la que resulta tributariamente relevante. Por consiguiente, al impugnar la liquidación se cuestionan la reclasificación o la revaloración, o ambos elementos o cualquier otro que pudiera influir en el resultado adverso a la pretensión del contribuyente (vigencia o no de una modificación en los niveles de determinado tributo, aplicación de una franquicia, etc.).

En consecuencia, cuando el servicio aduanero procede a ajustar el valor o la

(3) Puede verse al respecto la resolución de la Administración Nacional de Aduanas Nro. 2203/82, anexo II, cuyo texto ha sido modificado por las resoluciones Nros. 3140/87 y 80/88 de la misma repartición.

(4) Puede consultarse sobre el particular la resolución de la Administración Nacional de Aduanas Nro. 187/82.

clasificación arancelaria propuesta por el importador en su despacho, además de fundar esa decisión como lo dejamos expresado precedentemente, debe ordenar la reliquidación de los tributos aplicables en función de ese ajuste y recién notificar la nueva liquidación con todos los fundamentos de las modificaciones en sus actos preparatorios, en los términos del artículo 786 del Código Aduanero. A partir de esa notificación comenzará a correr el plazo de diez días de que dispone el interesado para pagar el importe de la reliquidación sin intereses (art. 794 cód. citado) o bien deducir la impugnación que autoriza el artículo 1053, inciso a), del mismo cuerpo legal. Si venciera dicho plazo sin que se hubiera deducido impugnación, la liquidación queda ejecutoriada y, luego de vencido un nuevo plazo de quince días a contar del vencimiento del anterior, el servicio aduanero queda habilitado para promover la respectiva ejecución por el importe adeudado (art. 1122 del citado código). De allí la trascendencia de la notificación de la reliquidación con todos los fundamentos de los ajustes de valor o de posición arancelaria que venimos propiciando.

Es de hacer notar que todo esto que proponemos para las liquidaciones originarias de tributos, es decir las que se practican con anterioridad al libramiento de la mercadería, se debe aplicar también a las liquidaciones suplementarias, es decir las que se practican con posterioridad a dicho libramiento tanto en la revisión que efectúen las aduanas como Fiscalía. Sin embargo, la práctica indica que, en general, en el ámbito de la Fiscalía se hacen conocer al interesado los fundamentos de las reliquidaciones de tributos que se formulan.

Por último, en lo relativo a la valoración, en la actualidad en muchos casos el servicio aduanero no aprueba el valor declarado por el importador pero tampoco lo ajusta reliquidando definitivamente los

tributos aplicables, sino que solamente formula ajustes provisorios a los efectos de permitir el libramiento de la mercadería bajo garantía, en los términos del artículo 13 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, mientras lleva a cabo una investigación para fijar un valor definitivo. Fácilmente se advierte la importancia de distinguir entre ambos tipos de ajustes y reliquidaciones, ya que si se trata de un acto definitivo, su no impugnación en término habilita al servicio aduanero para promover la ejecución del importe liquidado, como viéramos anteriormente; mientras que, por el contrario, la no impugnación en término del ajuste y reliquidación provisorios simplemente harán que, en esa etapa, no pueda ya discutirse el importe que deberá garantizarse para poder librar la mercadería, pero no permite iniciar ejecución alguna ni obsta a impugnar el ajuste y liquidación definitivos que se dispongan al finalizar la investigación, aún cuando hubiera coincidencia de importes, porque el importe de esta liquidación provisorio no prejuzga sobre la liquidación definitiva que pueda practicarse al concluir la investigación (art. 459 del Código Aduanero).

Por lo tanto, sería conveniente que al notificar la liquidación al contribuyente se le haga saber si la misma tiene carácter provisorio y se practica en los términos del artículo 13 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, al solo efecto del libramiento bajo garantía o, por el contrario, si implica una pretensión del Fisco de cobrar su importe en concepto de tributos, supuesto éste último en que debería hacerse saber al interesado que tiene derecho a impugnar la decisión dentro del plazo de diez días en los términos del artículo 1053, inciso a), del Código Aduanero, aplicando el principio consagrado en el artículo 11, párrafo 3, del citado Acuerdo y en el artículo 13 del decreto 1026/87 (Boletín Oficial del 10.7.87).

