

LAS EMPRESAS VINCULADAS Y EL VALOR EN ADUANA

POR DANIEL ZOLEZZI

SUMARIO

- | | |
|------|---------------------------------|
| I. | Una suspicacia de fuente legal. |
| II. | Introducción. |
| III. | Procedimiento "conciliatorio". |
| IV. | Procedimiento "contencioso". |
| V. | Breve conclusión. |

I. UNA SUSPICACIA DE FUENTE LEGAL

Las empresas vinculadas son todo un capítulo del derecho aduanero. Me propongo abordar hoy, tan sólo un aspecto del mismo: el procesal dentro del ámbito administrativo.

El precio que declaran ante la aduana las empresas vinculadas está cubierto bajo un manto de legal suspicacia. Una de las condiciones para que el fisco acepte el precio que declara un importador es que: "no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo" (art. 1, punto 1, inc. d) del Acuerdo aprobado por la ley 23.311)⁽¹⁾. La redacción no es buena, pues la primera lectura hace pensar que la regla es el rechazo, y que aceptar lo declarado es la excepción. No es así. La vinculación crea un clima de expectativa (una

luz roja en el tablero fiscal), pero el precio se presume inocente en tanto no se demuestre lo contrario. Todos sabemos que ya un precio no se rechaza por ser inferior a lo usual en el mercado (conf. O.C. 2.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas). Esto es de la esencia del Acuerdo⁽²⁾.

II. INTRODUCCIÓN

Ahora bien, aunque la ley no lo dice expresamente, va implícito en ella que, cuando un precio entre vinculados es sospechosamente inferior a la realidad económica, se abren investigaciones que pueden acarrear su rechazo.

Son el art. 1 punto 2 del Acuerdo, y su Nota Interpretativa (que integra la norma), los que se refieren a la investigación fiscal y al derecho de defensa del importador. Dentro del art. 1. 2. sus incisos a) y b) dan

(1) Dicha ley aprobó literalmente el código de valor en aduana del GATT, llamado Acuerdo para la Aplicación del Art. VII del GATT. Luego, la ley 24.425 que trajo a nuestro ordenamiento la versión de 1994 del GATT, reiteró el contenido de ese Acuerdo. A lo largo de este trabajo, será más sencillo referirnos a él como "el Acuerdo", y no por sus leyes aprobatorias. Este código internacional, que se expande velozmente, rige, entre otros, en los países del Mercosur, en los del N.A.F.T.A, y en los de la C.E.E.

(2) Como sabemos en el sistema del Código Aduanero -derogado por la ley 23.311- inspirado en la Definición de Bruselas, un precio podía desestimarse por ser bajo.

forma a dos vías procesales suficientemente distintas. Permítaseme llamar procedimiento "conciliatorio", dentro de un marco de mutua cooperación entre el fisco y el contribuyente, al previsto por el art. 1. 2. a), y "contradictorio" al normado en el art. 1. 2. b). Veamos.

III. PROCEDIMIENTO "CONCILIATORIO"

La Nota Interpretativa del art. 1. 2. a) establece que se examinarán las circunstancias de la venta "sólo... cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio" (en buen romance cuando el precio sea llamativamente bajo). El art. 1. 2. a) discurre parejamente, y luego afirma que cuando la aduana "tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio", debe dar vista al importador y darle "oportunidad razonable para contestar".

Adviértase que las "dudas" se han transformado en "razones", lo que presupone que la aduana ha realizado al menos un cierto procedimiento investigativo que ha transformado a las primeras en las segundas. Las dudas la harán recabar datos que provendrán del propio importador investigado, o "de otra fuente" (art. 1. 2. a) del Acuerdo). Cuando las dudas cobran visos de certeza, la aduana dará vista de las razones que le asisten para creer que la vinculación ha influido en el precio⁽³⁾.

Son extensos tanto el art. 1. 2. a) como los párrafos 2 y 3 de la Nota Interpretativa al art. 1, que se refieren sin duda a ese punto e inciso, y no al punto 2. b) de dicho art. 1. Intentaremos sintetizar los principios del procedimiento que legislan.

1º) Está signado por la buena fe en el

intercambio de información para determinar el valor en aduana, de modo análogo al que el Preámbulo del Acuerdo establece para los métodos de valoración por los precios de mercancías idénticas o similares, previstos por sus arts. 2 y 3. También como el Preámbulo, está signado este proceso por la vocación de retener, en la mayor medida posible, al precio pactado como la base de valoración de las mercancías⁽⁴⁾. Así,

a) la aduana deberá correr vista al importador de las razones que la hacen dudar de su precio, lo que implica conferir la posibilidad de contestarla;

b) la aduana "deberá estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellas la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que hayan fijado el precio" (N.I. art. 1. párr. 3);

c) cuando pese a estar relacionados "el comprador compra al vendedor como si no existiera entre ellos vinculación alguna, **quedaría** demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio" (ídem);

d) a la misma conclusión se arriba cuando la Aduana haya examinado anteriormente la relación entre las partes, y estime suficiente la información que posee "para considerar que la vinculación no ha influido en el precio" (N.I. art. 1. párr. 2).

2º) A lo largo de este procedimiento - informal y conciliatorio- dentro del cual la aduana debe estar dispuesta para oír al importador, y éste a aportarle información (conf. art. 17 del Acuerdo y punto 7 de su Protocolo) existen pautas que sugieren a la aduana cuando el precio puede aceptarse. Son las que siguen:

(3) En el mismo sentido, Comentario 14.1 del Comité Técnico del Valor de la Organización Mundial de Aduanas.

(4) El párrafo tercero del Preámbulo dice así: "Reconociendo (las partes contratantes) que la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción".

a) Cuando el precio está fijado conforme con las prácticas normales de fijación de precios de la rama de producción de que se trate.

b) Cuando el precio se ajusta del mismo modo en que el vendedor fija los precios a otros compradores que no están vinculados con él.

c) Cuando se pueda demostrar que con ese precio, el vendedor recupera los costos y obtiene un beneficio que es proporcionado al que le arrojan las ventas del mismo tipo de mercaderías, a lo largo de un período de tiempo representativo (por ejemplo a lo largo de un balance anual).

En conclusión: se busca determinar la aceptabilidad del precio a través de un sistema probatorio amplio y abierto. La aduana puede llegar a aprobarlo, si llega a la convicción de que la relación empresaria no lo ha influido. **Pero nunca queda obligada a aceptarlo.** El Acuerdo dice que “quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio”. La expresión “quedaría demostrado” que emplea el Acuerdo no tiene ningún efecto imperativo para la administración, cuya decisión puede juzgar insuficientes los elementos de prueba aportados como para aceptar el precio pactado por las partes vinculadas.

IV. PROCEDIMIENTO “CONTENCIOSO”

Distinto es el procedimiento previsto por el art. 1. 2. b) del Acuerdo. Que comienza así: “En una venta entre personas vinculadas se aceptará el valor de transacción... cuando...” (cuando se dan las supuestos que luego enumera). Nítida es la obligación del fisco: cuando se den tales supuestos “**aceptará el valor de transacción**”. No tiene margen para otra solución. Veamos cuales son esos supuestos.

Sucedan cuando el importador demuestra que su precio se “aproxima mucho” a otros valores “vigentes en el mismo momento o en uno aproximado”. Ellos son:

1º) El valor de ventas de bienes idénticos o similares hechas por el vendedor a compradores del mismo país de exportación, con los que no tiene vinculación.

2º) El valor en aduana de bienes idénticos o similares determinado con arreglo al art. 5 (método deductivo).

3º) El valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo al art. 6 (método del valor reconstruído).

No es necesario satisfacer los tres valores criterio: basta probar uno sólo de ellos. De los cuales, el tercero tiene remota o ninguna chance de ser empleado. El valor reconstruído es un método de raigambre estadounidense, cuya aplicación fuera de las fronteras de su país de origen es nula. El segundo, en alguna infrecuente ocasión puede llegar a usarse. Es el primero, el que en la práctica ha de ser la pauta comparativa a emplear.

Para comparar el valor criterio con el precio pactado, deberán tenerse en cuenta las diferencias de nivel comercial y de cantidad que puedan reflejar, como también los eventuales ajustes del art. 8, y los costos que el vendedor soporte en ventas a no vinculados, que no afronta en las ventas a quienes se vinculan con él. Así lo dispone el último párrafo del art. 1. 2. b) del Acuerdo.

Si se prueba que un valor se aproxima mucho al otro, la aduana está forzada a aceptar el precio declarado. Es por esa obligación -consecuencia del derecho del importador abonado por la prueba aportada- que llamamos “contencioso” a este procedimiento⁽⁵⁾.

La aduana goza igualmente de un mar-

(5) Según el párrafo c) del art. 1. 2., los valores criterio habrán de utilizarse “por iniciativa del importador y sólo

gen discrecional cuando determina si un precio es "muy aproximado" a otro, o si ambos están vigentes al "mismo momento". En caso afirmativo, se dispara su obligación de aprobar el precio. En el procedimiento "conciliatorio", que tratamos antes, el poder discrecional del fisco es mayor: la prueba no es vinculante y decide libremente si aprueba o no el precio declarado.

Volvamos al "contencioso". ¿Cuál es el momento a considerar para saber si un valor está vigente "al mismo momento" que otro, o en uno muy aproximado? ¿Será el momento de la venta, el de la importación, o el de la exportación, en ambos envíos?. En el caso de ventas a compradores no vinculados -que es el que interesa- el Comité de Valor de la Organización Mundial de Aduanas ha resuelto que debería considerarse el momento de la exportación⁽⁶⁾.

La otra cuestión -la central- es en qué casos un precio se aproxima mucho a otro. La Nota Interpretativa del art. 1 dice que habrá que considerar la naturaleza de las mercancías importadas, su rama de producción, la temporada en que se las importa -me parece más relevante la temporada en la que se las exporta- y si la diferencia de precios es significativa desde el punto de vista comercial. Dice que "sería imposible aplicar en todos los casos un criterio uniforme, tal como un porcentaje fijo", y que debe considerarse cada caso particularmente.

La ley mexicana, por el contrario, decidió establecer que el máximo de diferencia que puede haber entre el valor criterio y el precio pactado es de un cinco por ciento (5%). Si la diferencia es mayor, no se

"aproximan mucho".

Puede ser riesgoso estimar porcentajes, pero también lo es el ancho margen de opiniones que cabe cuando se trata de saber si un valor se aproxima mucho a otro o no. Prudente deberá ser la aduana al estimarlo, con el ojo puesto en el mercado del tipo de bienes de que se trate. Prudentes también deberán ser los jueces, cuando les quepa juzgar la discrecionalidad aduanera. Dada la variedad de gamas que ofrece el comercio internacional, será diverso el margen de tolerancia que cabrá a unos y otros productos. La labor del intérprete deberá ser concienzuda y laboriosa, para suplir lo que el Acuerdo -bien o mal- no supo establecer.

V. BREVE CONCLUSIÓN

El tema de la vinculación es mucho más vasto, y en más de un aspecto la jurisprudencia marcará los alcances de la ley. Aquí quise señalar los de dos procedimientos que caben -extrañamente- en sólo un punto de un artículo del Acuerdo: en su art. 1, punto 2. Procedimientos en los cuales la prueba aportada por el importador produce efectos sustancialmente diferentes. En un caso persuade, en el otro, obliga.

Diferenciar estos procedimientos, de ningún modo implica otorgarles un orden cronológico correlativo a su orden alfabético (inciso a), el "conciliatorio", y b), el "contencioso"). Si un importador conoce un valor criterio que avale su precio, recurrirá directamente al segundo, pues esa prueba documentada en la propia aduana dirime la contienda en su favor.

con fines de comparación", y se prohíbe a la aduana establecer "valores de sustitución" (obviamente del precio pactado) al amparo de ellos. Esta veda se comprende, pero la que queda implícita de que sólo el importador los invoque, no. Se coartaría así la posibilidad de que la aduana reconozca el derecho del importador, si encontrara en sus datos un precio comparativo que diera a éste la razón. Creo que ese reconocimiento es posible.

(6) Así lo estableció en su Nota Explicativa 1.1.

(7) Diferenciar los dos procedimientos, no implica otorgarles un orden cronológico que corra parejo.