

VALORACIÓN ADUANERA PARA LA IMPORTACIÓN DE PLANTAS INDUSTRIALES “LLAVE EN MANO”

POR ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. El espíritu del Acuerdo del Valor en Aduana y el “valor de transacción”.
- II. La valoración aduanera y el Sistema Armonizado de Clasificación de las Mercancías.
- III. El conjunto combinado de mercancías como “objeto complejo” que constituye una mercancía a los fines de la compraventa.
- IV. El valor del “objeto complejo” no es el mismo que el que surge de la simple suma de sus individualidades.
- V. La valoración de la planta “llave en mano” como “objeto complejo” sujeto a importación.
- VI. Compatibilización de la declaración aduanera por posiciones arancelarias con un “valor global” que es distinto de la simple suma del valor de cada una de sus partes. El reparto del valor de transacción que engloba al “objeto complejo”.

I. El espíritu del Acuerdo del Valor en Aduana y el “valor de transacción”.

1) El Acuerdo de Valoración Aduanera de 1994 (que en adelante denominaremos AVA) fue concebido originariamente en la Ronda Tokio del GATT de 1979 y adoptado, con mínimos cambios, en la Ronda Uruguay del GATT, que culminara en el Acta Definitiva de Marrakech de 1994 con la creación de la Organización Mundial del Comercio. El AVA instaló en el sistema del comercio internacional actual el concepto de valor en aduana basado en el “valor de transacción” que traduce la denominada “noción positiva” del valor en aduana, concebida sobre la base de una compraventa llevada a cabo entre un

comprador y un vendedor en la que el precio acordado refleja las reales y concretas circunstancias que condicionaron su negociación, sin perjuicio de ciertos ajustes exigidos por la ley para incluir en dicho precio cualquier otro pago realmente pagado o por pagar, que revistiera el carácter de condición de la venta de las mercancías. Esta noción está consagrada por el AVA en los arts. 1º y 8, como el primer método de valoración y, según el primer párrafo de la introducción a dicho acuerdo, *es la primera base para la determinación del valor en aduana*”, concepto que más adelante refuerza expresando *“que la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida de lo posible su valor de transacción”*.

2) Por su parte, los métodos alternativos contemplados en los arts. 2, 3, 5, 6 y 7 observan, a nuestro juicio, el criterio de la “noción teórica”¹, diseñada en la Definición del Valor en Aduana de Bruselas de 1950, que contemplaba un precio ajeno a las particularidades de la venta sucedida en el caso concreto, acercándose a lo que debería ser un precio que se estime pudiera fijarse para una mercancía en una venta en la cual cualquier comprador podría adquirirla en condiciones de libre competencia².

3) Esta preferencia del AVA por la noción positiva que debe ser aplicada “en la mayor medida de lo posible” se debe a que es el método que más se compadece con el concepto del valor “real” contemplado en el Art. VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) de 1947, pues tiene en cuenta la efectiva negociación entre un comprador y un vendedor en que no rige solamente el criterio económico de la oferta y la demanda sin los elementos distorsionantes (como pueden ser la vinculación, la asociación de ambos en negocios y otros supuestos que allí se contemplan), sino también, y principalmente, las condiciones subjetivas del interés que tienen uno y otro operador por comprar y vender, respectivamente, y el sacrificio que, de acuerdo a sus particulares circunstancias, han realizado pagando un mayor precio uno o recibiendo uno menor del que indicaban sus particulares expectativas el otro.

4) Las circunstancias que influyen en los entresijos anímicos que determinan a uno a vender “ese” objeto, en “esas” circunstancias y a “ese” precio y al otro a adquirirlo en “sus” circunstancias y a “ese” precio y no otro, es un caso difícilmente repetible y da a esa operación el carácter de “única” y “real” que, al igual que sucede con el clásico ejemplo del agua ofre-

cida al sediento en el desierto, puede motivar a éste a conseguir el primer vaso de agua con su entera fortuna, mientras que estaría dispuesto a dar menos por el segundo y, quizás, a no estar dispuesto a hacer sacrificio alguno para obtener el tercer o cuarto vaso. Es por ello que en el contexto del AVA, diferentes embarques de mercadería idéntica, por iguales cantidades, en tiempos cercanos, de igual origen e idéntico destino, pueden tener precios diferentes sin que, por ello, dejen de ser todos ellos válidos a los fines aduaneros³.

5) Los métodos alternativos contemplados en los arts. 2, 3, 5, 6 y 7 del AVA no tienen esa misma característica de buscar un valor “personalizado”. Ellos parten del punto de vista de un espectador ajeno a la negociación (lugar en el cual se coloca la aduana) que sin estar, por ende, sometido a las vivencias subjetivas de la negociación y basándose, por lo tanto, en datos externos a esa relación, procura establecer un valor “teórico” extraído de diferentes supuestos de oferta y demanda sucedidos en períodos cercanos, entre operadores independientes y sobre objetos idénticos o similares o bien sobre los costos con más un beneficio que sea razonable para el sector del comercio de que se trate. Se fijan, así, montos que pueden estar alejados de la génesis subjetiva de la que hablábamos al referirnos al primer método, buscando un precio de mercado obtenido por un vendedor “ideal” que, motivado por un razonable afán de lucro, ofrece determinada mercancía cuyo precio debe estar relacionado con el mercado o con el costo que le produjo obtenerla.

6) Las aduanas suelen preferir estos últimos métodos cuando abrigan sospechas acerca de la sinceridad del precio declarado por los importadores. Ellos le permiten alejarse del insalvable mundo subjetivo en el que se genera el

1. Así lo hemos sostenido en un trabajo anterior: Barreira, Enrique C., “*La reglas de valoración aduanera de las mercaderías y las facultades del servicio aduanero para su determinación*”, publicado en la revista *Jurisprudencia Argentina*, Bs. As., Fascículo del 12/03/2014 (JA 2014I).

2. Sobre la noción teórica de Bruselas, remitimos al trabajo de Bacigalupo, María Laura, “*Noción teórica y noción positiva para la valoración aduanera*”, en la obra colectiva “*Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los treinta años del Código Aduanero*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 2011, p. 306.

3. Sherman, Saul y Glashoff, Hinrich, “*Customs Valuation. Commentary on the GATT Customs Valuation Code*”, Kluwer 1988, § 202, p. 104. Hemos tratado este tema en el trabajo referido en la nota 1.

valor para los operadores reales y aferrarse a importes que le permitan transitar por terrenos menos arduos, que obvien los esfuerzos necesarios para fundamentar la inadmisibilidad del precio declarado que le brindare sospechas, lo que les facilita la revisión del valor declarado.

7) No obstante, una valoración aduanera que estuviera reñida con el valor “real” puede tener efectos negativos para el comerciante importador, no sólo porque el importe del pago por los derechos de importación puede llegar a ser desproporcionado con el verdadero interés que tenía el comprador en adquirir la mercancía, sino porque además repercute en antecedentes que pueden ser relevantes a los fines comerciales, fiscales y del control de cambios.

8) El GATT en cuyo ámbito nació el instituto del valor en aduana en 1947 procuró respetar, en la mayor medida de lo posible, la realidad de las condiciones en que se celebran las negociaciones entre los operadores del comercio internacional que inciden en la determinación del precio, procurando preservar al comercio internacional de políticas y presiones económicas de los gobiernos de los Estados involucrados. Esta preferencia por alentar el comercio fue una de las banderas de los países triunfantes en la guerra mundial que culminó en 1945. Fue el fruto del terrible aprendizaje que brindó la experiencia de Estados que ahogaron la iniciativa privada bajo el comando de gobiernos autocráticos, y que dieron pie a que en sólo treinta y un años (1914 a 1945) el siglo XX presenciara dos guerras mundiales devastadoras para las vidas, mentes y sentimientos de millones de seres humanos.

9) El objetivo posterior a la segunda guerra mundial fue evitar las guerras a través de un comercio con reglas claras. El “fair play” en el comercio internacional exigía disminuir a lo estrictamente necesario la interferencia de los Estados a través de sus administraciones aduaneras en el manejo de las variables del comercio; entre las cuales, las de la base imponible de los derechos de aduana, contemplada en el art. VII del GATT, resultó esencial como contraposición a sistemas que habían abusado de los aranceles y restricciones directas a la importación o exportación.

II. La valoración aduanera y el Sistema Armonizado de Clasificación de las Mercancías.

10) En el sistema del AVA la valoración basada en el “valor de transacción” exige que éste se determine en relación con las mercancías a valorar; lo que implica que el precio relevante es el correspondiente al embarque particular del bien que es objeto de valoración. Esta mercancía, a su vez, recibe su identidad a los fines aduaneros a través de su clasificación en el convenio del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (que en adelante denominaremos “Sistema Armonizado”), auspiciado por el Consejo de Cooperación Aduanera y aprobado en Bruselas el 24 de junio de 1986. Esta individualización permite determinar el tratamiento aduanero de la mercancía a los fines de su importación o exportación.

11) Si dos operadores estuvieran interesados en celebrar la compraventa de un conjunto de diferentes mercancías que constituyera una unidad productiva y ésta no tuviera prevista una clasificación propia en el Sistema Armonizado ¿deben el vendedor y el comprador fijar tantos precios individuales como fueran necesarios para asignarlos a las posiciones arancelarias de las individualidades que componen la planta completa? Nos cuesta pensar que las necesidades del comercio puedan ser colocadas en situación de no poder ser satisfechas en razón de regulaciones que lo limiten o distorsionen sin razones que lo justifiquen. Los usos y costumbres del comercio se resisten a que se los limite por abstracciones teóricas. Al hallarse las partes situadas en diferentes países, las observaciones que una de las partes hiciera a la otra basadas en regulaciones que entorpecieran la operación, usualmente tendrá por efecto que esta última busque otro interesado que no tenga los inconvenientes del primero dejando a éste fuera del mercado, lo que debe evitarse. El respeto por la realidad y las necesidades del comercio está en el espíritu del sistema de comercio internacional, lo que se pone de manifiesto en la Introducción al AVA donde se expresa claramente que los procedimientos de valoración deben ser “*conformes con los usos*

comerciales” pues las reglas que la disciplinan no deben morir en el “*lecho de Procusto*” de una regulación que niegue la realidad del comercio mundial. Ese espíritu de facilitación también se advierte en el art. VIII, apartado 1c) del GATT en el que las Partes Contratantes reconocen la necesidad de reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y exportación, así como también de reducir y simplificar los requisitos relativos a los documentos exigidos para la importación y la exportación.

III. El conjunto combinado de mercancías como “objeto complejo” que constituye una mercancía a los fines de la compraventa.

12) El caso que nos ocupa es aquél en que el comprador y el vendedor no tienen en mira la contraprestación por la transferencia de la propiedad de individualidades que tuvieran ubicación clasificatoria en el Sistema Armonizado, sino por un conjunto de mercancías que, con prescindencia de sus clasificaciones arancelarias individuales, son consideradas por las partes como una mercancía distinta de sus partes, que en adelante denominaremos “objeto complejo”, consistente en una unión de objetos parciales que se complementan para constituir un conjunto compuesto y combinado⁴.

13) El Comité Técnico del Valor se ha debido enfrentar con varios casos en los cuales los operadores consideran práctico y deseable negociar la transferencia de un conjunto de diferentes mercancías por un precio global. Tal es el caso de las “expediciones fraccionadas correspondientes a una instalación industrial” que es tratado en el Comentario 6.1 (“*Trato aplicable a las expediciones fraccionadas según el art. 1 del Acuerdo*”) y que es complementado con el punto C) del Comentario 8.1 (“*Trato aplicable a las ofertas globales “Packaged deals”*”). En este último comentario se hace referen-

cia a diferentes mercancías que pese a ser objeto de una única transacción, se facturan individualmente a precios fijados por razones arancelarias o de otra clase. Recordemos que este Comité, con sede en el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, emite opiniones consultivas, notas explicativas, estudios, estudios de casos y comentarios (como los que hemos mencionado) y si bien estos textos no integran el AVA, ni tienen jerarquía de norma internacional, constituyen una opinión autorizada del modo en que debe ser interpretado el AVA⁵.

14) El conflicto generado por la necesidad de que el “objeto complejo”, sin ubicación clasificatoria definida, deba declararse y valorarse por cada una de sus individualidades clasificables por el Sistema Armonizado, no siempre se presentará, pues habrá veces en las que las mercancías adquiridas en conjunto y por un precio único son todas ellas, clasificables por una misma posición del Sistema Armonizado. Sería el caso de una colección de instrumentos similares que clasificaran de igual manera aunque el contraste entre el deterioro de unos y el estado nuevo de otros merecieran valores distintos, o bien cuando las diferentes individualidades fueran complementarias y su clasificación se pudiera reducir a una sola que las unifique, como el caso de los artículos compuestos, contemplado en las normas 2b y 3 de las Reglas Generales de la Interpretación del Sistema Armonizado; aunque este último caso difícilmente abarque a toda una planta industrial.

15) Las diferentes mercancías vendidas en conjunto y por un precio único, pueden ser clasificables en posiciones individuales que tengan previstas alícuotas de derechos de aduana distintas. No obstante, como hemos dicho antes, pese al conjunto de individualidades, tanto el comprador como el vendedor han tenido en vista una sola mercancía que es “el todo funcionando”. Tengamos en cuenta que los elementos esenciales del contrato de compraventa son el “precio” y el “objeto”, y este último es quien da causa al negocio jurídico. Por otro lado, el Diccionario de Academia Española define a la

4. Carnelutti nos enseña que la “cosa compleja” (“*universitates rerum*”) se sustenta en la “complementariedad”, porque cuando varios objetos son complementarios, ofrecen entre sí una unión que, constituyendo a su vez un aspecto de la realidad, permite considerar como un objeto no solo a cada uno de ellos, sino también al conjunto combinado de ellos (Carnelutti, Francesco, “*Teoría General del Derecho*”, traducción al español de Carlos Posada, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, §20, p. 26). En realidad, el criterio que da sentido al “conjunto” u “objeto complejo” es la finalidad funcional del conjunto que sólo puede obtenerse con la complementación de las diferentes partes.

5. Zolezzi, Daniel, “*Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)*”, La Ley, 2ª ed., Bs. As., 2008, § 19, p. 27.

“mercancía” justamente como la “cosa mueble que se hace objeto de trato o venta”. Ello explica que el párrafo 3 del Comentario 8.1 del Comité Técnico del Valor considere que el hecho de que las mercancías deban clasificarse en partidas arancelarias diferentes, a través de las cuales están sujetas a distintos tipos de derechos arancelarios, no significa que un precio global, que cumpla con los requisitos del art. 1º del AVA, deba rechazarse por el sólo hecho de la imposibilidad de encuadrar el objeto vendido en una clasificación arancelaria determinada⁶. De esta manera, el Comité Técnico reconoce que la “mercancía”, en sentido lato, puede ser valorada con independencia de su encuadre en una única y sola posición del Sistema Armonizado.

IV. El valor del “objeto complejo” no es el mismo que el que surge de la simple suma de sus individualidades.

16) Por otra parte, si bien el valor del “objeto complejo”, no será necesariamente la resultante de una suma aritmética de cada una de sus individualidades, esta realidad nos enfrenta con el hecho de que la política comercial del país de importación que debe ser aplicada por la aduana se traduce en los tratamientos aduaneros asignados a las mercancías clasificadas por cada posición del Sistema Armonizado. Si el tratamiento es distinto para las diferentes partes del todo y no hubiere un arancel del cero por ciento (0%) para el conjunto, la aduana necesitará tener en cuenta no sólo el valor global, sino también la asignación que del mismo se haga a cada posición de la correspondiente par-

te a fin de aplicar el arancel correspondiente. Se deberá, entonces, determinar el sistema que permita repartir el precio global entre las diferentes individualidades de un modo razonable.

17) A ese fin, el punto C, párrafo 4 del Comentario 8.1 contempla, a modo de ejemplo, la posibilidad de atribuir los precios de los elementos individuales de conformidad con los que tuvieran en el mercado las mercancías idénticas o similares⁷. Zolezzi critica el referido párrafo del comentario 8.1 expresando que, siendo de aplicación el método de “valor de transacción”, no sería procedente aplicar valores de transacciones de mercaderías idénticas o similares previamente aprobados por la aduana, porque el art. 1º no es compatible con valores indiciarios ni autoriza a referirse a valores o precios de mercancías idénticas o similares, como sugiere el documento⁸. Pensamos que el valor de transacción sería, en este caso, el correspondiente al precio global; esto es, por el “objeto complejo”, y el recurso a otros métodos se limitaría a establecer un método para cumplir con la necesidad de hacer un “reparto correcto” del precio global. Este criterio es concordante con el “reparto del valor total de las transacciones” adoptado en el párrafo 6 del Comentario 6.1⁹.

18) Es probable que los funcionarios de la aduana se encuentren tentados de atribuir mayores valores a los elementos que individualmente tuvieran alícuotas más elevadas y menores valores a los que reconocieran alícuotas menos elevadas. Ello podría desconocer el criterio de neutralidad, exigido por el párrafo 4 de la Introducción General al AVA¹⁰. Como con-

6. El párrafo 3 del Comentario 8.1 expresa: “En el supuesto de que se satisfagan las otras condiciones del art. 1, el hecho de que exista un precio global único para diferentes mercancías no impide que pueda establecerse un valor de transacción. En aquellos casos en que las mercancías deban clasificarse en partidas arancelarias diferentes en donde estén sujetas a distintos tipos de derechos arancelarios, el precio global, pactado como parte de la oferta global que cumpla con los requisitos del art. 1, no debe rechazarse, al aplicar este mismo artículo, en base solamente a la necesidad de clasificación arancelaria”.

7. El párrafo 4 del Comentario 8.1 expresa: “Además, se plantea el problema práctico del reparto correcto del precio global entre las mercancías que deban clasificarse en distintas partidas. Se ofrecen varias posibilidades para resolverlo como, por ejemplo, referirse a valores o precios de mercancías idénticas o similares encontrados en importaciones anteriores, si tal método puede proporcionar una indicación válida sobre el precio de las diversas mercancías constituyentes de la oferta global. El importador también podría suministrar un desglose adecuado de los precios basado en principios de contabilidad generalmente aceptados”.

8. Zolezzi, Daniel, obra citada, § 113a, última parte, p. 303.

9. El párrafo 6 del Comentario 6.1 expresa: “Si la expedición parcial no ha sido objeto de facturación independiente, para la determinación de su valor en aduana podrá efectuarse un reparto del valor total de transacción, de manera razonable, adecuada a las circunstancias y de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados”.

10. La introducción dispone que “los Miembros... reconociendo la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios... convienen lo siguiente...”.

trapatida, no desconocemos que habrá casos de abusos del sector privado, como los contemplados en el punto C) del Comentario 8.1, en que los operadores intenten especular mediante el incremento o reducción del precio según el nivel de las alícuotas de derechos de aduana que correspondieran a cada individualidad, aun cuando el precio global oportunamente pactado sea respetado.

19) La necesidad de valorar cada objeto individual y determinar su relación con el conjunto u “objeto complejo”, dejaría de tener sentido si se tratara de un conjunto de individualidades que respondan a distintas posiciones arancelarias, pero que pudieran unificarse en una sola de conformidad con las Reglas 2b y 3 antes mencionadas (ver párrafo 14 de este trabajo) o bien cuando, pese a no estar alcanzadas por la citada norma interpretativa, como sucede, por ejemplo, con una planta industrial completa integrada por numerosos equipos diferentes que si bien clasifican por posiciones arancelarias distintas y con diferentes alícuotas de derechos de aduana, el derecho de aduana estuviera reducido en ese caso al cero por ciento (0%) o se hubiera decretado una exención tributaria a la importación para facilitar el reequipamiento industrial. En esos casos la manipulación de precios carecería de razón de ser y el reparto adecuado y razonable del precio no sería necesario.

V. La valoración de la planta “llave en mano” como “objeto complejo” sujeto a importación.

20) La adquisición de una planta industrial en el exterior para ser importada y puesta en marcha una vez que el vendedor la entregue y la instale, se suele hacer bajo la modalidad deno-

minada “llave en mano” (“turnkey contract”). Ésta se caracteriza porque el vendedor asume responsabilidad por la entrega y puesta en marcha de la planta como contraprestación de un precio determinado, en el cual se encuentran involucrados los costos de una serie de trabajos de diseño, ingeniería, fabricación, planificación de entregas, acondicionamiento, trámites aduaneros de exportación e importación, transportes, agentes de transporte y aduanales (despachantes), construcciones de las obras civiles, instalaciones, montajes, entrenamiento de personal, asistencia técnica, ensayos de puesta en marcha para la entrega de la instalación industrial en funcionamiento y otros que se nos pueden escapar en esta sucinta ejemplificación. De estos costos nos interesarán especialmente los que inciden en las mercancías de origen extranjero necesarias para el equipamiento y armado de la planta y los elementos que afectan el precio de la misma.

21) En un sistema de valoración basado en el “valor de transacción”, el precio es definitorio para la determinación del valor. “Precio” y “valor en aduana” son, ambas, cualidades de los objetos, pero no son lo mismo¹¹. El precio es lo que efectivamente el comprador paga al vendedor. Será la base sobre la cual se determinará el valor en aduana. Para ello deberá ser ajustado no sólo por los incrementos que dispone el art. 8, sino también por las deducciones contempladas en otras disposiciones del mismo AVA y principalmente, de las Notas Interpretativas al art. 1º, en donde se establece que el valor en aduana no comprenderá a determinados gastos o costos siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas¹².

22) El importador realiza una declaración de “información” en la cual declara el precio concertado y los elementos que pudieran inci-

11. Sarli, Jorge C., “Inadmisibilidad del valor de exportación y su relación con la declaración inexacta de valor”, en la obra colectiva “*Estudios de Derecho Aduanero en homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*”, Lexis Nexis, Bs. As., 2007, p. 378. Este autor expresa que lo que es objeto de la declaración aduanera es el “precio de la operación” y todos los elementos que podrían (de existir) incidir en la valoración. En concordancia con ese punto de vista añadimos que los que se brindan en la declaración son datos “fácticos”, mientras que el “valor” consiste en el resultado de una interpretación de las reglas del AVA, uno de cuyos métodos parte de esos datos (principalmente del “precio”).

12. González Bianchi, Pablo, “*El valor en aduana (La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC)*”, Editorial Universidad de Montevideo, Montevideo, 2003, Tº I, § 84, p. 164; Lascano, Julio Carlos, “*El valor en aduana de las mercaderías importadas*”, Ed. Osmar Buyatti, Bs. As., 2003, p.182.

dir en él. Brinda, por lo tanto, datos de la realidad¹³. No debe confundirse esto con una tarea de interpretación y aplicación de la ley al caso concreto, tarea determinativa que no le incumbe sino a título de colaboración con la aduana y que corresponde a las tareas de contralor de ese organismo¹⁴.

23) En las compras de plantas completas el precio global involucra tanto a servicios como a mercancías. Muchos de esos servicios estarán incluidos en el precio de la mercancía por ser parte de sus costos, pero otros pueden no estarlo. Por otra parte, tanto unos como otros son suministrados no sólo por sujetos del exterior sino también por proveedores del propio país de importación. La primera tarea será, entonces, separar los precios correspondientes a mercancías de los precios referidos a servicios que, en general (y salvo que se encuentren ya incorporados en las mercancías y por lo tanto facturados dentro de este último rubro), no suelen ser objeto de derechos de aduana, cuya percepción es la razón de ser del instituto del valor en aduana (art. 15 ap. 1, literal a del AVA). La segunda tarea será separar los precios de las mercancías “nacionales” de los correspondientes a las mercancías “importadas”, pues sólo los precios de estas últimas serán tenidos en cuenta a los fines de la valoración aduanera de importación.

24) Si el precio es con materiales y servicios locales e importados, es usual que en el contrato de suministro de la planta en funcionamiento se contemplen en forma separada unas y otras prestaciones, según su procedencia local o externa, pues habitualmente se realizan a través de proveedores diferentes aun cuando con ellos haya una relación de colaboración, propio de la coordinación de materiales que deben ser luego ensamblados.

25) Dado que la separación entre servicios y mercaderías tiene relevancia solamente en materia de valoración aduanera, los cuatro grupos antes mencionados (servicios locales, servicios extranjeros, mercancías locales y mercancías extranjeras) usualmente serán separados en tres

categorías: (a) “mercancías” y “servicios” locales; (b) “servicios” generados en el exterior destinados a la obra del país de importación y que no están incorporados como costo de las mercancías importadas; y (c) “mercancías” exportadas con destino a la obra en el país de importación. Sólo esta última categoría es la que deberá ser tenida en cuenta para el valor en aduana, pues sólo estas mercancías estarían sometidas a los derechos de importación.

26) El problema que presenta la unificación en un solo precio que abarque tanto a los servicios como a las mercancías, obligará a realizar una diferenciación, basándose en la causa del precio, a fin de deducir del mismo la parte correspondiente a los servicios puros que sean ajenos a la producción, venta y entrega de las mercancías. De esa manera quedará, como resultado, el precio que englobe a las mercancías sujetas a importación. Pero en el caso de las exportaciones “llave en mano”, caracterizadas por contratos de ejecución prolongada en el tiempo, debe tenerse en cuenta que muchos de los importes de los servicios están incidiendo en el precio del “objeto complejo” tenido en mira por los operadores involucrados en la transacción y que, por lo tanto, deben incluirse en éste. Esto genera una diferencia significativa con el precio comparable, “standard”, de una mercancía idéntica o similar pero vendida en una transacción aislada que no tenga costos por trabajos específicos de diseño, planificación, fabricación ni logística.

VI. Compatibilización de la declaración aduanera por posiciones arancelarias con un “valor global” que es distinto de la simple suma del valor de cada una de sus partes. El reparto del valor de transacción que engloba al “objeto complejo”.

27) El precio por los equipos pertenecientes a un mismo sistema que obedece a un diseño propio para ellos, será usualmente superior al que correspondería por la simple suma

13. Barreira, Enrique C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, en la Revista de Estudios Aduaneros N° 14, p. 115 (primerosegundo semestre de 2000 y primer semestre 2001).

14. Sarli, Jorge C., obra antes citada, ps. 376 a 378.

de las individualidades que lo componen. En atención a las diferentes etapas de elaboración de la planta a ser instalada y la eventual diversidad de fuentes de suministro ubicadas en distintos lugares del mundo, los embarques pueden ser muchos y dispersos, tanto por las diferentes procedencias como por los distintos cronogramas de entrega según el avance de la obra; todo ello requiere afrontar costos organizativos. Además, los arribos fraccionados se producirán en fechas distantes unas de otras y las consecuentes valoraciones diferirán con la época en que se concertó el precio global que las comprende. Recordemos que a los fines aduaneros cada arribo deberá ser objeto de despacho con asignación de la posición arancelaria correspondiente a la mercancía individual y se le deberá atribuir un precio también individual.

28) El Comentario 6.1, bajo el título de “Trato aplicable a las expediciones fraccionadas según el art. 1 del Acuerdo” contempla, como hemos visto en el anterior párrafo 13, que hay mercaderías que, constituyendo en su conjunto una unidad (objeto de una transacción entre un comprador y un vendedor), no se presentan al despacho formando una sola importación. Estando la planta industrial compuesta por cientos o miles de partes que, como hemos dicho, muy difícilmente pueda tener una posición arancelaria propia, los derechos de aduana deberán abonarse por sus diversas partes lo que nos enfrenta con la necesidad de compatibilizar la declaración aduanera de los precios de las partes con el valor que corresponde al todo.

29) Teniendo en cuenta que el precio es uno por la totalidad de la planta, en el párrafo 4 del Comentario 6.1 expresa: *“El valor en aduana de cada expedición se basará en el precio realmente pagado o por pagar, es decir, la parte proporcional correspondiente del pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, según se refleje en la transacción concluida entre las partes”*.

30) Con el fin de determinar el valor de cada individualidad deberá establecerse, entonces, *“la parte proporcional correspondiente del pago”* o como lo expresa el párrafo 6 del mismo Comentario, *“un reparto del valor de*

la transacción de manera razonable, adecuada a las circunstancias y de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados”; conceptos que coinciden con *“el reparto correcto del precio global entre las mercancías que deban clasificarse en distintas partidas”*, mencionado en el párrafo 4 del Comentario 8.1 (ver nota 7, párrafo 17).

31) La proporcionalidad entre el precio del todo y sus partes puede requerir de algún auxilio, que el Comité Técnico encontró recurriendo a valores comprobados de mercancías idénticas o similares a las de los correspondientes a cada una de esas individualidades (párrafo 17 de este trabajo). Sin embargo, como veremos, esta vía puede presentar dificultades. Formulemos como hipótesis un caso simple que nos permita ilustrar las dificultades antes mencionadas. En él los equipos individuales serían solamente cuatro y el precio global pactado por el objeto complejo, bajo la modalidad de entrega “llave en mano” es de 100.000 unidades monetarias (u.m.). Hay sólo cuatro elementos esenciales del equipamiento y ellos son significativos no sólo desde el punto de vista de su valor intrínseco, sino también por el nivel de las alícuotas asignadas por cada posición arancelaria correspondiente. Se investigan los valores de mercado en época cercana a la fecha de celebración del contrato, que arrojan:

-“Equipo A”:	valor de mercado: 10.000 u.m.	equivale a 10% del precio global.
-“Equipo B”:	valor de mercado: 15.000 u.m.	equivale a 15% del precio global.
-“Equipo C”:	valor de mercado: 20.000 u.m.	equivale a 20% del precio global.
-“Equipo D”:	valor de mercado: 30.000 u.m.	equivale a 30% del precio global.
-Suma de precios individuales:	75.000 u.m.	equivale a 75% del precio global.

32) En el caso hipotético descrito, surge una brecha del 25% entre la suma del precio de las partes y el precio del todo. Algunos servicios de aduana se resisten a admitir un diferencial de estas características. Incide en ello la idea de que el precio del todo no debería ser muy diferente del de cada una de sus partes. Sin embargo, como anticipáramos en los párrafos 26 y 27, los equipos individuales que se deben complementar y articularse en un mis-

mo sistema tienen un precio global superior al que correspondería a la simple suma de esas individualidades. Es que en la venta de una planta “llave en mano” hay múltiples servicios y otros gastos necesarios para la provisión de los elementos que, de no pagarlos el importador al proveedor, tendría de todos modos que asumirlos para lograr el “objeto complejo” que requiere. El párrafo 7 del Comentario 6.1, refiriéndose al valor de las importaciones de las plantas industriales expresa que *“frecuentemente, estas importaciones llevan aparejados elementos como costes de ingeniería o cláusulas de revisión de precios”*.

33) En cuanto a los “costos de ingeniería” se enuncian a título de ejemplo, lo que queda de manifiesto porque en la frase antes transcripta, luego de referirse a “los elementos” que deben tenerse en cuenta, utiliza el vocablo “como”, que significa “de qué modo o manera”, indicando un sentido demostrativo. Por lo tanto, al referirse el Comentario del Comité Técnico a estos costos, quiere significar a todos los necesarios para llevar a cabo la venta del “objeto complejo”, lo que incluye a una cantidad de servicios propios y de terceros que, a título enunciativo y sin que signifique limitarlos a ellos, comprenderán el diseño para la fabricación de partes que deben compatibilizarse entre sí, las negociaciones de precio, tiempo y condiciones de entrega con proveedores de insumos, partes y piezas, planificación de entregas (que deben ser acordes con un previo plan de instalación de las partes en un sitio geográfico en el cual deben estar construidas determinadas obras civiles que posibiliten la recepción de los equipos), plan de financiación de esas tareas y costos, acondicionamiento y embalaje para el transporte, contratación y costos de transporte, con servicios de carga, descarga y formalidades y costos de importación, tránsito e importación, etcétera. Son costos de servicios que van incluidos en los costos de la

mercancía en sentido lato (“objeto complejo”) fuere de manera directa o indirecta y, por ende, susceptibles de ser “apropiados” al precio de producción de cada unidad. Si bien algunos de ellos podrían ser facturados por separado, los servicios de aduana podrían añadirlos al valor en aduana mediante un ajuste de conformidad con lo que dispone el art. 8 y el Anexo III párrafo 7 del AVA.

34) La brecha de un 25% entre el precio global y los precios individuales de mercado tiene su explicación en prestaciones relacionadas con la producción y venta de la mercancía. El costo de producción permite conocer cuánto ha costado la producción de una mercancía y se integra con lo pagado por materias primas, salarios y gastos generales de fabricación. Para determinarlo será necesario tomar en cuenta los costos generales y apropiarlos a cada unidad en forma proporcional al valor de cada una de ellas. Para determinar el valor de cada una de ellas el Comité, como vimos, propone recurrir al valor de mercaderías idénticas o similares, respetando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados¹⁵. Habrá supuestos en los que las prestaciones tienen como causa directa servicios relativos a la producción o entrega de la mercadería en cuestión, como los trabajos de diseño de ciertas mercancías que sean compatibles con otras, pero habrá otras que se deberán a tareas comunes a varias de ellas como son los de planificación de las diversas entregas. En tal caso deberán tomarse en cuenta esos gastos indirectos y apropiarlos a cada mercancía de acuerdo a las prácticas contables aplicables.

35) No desconocemos que las tareas contables antes referidas requieren de información que se encuentran en los registros del proveedor que estará usualmente en el extranjero. Ello dificulta que la aduana del país de importación tenga fácil acceso a esa fuente. Sobre este punto, la Opinión Consultiva 12.3 del Comité Técnico del Valor, si bien referida a la aplicación del art. 7 del AVA (que no es este caso) sienta

15. El Anexo I del AVA, relativo a las Notas Interpretativas, dispone en su Nota General que: *“Se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados, aquellos sobre los que hay un consenso reconocido o que gozan de un apoyo sustancial y autorizado, en un país y un momento dados, para la determinación de que recursos y obligaciones económicos deben registrarse como activo y pasivo, que cambios del activo y pasivo deben registrarse, como deben medirse los activos y pasivos y sus variaciones, que información debe revelarse y en que forma y que estados financieros se deben preparar. Estas normas pueden consistir en orientaciones amplias de aplicación general o en usos y procedimientos detallados”*.

principios que consideramos aplicables más allá del estrecho contexto en el que se dictó. Allí se indica respecto al origen de la información, que esta podrá ser utilizada si estuviera disponible en el país de importación, para que la aduana pueda comprobar su veracidad o exactitud. Entendemos que una certificación de auditor independiente que haya obtenido la información en el extranjero y en la cual se indiquen con precisión los registros contables del proveedor o de terceros que hubieran actuado como subcontratistas, puede ser útil para el análisis de la aduana del país de importación, sin perjuicio de que, previa conformidad de las empresas en cuestión, funcionarios de la aduana interviniente puedan viajar para comprobar “in situ” la veracidad y completitud de dichos datos o solicitar la colaboración del servicio de aduana de los países involucrados para que éstos realicen la mencionada verificación.

36) En cuanto a las “cláusulas de revisión” de precios referida en el párrafo 7 del Comentario 6.1 (ver párrafo 32 última parte), es natural que se las tenga en cuenta, pues este tipo de contratos en que hay entregas fraccionadas, las mercancías se fabrican y entregan durante períodos dilatados en el tiempo, en cuyo transcurso pueden producirse múltiples variaciones, tanto en la cotización de los insumos y partes como en la cotización de las monedas involucradas, así como también por cambios regulatorios en relación con los pagos por las impor-

taciones de los productos comprometidos o por variación de las tasas de interés correspondientes a la financiación necesaria para afrontar estos trabajos, etcétera; todo lo cual influye en la incertidumbre del precio que, en definitiva, resultará. Es por dicha razón que el Comentario 4.1 (referido las cláusulas de revisión de precios) contempla para estos casos un pago provisional, supeditando el importe definitivo a una determinación final.

37) La necesidad del reparto del precio global entre las distintas unidades que componen el “objeto complejo” pasa a un lugar secundario si en el contrato de suministro de la planta, en condiciones de entrega “llave en mano”, se hubiera pactado la cláusula “a ajuste alzado”. Esta cláusula (usual en este tipo de contratos) establece un precio global fijado de antemano e invariable para la totalidad de los trabajos. Ella prohíbe a las partes solicitar reducciones o aumentos del precio generados por acontecimientos futuros. Para compensar las consecuencias de la invariabilidad del precio, se suele añadir al mismo un margen destinado a paliarlas, cualquiera fuere la causa y la magnitud de la variación que se opere durante el transcurso de la ejecución del contrato. Esta es otra causa para que los valores individuales calculados por precios de mercaderías idénticas o similares, no coincidan con los que resultaran del reparto proporcionado del precio global.