

## LOS VALORES "RECOMPUESTOS" POR LA ADUANA (\*)

POR: DANIEL ZOLEZZI

I.- Nos ocuparemos hoy de una mala práctica administrativa que está teniendo lugar con respecto a los derechos de importación. Se trata de lo que la Administración Nacional de Aduanas ha dado en llamar "recomposición" <sup>1</sup> de los valores de importación. Cuando un valor declarado por el importador no le resulta creíble, la aduana, al notificar la liquidación de los derechos de importación, lo "recompone". Simplemente lo eleva al monto que estima debería corresponder a los bienes que se introducen. Y liquida los derechos de importación sobre este último monto.

La valoración que hace la aduana, puede ser impugnada por el administrado, dentro de los diez días de serle notificada la liquidación de los tributos (arts. 1054 y 1055, Cód. Aduanero).

Procesalmente podría parecer apropiado notificar la "recomposición" del valor aduanero, junto con la liquidación de los tributos. Lo malo está en el fondo de la cuestión: es que "recomponer" valores está prohibido por la ley. Desde hace años. Pasa lo que con aquel personaje de un film de Hitchcock, de quien se decía: "Harry tiene un problema. Harry está muerto". A Harry lo habían eliminado a balazos; la "recomposición" de valores fue eliminada por ley, el 1º de enero de 1988. Ese es el

"problema" que acarrearán las liquidaciones tributarias que la contienen: se basan en un sistema legal cuya defunción data de varios años atrás.

II.- Tras este drástico entrar en tema, cabe repasar las normas que rigen la valoración aduanera, y las que estuvieron vigentes hasta 1988, que la aduana se empeña en mantener insepultas.

Empecemos por las derogadas. La ley 17.352 y luego el Código Aduanero se basaban en la Definición de Bruselas, convenio internacional de 1950 que rigió en buena parte del mundo (un centenar de países) hasta 1980. Este tratado suponía que los valores sobre los que se liquida el derecho de importación, nunca podían ser inferiores a los precios "de mercado" o "usuales de competencia". Un valor declarado que se encontraba por debajo de ese patrón legal, sufría un ajuste hasta el valor de ley. Se la llamaba la "noción teórica" del valor.

El art. 642 del Código Aduanero lo definía así: "...el valor en aduana de la mercadería importada para consumo es el precio normal; es decir el precio que se estima pudiera fijarse para esta mercadería... como consecuencia de una venta al contado efectuada en condiciones de libre competencia, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro". Era en-

(\*) El presente trabajo ha sido publicado en la revista jurídica "El Derecho" del 26 de enero de 1995. El autor ha obtenido la autorización de Universitas S.R.L., editora de dicha revista, para esta reedición en el entendimiento que será de provecho para nuestros lectores, lo que mucho agradece esta Dirección.

1) Las liquidaciones impositivas de la aduana, en un casillero destinado a la base de tributación, dicen "valor FOB recompuesto". Ni la ley, como se explicará, contiene métodos que permiten recomponer los valores declarados, ni emplea ese verbo.

tonces lícito y normal que la aduana ajustara o "recompusiera" los valores declarados por los importadores hasta ese mínimo de ley.

A partir de la década del ochenta, esta definición que sólo toleraba "condiciones de libre competencia" fue desapareciendo de escena. La desplazó, a paso firme y seguro, la "noción positiva" del valor, introducida por un nuevo acuerdo negociado en el GATT: el Acuerdo para la Aplicación del Art. VII del GATT, de 1979. (Nuestro país lo ratificó por la ley 23.311, que rige desde el 1º de enero de 1988). Esta norma es radicalmente opuesta a la anterior, de allí que se las conozca como "noción teórica" y "noción positiva" de la valoración aduanera. Ahora la base de la valoración ya no es más un precio de mercado, sino "...el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías" (art. 1). Ese es el primero y el más importante método de valoración que contiene la ley. Los demás sólo pueden aplicarse -en decreciente escala de jerarquía- cuando no se puede utilizar el del art. 1.

III.- Con el sistema anterior había solamente un patrón legal, el "precio normal", al que podía llegarse por distintos caminos cuando el declarado no era convincente.

Con la ley actual, cuando el valor de transacción no resulta aplicable, deben valorarse los bienes importados por otros métodos, que se aplican en orden jerárquico decreciente. Cuando uno no se puede aplicar, se pasa al que sigue. El primero, como dijimos, es el valor de transacción. En su defecto debe valorarse por el precio de mercancías idénticas a las importadas. A falta de ellas, por el de mercancías similares. Sigue luego el método deductivo, que

llega al valor en aduana de un bien por sucesivas deducciones a su valor en la plaza interna. Luego viene el valor reconstruido, al que se llega por sucesivas adiciones desde el costo de producción de los bienes. Finalmente está el método del "último recurso", que permite una aplicación flexible de los anteriores. Cada uno de ellos es objeto de una compleja y precisa regulación, en la que no es hoy el momento de internarse<sup>2</sup>.

IV.- El derogado art. 642 del Código Aduanero permitía al intérprete administrativo llegar por diversas vías al precio teórico sobre el que debían liquidarse los derechos. Cuando la aduana debía recurrir a ese precio, se llamaba a esa operación "ajuste de valor". Era, si se quiere, "recomponer" el valor declarado, expresión que por entonces no se usaba.

Con la ley 23.811 la aduana no puede "recomponer" ningún valor. Tiene que valorar por los métodos que ella establece, siguiendo sus mecanismos, pero no puede recomponer ni estimar valores, ni dar a su albedrío más extensión de lo que la ley le permite.

V.- Si el precio declarado no incluye ciertos rubros que enumera el art. 8 de la ley -por ejemplo regalías que se paguen como condición de venta de las mercaderías, comisiones de venta- deben añadirse al precio. Ese art. 8 es muy claro. Dice en su párrafo 4º que "...el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto por el presente artículo". No hay margen para la duda o la extensión interpretativa. No hay más ajustes que los allí previstos<sup>3</sup>.

2) Nos ocupamos de la ley 23.311 y del Acuerdo que aprueba en dos trabajos publicados en "La Ley", el 6 de febrero de 1987 y el 9 de setiembre de ese mismo año, titulados "La valoración de aduana en la ley 23.311", y "El decreto 1026/87 y la valuación de las importaciones". Este decreto es el reglamentario de aquella ley.

3) Hacemos en esta nota una salvedad que podría entorpecer el hilo narrativo del artículo. El art. 1 del Acuerdo y su Nota Interpretativa también podrían ser considerados fundamento de ajustes de valor. Dicha Nota establece

Para mayor precisión el párrafo 3º de ese mismo art. 8 dice que tales adiciones sólo podrán hacerse "sobre la base de datos objetivos y cuantificables". A falta de ellos, la aduana debe valorar por los métodos siguientes, pero no puede calcular aproximadamente un ajuste. De los dos párrafos surge que las adiciones al precio son sólo las enumeradas por ley, y que a falta de datos precisos para su cálculo, no se puede incrementar ni "recomponer" el valor declarado. Se pasa a otro método de valoración.

VI.- Las liquidaciones que estamos enjuiciando se limitan a decir que han calculado el tributo sobre un valor en aduana "recompuesto". Si se refirieran a un ajuste del art. 8, tendrían que individualizarlo, e indicar cómo se ha determinado su importe. Si se valora por otro de los métodos de la ley, también debe decirse por cuál de ellos. El valor "recompuesto" parece ser una interpretación de lo que la aduana en realidad cree que debe ser el precio. Y esto no lo permite la ley. Si no acepta el precio declarado, la aduana debe fundar razonablemente el acto administrativo en que lo rechace, e indicar en qué otro método de la ley ha fundado su valoración.

La obligan a proceder así las normas

propias de la valoración aduanera, y aquellas que presiden el quehacer administrativo. El art. 16 del Acuerdo aprobado por la ley 23.311 dice que si el importador lo pide, debe recibir "...explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de las mercancías por él importadas". Por su parte, la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, manda que los actos administrativos sean causados y debidamente motivados (art. 7, incs. b) y e)). Por lo tanto el acto que liquida los tributos por un valor distinto del declarado por el contribuyente, debe expresar en qué método ha basado su valoración. Lo pida o no lo pida el importador. Nuestro ordenamiento ya salvaguardaba en sus normas administrativas, los derechos que el Acuerdo protege en su art. 16, y en forma más acabada. El tratado quiere un umbral mínimo de tutela, y el derecho nacional la reconoce con más amplitud. Debe notificarse siempre, cuál es el método de valoración con el que la aduana liquida los derechos de importación. Si no, el importador no tiene elementos de juicio para conformar o recurrir esa valoración, y se vulnera sustancialmente su derecho de defensa afectando la garantía constitucional que lo asegura (art. 18, Constitución Nacional).

El Acuerdo aprobado por la ley 23.311

que los pagos indirectos forman parte del valor en aduana. Si se detecta alguno no declarado, debe añadirse su importe al valor de transacción. El art. 1.1.b), a su vez, para que el precio pactado sea aceptable como base de tributación, exige que ni ese precio ni la venta "...dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no puede determinarse con relación a las mercancías a valorar". En otras palabras, que la relación que liga a las partes no condicione la venta cuyo precio se declara a la aduana, o a ese precio. En ese caso corresponde valorar por otro método. Ahora bien, el Consejo de Cooperación Aduanera ha resuelto que si el valor de "...la condición o contraprestación", puede determinarse, cabe añadirlo al precio declarado (Opinión Consultiva 16.1 del Comité Técnico de Valor en Aduana), solución con la que coincidimos.

En el primer caso puede decirse que el pago indirecto de parte del precio, y no un ajuste al mismo. Hasta allí, puede mantenerse que el art. 8 sigue siendo taxativo. En cambio, en el segundo caso, si se determina el monto de la condición o contraprestación y se lo añade al precio, resulta más difícil mantener la ortodoxia doctrinaria de que no hay otros ajustes que los del art. 8. De todos modos, este último "ajuste" surge del texto de la ley, y no del parecer de los funcionarios. Lo que puede quedar controvertido, es que no hay otros ajustes que no sean los del art. 8, como siempre no afirmó en doctrina. A fuerza de ser honestos exponemos nuestra duda. Queda igualmente claro que no hay adiciones o ajustes que no sean los que ordena la ley. Ya sea solamente en su art. 8, o en esto y -a contrario sensu- en el art. 1.1.b).

asegura en su art. 11 el derecho del importador al recurso en sede administrativa primero y judicial después. Nuestro Código Aduanero ya otorgaba esos derechos a través de los arts. 1054, 1132, y 1171. Prevén, respectivamente, recurso de impugnación por ante el administrador de la aduana, apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o demanda contenciosa ante la justicia federal y, apelación de las decisiones del Tribunal Fiscal ante la Cámara Federal.

Ese derecho de defensa, tan prolijamente tutelado, se ve afectado si el administrado no es bien notificado de las causas por las cuales se rechaza el valor que declaró, y en qué método de valoración la aduana ha basado su valor "recompuesto". El contribuyente no tiene que jugar a las adivinanzas. ¿Cómo podría impugnar la valoración dentro de los diez días (arts. 1054 y 1055 del Código Aduanero), si la liquidación que se le notifica no le indica el método empleado?

VII.- Lo afirmado hasta aquí, de ninguna manera pone en duda el derecho de la aduana a controlar los precios declarados, y a que le sean satisfactoriamente probados cuando así lo requiera. Anticipamos que la aduana puede rechazar el precio declarado por una la parte, y valorar por otro método. Pero su decisión tiene que ser razonable y fundada.

Nos hemos ocupado con anterioridad del flagelo de la subfacturación, que perjudica al erario común, como a los productores nacionales, y a los importadores honestos que declaran correctamente sus valores<sup>4</sup>. No se nos escapa que aún por mal carril procesal, la aduana puede apuntar a buen fin, e incluso dar solución justa en algunos casos. Pero persistir en ese recorrido ocasiona graves discrecionalidades, innecesarias

litigios, y tal vez costas a soportar por el erario.

¿Puede el fisco controlar los precios y marchar por el carril debido? Sí. Y no es complicado. Más aún, es absolutamente injustificable que con seis años y medio de vigencia del Acuerdo introducido por la ley 23.311 recorra el que no debe. Veamos.

El fisco tiene indisputado derecho a comprobar la veracidad de las declaraciones aduaneras. Tan importante es el valor en aduana, que junto con los despachos de importación es obligatorio llenar una declaración del valor, con los pormenores de la venta y de la eventual relación entre las partes. A veces, los elementos probatorios aportados para justificar un precio se limitan a facturas comerciales, de indudable divorcio con la realidad económica. La aduana puede exigir que se acredite la veracidad del precio mediante otros elementos de juicio. Al importador le cabe aportarlos. Suya es la carga de la prueba. Así lo dispone la resolución 3079/93 de la Administración Nacional de Aduanas (anexo IV, ap. b)). Ella introdujo una doctrina impresa en un documento del Consejo de Cooperación Aduanera, organismo internacional que administra el Acuerdo en trato. El documento en cuestión es la Opinión Consultiva 19.1 del Comité Técnico del Valor de dicho organismo<sup>5</sup>.

Exigir esa prueba es el primer paso que debe dar la aduana. Mientras tanto puede autorizar el libramiento a plaza de los bienes bajo el régimen de garantía, solución prevista por el art. 13 del Acuerdo y por el art. 453 inc. a) del Código Aduanero. La citada resolución 3079/93, A.N.A., lo reitera. Pero agrega luego que puede la aduana "...efectuar las recomposiciones y/o ajustes de valor a que hubiere lugar, for-

4) "Límite constitucional a la subfacturación aduanera" y "Valor declarado en aduana y derecho de importación", artículos publicados en la revista "El Derecho", 145-850 y 153-872, respectivamente.

5) y 6) Nos extendimos sobre esos tópicos en el último trabajo citado en la nota anterior.

mulando en tales casos los cargos pertinentes" (anexo III, ap. 1.3.3).

Aquí está el problema. Los ajustes que puede y debe hacer son solamente los taxativamente enumerados en el art. 8. Pero no puede recomponer valores. Si no queda satisfecha con la prueba ofrecida por el importador, la aduana debe rechazar con fundamentos el precio declarado y emplear otro método de valoración. Ambas cosas deben ser notificadas. El art. 7.2. g) del Acuerdo le prohíbe valorar arbitrariamente, y es arbitrario hablar de valores recompuestos por razones que se ignoran.

VIII.- Las "recomposiciones" de valor, resabio de la antigua noción teórica, pueden ser tachadas de nulas. Claro que esa nulidad, como la procesal, debe evitar un perjuicio (art. 172, Código Procesal). Por sí misma, no vale (art. 169, Código Procesal). Por ejemplo, a quien se le ha recompuesto un precio que la sana crítica llevaría a descartar, de obtener la nulidad del valor "recompuesto", enfrentaría al poco tiempo una nueva determinación tributaria de un monto muy parecido al "recompuesto". Aquí la nulidad por sí misma tampoco debería ser admitida.

En un trabajo anterior<sup>6</sup> postulamos la incorporación a nuestro derecho positivo de un texto aprobado en la Ronda Uruguay del GATT, que por entonces no había concluido. Seguimos apoyando esa incorporación, máxime hoy que el texto final de esa Ronda ha sido aprobado. Es una Decisión tomada ad referendum del Comité del Valor en Aduana del GATT. Nos remitimos en cuanto a sus antecedentes, alcances, y fundamento jurídico, a lo dicho en esa oportunidad; sólo haremos una síntesis imprescindible.

Ella confiere a las aduanas el derecho de rechazar valores declarados cuando no se prueba satisfactoriamente su veracidad. Exige que cuando el fisco haga uso de ese

derecho lo haga fundadamente, y notificando sus razones y decisión al importador. Dicho texto ya es ley en Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela (art. 9 de la Decisión 326 del Acuerdo de Cartagena). Pronto lo será en muchos países más, que no aceptaban el Acuerdo por considerar que no les ofrecía una tutela expresa contra los precios fraudulentos. Dicho instrumento tiene por finalidad la adhesión de esos países, y solucionar inquietudes de otros que ya eran partes contratantes, especialmente los que están en vías de desarrollo.

A nuestro juicio eran derechos que la aduana tenía desde el vamos. Porque así como la ley le prohíbe valorar arbitrariamente (art. 7.2 g) del Acuerdo) tampoco la obliga a aceptar valores arbitrarios, cuya veracidad no pueda probar fehacientemente quien las declara. El fisco tiene siempre, bajo cualquier ley, derecho de control sobre las declaraciones tributarias.

El tema fue objeto de largas discusiones en el GATT y en el Consejo de Cooperación Aduanera. Había quienes pretendían que si la aduana no probaba la falsedad de un precio, no podía valorar por otro método, descartando ese precio declarado, por irrisorio que fuera. Quienes así pensaban, condenaban a la aduana a buscar una aguja en un pajar. El universo de las transacciones internacionales es de tal complejidad, que si un importador y un exportador acuerdan subfacturar una venta, seguramente han de simular el precio real en sus respectivos asientos comerciales. El pago no declarado pueden hacerlo de mil formas, a través de distintos canales financieros, o de personas o sociedades distintas de las que actuaron como exportadora e importadora. Por eso se aprobó en el Consejo de Cooperación Aduanera la citada Opinión Consultiva 19,1, que autoriza el derecho interno a poner en cabeza del importador la carga de la prueba de la veraci-

dad del precio que declara. Eso hace la citada resolución 3079/93 de la Administración Nacional de Aduanas. Con eso alcanza y sobra. No probada esa veracidad, la aduana puede cambiar el método de valoración.

En trabajos anteriores<sup>7</sup> sostuvimos que principios de igualdad constitucional en materia tributaria (art. 16, Constitución Nacional) y, específicamente, tributaria aduanera (art. 67 inc. 1, Const. Nac.)<sup>8</sup> fulminan de nulidad aquellos precios cuyo escaso monto no ha sido justificado a satisfacción del ente recaudador. Siempre nos preocupó el daño que la subfacturación ocasiona tanto al fisco, como a la industria y al recto comercio importador, que sufren a través de ella una desleal competencia. Pero no avalamos ningún medio de combatirla que no sea estricta-

mente legal.

Adoptar el texto indicado tal vez sirva para que la aduana ajuste su proceder a sus claros mandatos, y deje de combatir las presuntas o verdaderas subfacturaciones por andariveles ajenos a la ley. Aún sin él, cumplimos en señalar que por vías legalmente intachables, puede y debe vigilar los precios y combatir la subfacturación. La noción teórica del valor pasó a mejor vida cuando comenzó a regir la ley 23.311. No se la puede resucitar "recomponiendo" los valores que declaran los administrados. La ley viva, permite un buen control aduanero. La "mala praxis" administrativa causa siempre engorro, y dispendio de tiempo en litigios innecesarios. La intención de este trabajo es contribuir a evitarlos.

---

7) En ambos artículos citados en la nota 4 nos referimos a la valla que la Constitución opone a la subfacturación, la que de ser pasivamente aceptada por el fisco, puede dar base a una tributación injusta y caprichosa.

8) Numeración entonces vigente. Se trata actualmente del artículo 75, inciso 1º) de la Constitución Nacional.